

**GRADO EN DERECHO**

**FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE ELCHE**

**TRABAJO FIN DE GRADO**



**UNIVERSITAT**  
*Miguel Hernández*

**TRIBUTACIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN DE LOS  
FUTBOLISTAS PROFESIONALES EN ESPAÑA**



**AUTOR: Pablo Ferrández Pérez**

**TUTOR: Maria Teresa Alemany Eguidazu**

**CURSO 2019-2020**

## ÍNDICE

<b><u>1. ABREVIATURAS.....</u></b>	<b><u>3</u></b>
<b><u>2. INTRODUCCIÓN.....</u></b>	<b><u>5</u></b>
<b><u>3. DERECHOS DE IMAGEN EN ESPAÑA .....</u></b>	<b><u>6</u></b>
3.1 CONCEPTO .....	6
3.2 RÉGIMEN JURÍDICO .....	8
<b><u>4. RÉGIMEN DE IMPUTACIÓN DE RENTAS EN ESPAÑA POR LA CESIÓN DE DERECHOS DE IMAGEN A SOCIEDADES .....</u></b>	<b><u>11</u></b>
4.1 CONSIDERACIONES INICIALES .....	11
4.2 ESPECIALIDADES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.....	12
4.3 ESPECIALIDADES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES .....	27
4.4 SOCIEDADES VÁLIDAS Y SOCIEDADES FRAUDULENTAS O SIMULADAS.....	37
<b><u>5. ELUSIÓN, EVASIÓN Y FRAUDE FISCAL DE LOS DEPORTISTAS EN ESPAÑA .</u></b>	<b><u>39</u></b>
5.1 CONCEPTO .....	39
5.2 RÉGIMEN JURÍDICO .....	40
5.3. MECANISMOS ANTIFRAUDE.....	42
5.4. CONSECUENCIAS PENALES .....	44
5.5. MECANISMOS DE DEFRAUDACIÓN .....	50
5.5.1 CASO MESSI.....	50
5.5.2 CASO XABI ALONSO.....	54
<b><u>6. DOCTRINA DE LA IGNORANCIA DELIBERADA.....</u></b>	<b><u>56</u></b>
6.1 TRATAMIENTO JURÍDICO.....	57
6.2 CARACTERÍSTICAS .....	58
6.3 EFECTOS .....	59
<b><u>7. TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL .....</u></b>	<b><u>68</u></b>
<b><u>8. RESPONSABILIDAD DE LOS ASESORES FISCALES DE DEPORTISTAS EN ESPAÑA.....</u></b>	<b><u>73</u></b>
<b><u>9. CONCLUSIONES.....</u></b>	<b><u>77</u></b>
<b><u>BIBLIOGRAFIA.....</u></b>	<b><u>79</u></b>

## **1. ABREVIATURAS**

AAPP: Administraciones Públicas

BI: Base Imponible

BOE: Boletín Oficial del Estado

CE: Constitución Española

CP: Código Penal

EEE: Espacio Económico Europeo

IAE: Impuesto de Actividades Económicas

IRNR: Impuesto sobre la Renta de No Residentes

IRPF: Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas

IS: Impuesto de Sociedades

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

LGT: Ley General Tributaria

LIRNR: Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes

LIRPF: Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas

LO: Ley Orgánica

OCDE

RD: Real Decreto

RDL: Real Decreto Legislativo

SAD: Sociedad Anónima Deportiva

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional

STJUE: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

TRLIRN: Texto Refundido Ley del Impuesto de No Residente

TS: Tribunal Supremo



## 2. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene como objetivo analizar el tratamiento jurídico del derecho a la propia imagen reconocido en el artículo 18.1 CE, desde una perspectiva fundamentalmente tributaria, centrándonos en como los futbolistas de nuestra liga española negocian y buscan la forma de poder tributar menos por ellos o incluso poder evadir impuestos a través de sociedades erradicadas en paraísos fiscales o con condiciones más favorables, llegando incluso a cometer delitos de fraude fiscal.

La razón de ser es que en los últimos años hemos podido observar la gran cantidad de casos de futbolistas que han tenido problemas con la Hacienda Pública, y como a pesar de ello siguen surgiendo año tras año nuevos casos por los mismos delitos, esto ha provocado un gran interés por parte de la prensa, debido a la repercusión de dichas figuras y a la gran cantidad de dinero que se defrauda y que origina un enorme perjuicio en nuestro país. Los futbolistas son considerados como ejemplo para millones de niños en todo el mundo, por tanto la imagen que deben plasmar debe ser acorde a las de un buen ciudadano que cumple con sus obligaciones, no como estamos viendo estos últimos tiempos.

Nos centraremos en las distintas formas en las que se encuentra regulada en nuestra legislación los diferentes rendimientos obtenidos por los futbolistas, esgrime una enorme importancia la clasificación de estos, ya que de ellos se deriva la regla del 85/15 introducida por ley para que de esta forma los futbolistas puedan tener algún beneficio en la tributación por parte de sus rendimientos obtenidos.

Analizaremos los métodos empleados por los futbolistas y sus asesores para la realización de estas prácticas, legales por un lado y fraudulentas por otro, que cometen a través de sociedades pantalla y en como está desarrollado el entramado jurídico para evitar que esta se produzca.

Además, hablaremos de la postura que adoptan los futbolistas una vez descubierto el delito para así poder evitar penas privativas de libertad, y observar hasta donde llega el grado de responsabilidad judicial de sus asesores.

### 3. DERECHOS DE IMAGEN EN ESPAÑA

#### 3.1 CONCEPTO

En primer lugar, para hablar de los derechos de imagen en España debemos tener una definición clara del concepto de imagen, la cual procede del latín *imāgo*, *-inis*, y en la que encontramos en la primera acepción de la Real Academia de la Lengua Española su significado como *figura, representación, semejanza y apariencia de algo*. En nuestro trabajo ese algo hará referencia a alguien, concretamente nos centramos en la figura de los futbolistas pertenecientes a la liga española. Asimismo, la primera vez que el Tribunal Supremo abordó el estudio del derecho a la imagen fue en su Sentencia de 11 de abril de 1987<sup>1</sup>, en la que declaraba que la imagen equivale a *“la representación gráfica de la figura humana mediante el procedimiento mecánico o técnico de reproducción”*, siendo facultad exclusiva de su titular la de difundir o publicar su propia imagen. A pesar de estar estrechamente relacionado con el derecho a la intimidad y con el honor, al tratarse de derechos de la personalidad derivados de la dignidad de la persona y dirigidos a preservar *“un ámbito propio y reservado frente a la acción y conocimiento de los demás, necesario, según las pautas de nuestra cultura, para mantener una calidad mínima de la vida humana”* (STC. 99/1994, de 11 de abril, F.J.5), el derecho a la propia imagen tiene un contenido propio y específico, de manera que se trata de un derecho autónomo. En particular, la STC. 83/2002, de 22 de abril, F.J.4, afirma del derecho a la propia imagen:

*“[...] se trata de un derecho constitucional autónomo que dispone de un ámbito específico de protección frente a reproducciones de la imagen que, afectando a la esfera personal de su titular, no lesionan su buen nombre ni dan a conocer su vida íntima, pretendiendo la salvaguarda de un ámbito propio y reservado, aunque no íntimo, [...]. Por ello atribuye a su titular la facultad para evitar la difusión incondicionada de su aspecto físico, ya que constituye el primer elemento configurador de la esfera personal de todo individuo, en cuanto instrumento básico de identificación y proyección exterior y factor imprescindible para su propio reconocimiento como sujeto individual”*.

En segundo lugar, la CE recoge como un derecho fundamental en su artículo 18.1 donde *“se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia*

---

<sup>1</sup> STS de 11 de abril de 1987 RJ:1987/2703

*imagen*”. Además de en la CE también encontramos que los derechos de imagen se desarrollan en la LO 1/1982, de 5 de mayo, la cual en su artículo 7 nos habla de la consideración de intromisión ilegítima, sus apartados 5º y 6º hacen referencia a esa prohibición de captación, reproducción o publicación de la vida privada o fuera de ella de los sujetos titulares del derecho, además de la imposibilidad de utilización de su nombre, voz o imagen para fines comerciales o lucrativos sin su consentimiento.

Es por ello que, podemos extraer dos vertientes<sup>2</sup>:

- Una negativa o constitucional mediante la cual se le otorga al titular la capacidad de impedir que se capte, reproduzca o publique su imagen en momentos de la vida privada o fuera de ella, salvo excepciones previstas en la propia ley.
- Por otro lado, encontramos una vertiente positiva o patrimonial, donde la ley dispone a su titular la facultad de otorgar el consentimiento para reproducir su propia imagen, mediante la cual el individuo posee la capacidad de explotar y comercializar sobre ella.<sup>3</sup> Es a través de esta vertiente por la que la ley otorga la posibilidad a los futbolistas de explotar su imagen y negociar por ella. En el siguiente apartado analizaremos las normas y medidas previstas por el ordenamiento jurídico para su correcto funcionamiento.

En este sentido, la STC. 12/2012, de 30 de enero, F.J.5, ya citada, con relación al uso de cámaras ocultas, señala que:

*“[...] el derecho a la propia imagen queda cifrado, conforme a nuestra doctrina, en el derecho a determinar la información gráfica generada por los rasgos físicos personales de su titular que puede tener difusión pública. Su ámbito de protección comprende, [...], la facultad de poder impedir la obtención, reproducción o publicación de la propia imagen por parte de un tercero no autorizado, sea cual sea la finalidad perseguida por quien la capta o difunde, y, por lo tanto, abarca la defensa frente a los usos no consentidos de la representación pública de la persona que no encuentren amparo en*

---

<sup>2</sup> El Tribunal Constitucional ha abordado el derecho a la propia imagen en las SSTC 231/1988, de 2 de diciembre; 99/1994, de 11 de abril; 117/1994, de 17 de abril; 81/2001, de 26 de marzo; 139/2001, de 18 de junio; 156/2001, de 2 de julio; 83/2002, de 22 de abril; 14/2003, de 28 de enero; 300/2006, de 23 de octubre; y 72/2007, de 16 de abril, entre otras.

<sup>3</sup> PALOMAR OLMEDA, Alberto y PÉREZ GONZÁLEZ, Carmen: Derecho Deportivo. Legislación, comentarios y jurisprudencia, 2ª ed, Tirant lo Blanch-Esfera, Valencia, 2019, pág. 603

*ningún otro derecho fundamental, muy destacadamente frente a la utilización de la imagen con fines puramente lucrativos”<sup>4</sup>.*

La difusión no consentida<sup>5</sup> de imágenes puede comportar vulneraciones del derecho al honor, si la imagen va acompañada de comentarios o expresiones hirientes y degradantes, incluso, si la imagen consiste en una caricatura que representa a una persona o colectivos en situaciones especialmente degradantes.

En este sentido, debe recordarse que según el art. 8.2.b) de la L.O. 1/1982, el derecho a la propia imagen no impedirá la caricatura de personajes notorios o públicos, siempre que ésta esté admitida por los usos sociales. Lo cual significa que la publicación de una caricatura podría vulnerar el derecho a la propia imagen de un particular si no existe consentimiento; y que, en cualquier caso, una caricatura degradante podría ser constitutiva de intromisiones ilegítimas en el derecho al honor<sup>6</sup>, o incluso de un delito de injurias<sup>7</sup>.

### **3.2 RÉGIMEN JURÍDICO**

El Convenio colectivo para la actividad de fútbol profesional regula en el BOE 4 de noviembre de 2008 que “las retribuciones que perciban los Futbolistas Profesionales serán consideradas a todos los efectos como salario, a excepción de aquellos conceptos que estén excluidos de tal consideración por la legislación vigente” (art. 19) y que “los conceptos salariales que constituyen la retribución de un Futbolista Profesional son: Prima de Contratación o Fichaje, Prima de Partido, Sueldo Mensual, Pagas Extraordinarias, Plus de Antigüedad y Derechos de Explotación de Imagen en su caso” (art. 20). Por su parte, el art. 28 de este convenio colectivo dispone que “para el caso de que el Futbolista explote en su propio nombre sus derechos de imagen, por no haber sido éstos cedidos temporal o indefinidamente a terceros, la cantidad que el Club/SAD satisfaga a aquél por la utilización de su imagen, nombre o figura con fines económicos, tendrá la consideración de concepto salarial, de conformidad con lo establecido en el

---

<sup>4</sup> STC. 23/2010, de 27 de abril, F.J. 4.

<sup>5</sup> GUTIÉRREZ DAVID, M<sup>a</sup> Estrella: Intimidad y propia imagen: los ecos del common law americano y la evolución de la jurisprudencia constitucional española, núm. 14, Nueva Época, 2013

<sup>6</sup> STC. 176/1995, de 11 de diciembre.

<sup>7</sup> Véase la Sentencia 62/2007, de 13 de noviembre, del Juzgado Central de lo Penal de la Audiencia Nacional, en el caso de las injurias a los Príncipes de Asturias por la publicación en la portada de la revista El Jueves de unas caricaturas que fueron consideradas constitutivas de delito de injurias, si bien la sentencia aludía indistintamente a un “ataque al honor o imagen del Príncipe Heredero” (Fundamento 2º).



artículo 20” y que “en tal supuesto, la cantidad acordada deberá constar por escrito, ya sea a nivel individual o de la plantilla del Club/SAD”.<sup>8</sup>

Es conveniente calificar los rendimientos obtenidos por el deportista a través de la comercialización y explotación de sus derechos, para ello atendemos a la regulación prevista en el art. 7.3 del RD 1006/1985 donde hace una distinción sobre los beneficios obtenidos, si han sido determinados por convenio colectivo o por pacto individual entre el futbolista y el club. El deportista dispone de estos derechos y tiene varias alternativas para comerciar por ellos, puede cederlos, vender parte de ellos o venderlos en su totalidad. En este punto extraemos que pueden aparecer tres figuras o sujetos, como son el futbolista, el club y una sociedad, está normalmente estará controlada por el propio futbolista o algún familiar, y dependiendo del acuerdo que llegue por ellos tributarán esos rendimientos de una u otra forma.<sup>9</sup>

Cabe especial mención los casos previstos en el art. 1.3 RD, donde hace referencia a las situaciones en las que el club puede utilizar la imagen del futbolista como imagen para la organización de eventos o actividades deportivas, además de aquellas que resulten inherentes a la actividad laboral del futbolista, como entrenamientos, ruedas de prensa, partidos, etc. Ya que se entiende implícitamente que cuando el deportista firma su contrato laboral cede parte de estos derechos, pero tan solo en el ámbito deportivo<sup>10</sup>.

Además, encontramos en la jurisprudencia que existen ciertos contratos laborales que traen aparejados por la naturaleza del trabajo a desarrollar una cierta restricción en el derecho a la propia imagen de los sujetos. Esto se debe al carácter público de la actividad, sin embargo, se entiende que el trabajador asume esta exposición de su imagen cuando no sea agravada su dignidad ni intimidad, y siempre que se encuentre dentro del marco para el normal funcionamiento de su actividad laboral, sin interferir en su vida privada<sup>11</sup>.

Las retribuciones percibidas por los futbolistas profesionales procedentes de la explotación de sus derechos de imagen podemos calificarlas como rendimientos de naturaleza salarial o como rendimientos de naturaleza extrasalarial, todo dependerá si son obtenidos por la

---

<sup>8</sup> PÉREZ GONZÁLEZ, Carmen: Derecho Deportivo. Legislación, comentarios y jurisprudencia, 1ª ed, Tirant lo Blanch-Esfera, Valencia, 2013, págs. 401

<sup>9</sup> VV.AA., ORTEGA BURGOS, Enrique y MARÍA GARCÍA CABA, Miguel (dir.): Derecho Deportivo 2020, Tirant lo Blanch, Valencia, 2020, pág 68

<sup>10</sup> PÉREZ GONZÁLEZ, Carmen: Derecho Deportivo. Legislación, comentarios y jurisprudencia, 1ª ed, Tirant lo Blanch-Esfera, Valencia, 2013, págs. 398-403

<sup>11</sup> STC 99/1994, de 11 de abril

propia explotación de la imagen dentro del ámbito deportivo y ligado a la actividad del club o son procedentes de otros patrocinios externos pertenecientes a la esfera privada del jugador. Una vez delimitada la naturaleza de los rendimientos de la explotación de los derechos de imagen podemos hacer otra distinción referente a si son rendimientos del trabajo, rendimiento de actividades económicas o de capital mobiliario. En el primer caso debe ser un acuerdo directo entre futbolista y club, en la que se ceden sus derechos para que éste los explote. En el segundo caso encontramos su regulación en el artículo 27 LIRPF donde pone de manifiesto que el deportista actúe por cuenta propia como un empresario, ordenando con medios humanos y materiales la explotación de su imagen, deberá ser una relación directa entre el futbolista y el tercero contratante, implica más allá de la mera cesión de la imagen, existirá una obligación de hacer para poder considerarse rendimiento de actividades económicas, como puede ser el caso del rodaje de algún “spot” publicitario. En el tercer caso, y el predominante en las estrellas de fútbol hoy en día, regulado en el artículo 25 LIRPF, el futbolista cede a una sociedad sus derechos para que esta comercialice con ellos a cambio de una contraprestación pactada, ya sea cantidad fija o porcentajes sobre el rendimiento obtenido, y es el club quien los adquiere a través de dicha sociedad, sin embargo, no tendrá ninguna obligación con el jugador, tan solo con la sociedad con la que circunscribió el contrato. Estos rendimientos percibidos por el futbolista tendrán la clasificación de rendimientos de capital mobiliario<sup>12</sup>.

Y todo esto ¿para qué?, pues para buscar la forma de poder pagar menos por sus rendimientos. Es el momento de hablar de la ley 13/1996 por la cual se introduce el concepto de 85/15. Los futbolistas gracias a esta ley, la cual introdujo cambios en el IRPF, establece que se tribute por el 85% de sus ingresos como salario y el 15% restante como derechos de imagen, estos derechos de imagen pueden tramitarse a través del Impuesto de Sociedades, lo que genera unos grandes beneficios al obligado tributario, ya que el tipo impositivo del IRPF es del 47%, mientras que el del IS es del 25%. El *modus operandi* de los futbolistas para poder tributar por el IS es mediante la creación de una sociedad ficticia o instrumentalizada a través de la cual lleva sus operaciones, estas sociedades suelen estar erradicadas en países con condiciones fiscales muy favorables o en paraísos fiscales, lo que entraña una opacidad para poder ser investigadas, y normalmente suelen ser los titulares los propios futbolistas o personas de su entorno como padres, cónyuge,

---

<sup>12</sup> PALOMAR OLMEDA, Alberto y PÉREZ GONZÁLEZ, Carmen: *Derecho Deportivo. Legislación, comentarios y jurisprudencia*, 1ª ed, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, págs. 398-403

etc. Además, incluyen en ella como gastos la casa, coches o los activos que vayan adquiriendo para así poder disminuir el beneficio y por ende la base imponible de la carga fiscal. Aparte de la ficha federativa retribuida por el club, los futbolistas siguen comercializando por sus derechos de imagen con terceros, obteniendo rendimiento económico por ello, sin embargo, al estar estos cedidos a la sociedad seguirán tributando por el tipo del IS, obteniendo por ello más ventajas fiscales, siendo esta práctica motivo de fraude fiscal como veremos más adelante.<sup>13</sup>

#### **4. RÉGIMEN DE IMPUTACIÓN DE RENTAS EN ESPAÑA POR LA CESIÓN DE DERECHOS DE IMAGEN A SOCIEDADES**

##### **4.1 CONSIDERACIONES INICIALES**

La figura del futbolista profesional como sujeto de una relación laboral es una cuestión indiscutida en el mundo jurídico<sup>14</sup>, ya que contiene todos los elementos propios de la misma; por ello, tampoco existe polémica a la hora de catalogar a las personas que dedican su vida laboral al mundo del deporte en general como sujetos pasivos a título de contribuyentes de los tributos<sup>15</sup>.

En este apartado, analizaremos la actuación de la Administración Tributaria<sup>16</sup> generada necesariamente a raíz de todas y cada una de las consecuencias que puedan derivar de la práctica por parte del futbolista de su trabajo u otras consecuencias de distinta naturaleza (derechos de imagen, indemnización por despido...) y, más concretamente, centrando la atención en el IRPF y el IRNR, ya que constituyen el núcleo de su tributación y donde más problemática hemos encontrado<sup>17</sup>.

---

<sup>13</sup> <https://gesingconsultores.es/2017/06/26/futbolistas-y-fiscalidad/>. Consultado el 20 de agosto de 2020

<sup>14</sup> VAQUERA GARCÍA, Antonio: "Aspectos actuales de la fiscalidad de la renta de los futbolistas profesionales". *En Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2018, págs. 119-147

<sup>15</sup> BERMEJO VERA, J.: *Guía jurídica del fútbol aficionado (Marco legal y cuestiones estatutarias, laborales y fiscales)*, Real Federación Española de Fútbol, 1998.

<sup>16</sup> CALVO ORTEGA, Rafael: *Para un excelente análisis del poder tributario*, 20ª ed, Aranzadi, Pamplona, 2016, págs. 103-108

<sup>17</sup> ÁGUILA SOTO, C. y SICILIA CAMACHO, A.: "La relación laboral del deportista profesional", *En Civitas*, núm. 7, 1997, págs. 22 y ss. y VALIÑO ARCOS, A.: "En torno a la laboralidad de la relación jurídica deportiva", *En Civitas*, núm. 7, 1997, págs. 15 y ss.

No obstante, como consecuencia de la magnitud alcanzada por el deporte, la práctica por parte de sus protagonistas afecta a una serie de tributos<sup>18</sup>, debiendo hacer una distinción entre los gravámenes en el ámbito de dos administraciones públicas, el Estado y los Ayuntamientos:

En cuanto a la fiscalidad estatal, hallamos aquellos impuestos cuya importancia se debe a que recaen sobre la renta, debido a su relevada importancia en el sistema recaudatorio. De entre todos aquellos que puedan incidir a la hora de la tributación por parte del futbolista profesional incidiremos en los dos anteriormente mencionados, con lo que la atención se centra en la imposición directa, ya que los problemas y condicionantes de la indirecta (en especial el IVA) excede los límites de este estudio.

En lo que respecta a la fiscalidad municipal, la atención se debería centrar en un tributo fundamental para el tema como es el IAE, aunque también podría extenderse el interés a los gravámenes locales sobre la titularidad de bienes, ya sean inmuebles o vehículos de los futbolistas. De nuevo, aparcamos el examen detenido de estas figuras tributarias por idénticos motivos y por la menor problemática tributaria que revisten en este campo de investigación.

## **4.2 ESPECIALIDADES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS**

Como es bien conocido, este tipo de imposición somete a gravamen los rendimientos e imputaciones de renta, así como ganancias y pérdidas patrimoniales de las personas físicas residentes en España, es decir, algunos de los índices que nos pueden reflejar la capacidad económica del futbolista. Asimismo, como vimos en la enumeración del apartado anterior, de los impuestos directos estatales que se verán afectados por la actividad del futbolista profesional, IRPF e IRNR, la diferencia fundamental entre ellos se constituirá en el lugar donde cada uno de los contribuyentes tenga su residencia habitual<sup>19</sup> en nuestro país, a la hora de tributar por una renta obtenida en España.

El IRPF se ha erigido a lo largo de toda la historia de nuestro sistema tributario como el impuesto que más ingresos ha recaudado para la Hacienda Pública. Tal y como nos indica su nombre, grava la renta obtenida por el sujeto pasivo. Su régimen jurídico básico se

---

<sup>18</sup> MENÉNDEZ MORENO, A. (Dir.): Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra, 18ª ed., Lex Nova, Valladolid, 2017, págs. 141 y ss. y CHAMORRO Y ZARZA, J.A.: Derecho Tributario. Parte General, 4ª ed., Ratio Legis, Salamanca, 2017, pp. 97-105.

<sup>19</sup> Arts. 9 y 10 de la LIRPF

encuentra en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre<sup>20</sup>, así como el Reglamento de desarrollo<sup>21</sup>.

En lo referente a sus características generales, se trata de un impuesto directo, como ya adelantamos antes, porque grava la renta en el momento en que ésta entra en la esfera patrimonial del contribuyente, y personal<sup>22</sup>, porque grava todas las rentas percibidas por una persona durante el período impositivo. También podemos catalogarlo como un impuesto progresivo<sup>23</sup>, puesto que la renta general se grava con una tarifa en la que los tipos de gravamen aumentan a medida que la base liquidable es más elevada. A su vez, también se trata de un impuesto subjetivo<sup>24</sup>, puesto que tiene en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente. Por último, se trata de un impuesto cuya recaudación se encuentra cedida parcialmente a las CCAA<sup>25</sup>.

En cuanto al elemento temporal del impuesto o período impositivo es el año natural, devengándose el día 31 de diciembre. Sin embargo, debemos destacar que existe una excepción a esta regla general, siendo ésta los casos en que el sujeto pasivo fallezca en día distinto al 31 de diciembre. De darse este supuesto, el período de imposición variará, abarcando desde el 1 de enero hasta el día del fallecimiento, devengándose dicho último día. Por lo tanto, nos encontramos ante el impuesto periódico<sup>26</sup> por antonomasia, ya que el presupuesto de hecho se reproduce de forma indefinida en el tiempo.

En relación al elemento territorial<sup>27</sup> de la aplicación del impuesto, desarrollado en el art. 4 de la LIRPF, se aplicará en todo el territorio nacional. Esto conlleva la sujeción al

---

<sup>20</sup> Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

<sup>21</sup> Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

<sup>22</sup> SÁINZ DE BUJANDA, Fernando: Hacienda y Derecho, 1ª ed., Madrid, 1962, pág. 292

<sup>23</sup> PEREZ ROYO, F.: Derecho Financiero y Tributario. Parte general, 14ª ed., Civitas, Madrid, 2004, págs. 191-194

<sup>24</sup> *Íbid.* pág. 121.

<sup>25</sup> art. 3 de la LIRPF

<sup>26</sup> MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J., CASADO OLLERO, G.: Curso de derecho financiero y tributario, 29º ed., Tecnos, Madrid, 2017, pág. 76.

<sup>27</sup> El art. 4 de la LIRPF

impuesto de aquellos contribuyentes extranjeros que sean residentes en España, teniendo en cuenta siempre los Convenios y Tratados Internacionales<sup>28</sup>.

Una vez analizados los elementos y las características generales del IRPF, debemos centrarnos en el aspecto material del hecho imponible<sup>29</sup>. Constituye éste, según el art. 6 LIRPF, la obtención de renta por el contribuyente. La finalidad de dicho artículo es, por tanto, la especificación de aquellas rentas abarcadas por el impuesto a la hora de gravar, las excepciones de rentas que por el contrario no serán consideradas renta y las presunciones de retribución de ciertas actividades que las convertirán en renta.

Así pues, a cada uno de los tipos de renta que el IRPF grava, el legislador les ha dado el nombre de "rendimientos" salvo en lo concerniente a las imputaciones de renta y ganancias y pérdidas patrimoniales. A partir de aquí analizaremos cada una de las retribuciones que el futbolista profesional recibirá derivadas de la práctica del deporte y su naturaleza, encajándolo en cada caso en su tipo de rendimiento correspondiente.

### ***Rendimientos del trabajo del futbolista profesional***

Definidos y desarrollados sus ingresos íntegros en el art. 17 LIRPF, incluye dentro de estos todas las contraprestaciones o utilidades, con independencia de su naturaleza o denominación, sean dinerarias o en especie, deriven directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria, siempre que no tengan carácter de rendimientos de actividades económicas.

En consecuencia, como hemos indicado, estos rendimientos son por lo común íntegros, si bien existen algunos gastos deducibles propios de la actividad deportiva, como son los gastos de viaje y las dietas, y en el caso de los rendimientos de obras literarias, artísticas o científicas serán deducibles los gastos necesarios para su obtención.

A su vez, las rentas del trabajo se computan de forma total, ya que en la mayoría de los supuestos se perciben de forma regular y siempre en un período no superior a un año.

Así pues, todas las retribuciones que un deportista recibe de una entidad deportiva a la que presta sus servicios, como consecuencia del contrato de trabajo que le une con ella,

---

<sup>28</sup>GUTIERREZ GUTIÉRREZ, A.: "La soberanía fiscal, la potestad tributaria y los convenios para evitar la doble imposición" En *Contabilidad y Tributación*, núm. 50, 2014, págs. 20 y ss.).

<sup>29</sup> Art. 20.1 LGT.

serán rendimientos del trabajo<sup>30</sup>. A modo de ejemplo, utilizaremos las percepciones a las que tiene derecho un futbolista profesional, recogidas todas en el Convenio Colectivo del Fútbol Profesional<sup>31</sup>:

- Retribuciones derivadas de la cesión temporal o definitiva a otro club o entidad deportiva, recogidas en los arts. 16 y 17.3 del Convenio<sup>32</sup>.
- Prima de contratación o fichaje<sup>33</sup>, regulada en el art. 22.1 del Convenio.
- Primas por partido<sup>34</sup>.
- Sueldo mensual.
- Plus de antigüedad que cada futbolista recibirá por cada dos años de permanencia en el Club o entidad deportiva<sup>35</sup>, recogido en el art. 26 del Convenio.
- Premio por antigüedad otorgado a cada jugador al finalizar la relación contractual cuando el futbolista haya estado ligado al club durante seis temporadas o más<sup>36</sup>.
- Aquellas percepciones recibidas del club o entidad deportiva durante la incapacidad temporal<sup>37</sup>, reflejadas en el art. 33 del Convenio.
- Indemnización recibida por el club en caso de muerte o lesión invalidante<sup>38</sup>.
- Aquella retribución que el jugador recibirá del club derivada de la explotación económica de su imagen, siempre que ésta sea calificada como salario<sup>39</sup>.
- Cualquier otra retribución que haya sido pactada en la relación contractual.

Siguiendo con los rendimientos del trabajo, todas estas retribuciones dinerarias están sujetas a retención, entendiéndose ésta como la obligación del empleador (club/entidad

---

<sup>30</sup>DELGADO GARCÍA, A.M., OLIVER CUELLO, R., QUINTANA FERRER, E. Y URQUIZU CAVALLÉ, A.: *Fiscalidad del deporte*, Bosch, Barcelona, 2008, págs. 192 y ss.

<sup>31</sup> Art. 8.2 del RD 1006/1985

<sup>32</sup> Art. 16 del citado Convenio Colectivo del Fútbol Profesional: "En el supuesto de que la cesión se realizara mediante contraprestación económica (...) multiplicado por el uno y medio por cien"" Por otro lado, en lo que se refiere a la cesión definitiva el art. 17.3 señala: "el Futbolista tendrá derecho a percibir, como mínimo, el 15 por 100 del precio de dicha cesión, que deberá ser pagada por el Club/SAD adquirente de los derechos, en todo caso".

<sup>33</sup> El art. 22.1 establece dicha prima como "la cantidad estipulada de común acuerdo entre el Club/SAD y el Futbolista Profesional, por el hecho de suscribir el contrato de trabajo".

<sup>34</sup> La cuantía de éstas y su forma de cobro serán pactadas por el Club o SAD con su plantilla de forma colectiva o con cada futbolista profesional, según señala el art. 23 del Convenio.

<sup>35</sup>El art. mencionando afirma: "Es la cantidad que percibe el Jugador por cada dos años de permanencia en el mismo Club/SAD(...) con los límites señalados en el artículo 25 del Estatuto de los Trabajadores".

<sup>36</sup> Vid. art. 32 del Convenio Colectivo del Fútbol Profesional.

<sup>37</sup> El art. 33 establece: "el Futbolista Profesional que, durante la vigencia del contrato incurriera en baja por Incapacidad Temporal (...) manteniendo esta situación hasta su alta o finalización del período contractual".

<sup>38</sup> El art. 34 del Convenio viene a disponer que, con independencia de las indemnizaciones que puedan corresponder al jugador (...) éste deberá indemnizarlo, o en su caso a los herederos, en las cuantías que detalla el precepto.

<sup>39</sup> art. 28 del CCFP

deportiva) a restar de cada cantidad el porcentaje de retención que resulte de aplicación e ingresarlo en Hacienda a cuenta del IRPF del trabajador (futbolista). A raíz de esta obligación han surgido problemas entre clubes y futbolistas durante estos últimos años a la hora del pacto de las retribuciones<sup>40</sup>, puesto que a la hora de negociar las cantidades a percibir por el deportista difieren bastante según la cantidad sea pactada como retribuciones íntegras o “libres de impuestos”. De ser pactada de la segunda forma, las percepciones serán netas, de manera que será la entidad deportiva quién deberá elevarla a íntegra, en otras palabras, deberá ser quién calcule la retribución bruta a la que una vez sustraída la retención correspondiente equivalga al importe acordado. Dicha retención deberá por tanto ser ingresada por el club en Hacienda a cuenta del IRPF del deportista, debiendo a su vez éste de declarar posteriormente como rendimiento del trabajo la retribución de manera bruta, no aquella cantidad pactada “libre de impuestos”.

Por otro lado, es habitual incluir dentro de los contratos de los futbolistas profesionales algunas retribuciones en especie<sup>41</sup>. Entre éstas, las más utilizadas por los clubes o entidades deportivas son el derecho a utilización de una vivienda o vehículo, seguro médicos o accidentes sufragados por el club, viajes e ingresos de contribuciones a planes de pensiones a favor del deportista.

Sobre todas ellas rigen dos reglas a tener en cuenta:

— En primer lugar, las normas de valoración<sup>42</sup> con las que el legislador regula las retribuciones en especie. De este modo, la utilización de vivienda se valora en el 5 o 10% del valor catastral, dependiendo de si éste es posterior o anterior a 1994, sin que en ningún caso dicho valor pueda sobrepasar el 10% del resto de retribuciones que el deportista perciba de su club. Por su parte, la entrega de vehículo será valorada en el coste de adquisición de éste para la entidad, tributos incluidos, entretanto que la simple utilización por parte del deportista, sin que se trasmita la propiedad, se valorará en el 20% del coste de la adquisición del vehículo para el club o, en caso de que no sea de su propiedad, del precio de compra nuevo, tributos incluidos. En cuanto al resto de retribuciones, éstas se valoran en el precio pagado por la entidad deportiva para su adquisición

---

<sup>40</sup> art. 17.5 LGT,

<sup>41</sup> Vid. DELGADO GARCIA, A.M., OLIVER CUELLO, R., QUINTANA FERRER, E. Y URQUIZU CAVALLÉ, A.: *Fiscalidad del deporte*, ob. cit. pág. 193 y CAZORLA PRIETO, L.M. Y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 229.

<sup>42</sup> Vid. MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Derecho Tributario*, 22a Ed., Aranzadi, Pamplona, 2017, pág. 362.



— En segundo término, destaca la obligación del futbolista de declarar como rendimiento del trabajo todas aquellas retribuciones en especie que perciba, no sólo teniendo en cuenta las normas de valoración anteriormente citadas, sino éste mismo incrementado en el importe de su correspondiente ingreso a cuenta, se haya efectuado o no<sup>43</sup>. Solo en los casos en que la retribución esté exenta o no sujeta a retención, como por ejemplo las contribuciones a planes de pensiones, o la cantidad del ingreso a cuenta ya haya sido descontada por el club de las retribuciones dinerarias que vaya a percibir el deportista, no procederá el incremento del valor de la retribución en especie. En este caso, el deportista deberá descontar de la cuota líquida de su IRPF el importe del ingreso a cuenta (apartado 2 del art. 43 de la LIRPF.).

Avanzando un poco más en nuestro análisis, además de los tipos más habituales y generales que encajan dentro del concepto de rendimiento del trabajo, el legislador enumera algunas retribuciones que también se deben considerar como tales, bien porque concurren en ellas los requisitos necesarios para poder calificarlas así, como es el caso de las dietas, o incluso en casos en los que no concurren todos, teniendo como supuesto más habitual para los futbolistas profesionales, las becas.

Por lo que respecta a las dietas, el art. 17.1.d) de la LIRPF señala que se consideran, en particular, rendimientos íntegros del trabajo "las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan". Por su parte, el art. 9 del RIRPF<sup>44</sup> desarrolla las reglas generales de aplicación a las dietas y asignaciones según cuales se determinará las dietas y asignaciones que estarán exentas de tributación y las que no.

A pesar de esto, para las relaciones laborales especiales, como es el caso de los futbolistas profesionales, hay que hacer una distinción entre los gastos de estancia, los cuales seguirán las reglas generales, y los gastos de manutención y locomoción, que seguirán una regla especial según la cual en el caso de que dichos gastos no les sean abonados por sus respectivos empleadores (en nuestro caso el club o entidad deportiva al que pertenezcan), el contribuyente (deportista) que obtenga rendimientos de este tipo podrá

---

<sup>43</sup> art. 43.2 de la Ley General Tributaria.

<sup>44</sup> Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero. Su art. 9 señala: "A. Reglas generales (...) así como su razón o motivo".

reducir sus ingresos en las siguientes cantidades a la hora de determinar el rendimiento de forma neta, siempre y cuando acredite que los desplazamientos son reales:

Gastos de locomoción:

- Cuando el deportista utilice medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.
- En otro caso, la cantidad que resulte de computar 0,19 euros por kilómetro recorrido, siempre que se justifique la realidad del desplazamiento, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.

Gastos de manutención:

- Desplazamientos por territorio español: 26'67 €.
- Desplazamientos por territorio extranjero: 48'08 €.

En lo que se refiere a las becas, el legislador considera exentas todas aquellas concedidas para cursar estudios de cualquier nivel del sistema educativo, siempre que éstas hayan sido otorgadas por un ente público o por una entidad pública no lucrativa, art. 7.j) de la LIRPF.

También declara exentas las ayudas económicas otorgadas a deportistas de alto nivel, en el caso de que se ajusten a programas de educación coordinados por el Consejo Superior de Deportes con las federaciones deportivas o el Comité Olímpico Español<sup>45</sup>.

En los demás casos, cualquier beca relacionada con la práctica del deporte se considera rendimiento del trabajo<sup>46</sup>. Por lo tanto, a modo de ejemplo, cualquier beca que se conceda para participar en un evento deportivo o para cursar estudios deportivos que no se encuentran incluidos dentro de los planes oficiales de estudios, se someterá a tributación en el impuesto.

Por último, debemos incluir dentro de los rendimientos del trabajo, aparte de todos aquellos ya nombrados anteriormente, cualquier otro que encaje dentro del concepto general, siendo así aquellos rendimientos que deriven de la actividad del deportista y que no encajen dentro de otro tipo de rendimientos.

---

<sup>45</sup> Vid. art. 7.m) LIRPF y art. 4 RIRPF. A pesar de todo, esta exención tiene un límite de 60.100 -€ anuales.

<sup>46</sup> vid. CAZORLA PRIETO, L.M. Y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte*, ob. cit., pág. 222.

En este caso podemos hablar de los premios<sup>47</sup> que los deportistas reciben por su actuación siempre que ésta se desarrolle en un ámbito de organización y dirección de un tercero, las percepciones recibidas como consecuencia de la participación en una selección<sup>48</sup> o aquella cantidad recaudada por un partido de homenaje<sup>49</sup>.

Una vez determinados todos los posibles rendimientos de trabajo, el resto de la determinación de la base imponible no tienen mayor especialidad para los futbolistas profesionales, por lo que se pueden seguir los pasos indicados en la LIRPF:

1. Determinar el rendimiento de forma íntegra.
2. Aplicación de las reducciones correspondientes por posibles rentas irregulares, reguladas en el art. 18.2 LIRPF y que están constituidas por aquellos rendimientos "que tengan un período de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando se imputen en un único período impositivo". En este caso, el importe de la reducción será del 30%. Si los rendimientos se derivan de la extinción del contrato, se considera como período de generación los años de servicio del deportista. El importe de la reducción será también del 30%, si bien dicha reducción se aplicará a la parte de la indemnización no exenta, siempre que el exceso indemnizatorio no supere el importe de 300.000 euros anuales.
3. Una vez tengamos el rendimiento reducido, aplicaremos los gastos deducibles para obtener el rendimiento neto. Para todo contribuyente, están incluidos como gastos deducibles las cotizaciones a la Seguridad Social; las cuotas derivadas a sindicatos y Colegios profesionales, siempre que exija colegiación obligatoria para desempeñar su trabajo y en la parte que corresponda a los fines esenciales de la institución, no existiendo límite para las cuotas sindicales y teniendo un límite de 500 euros anuales las cuotas colegiales<sup>50</sup>; los gastos de defensa jurídica, siendo deducibles tan solo en los derivados de litigios entre deportista y club, con el límite de 300 € anuales; y así como todo gasto distinto de los anteriores, con el límite de 2000 euros anuales<sup>51</sup>.

---

<sup>47</sup> Aquellos premios otorgados por conseguir medallas o records sin los requisitos ya mencionados serán considerados rendimientos de actividad. (Vid. Contestación DGT 18/2/1993).

<sup>48</sup> La contestación anterior también considera como rendimiento de actividad económica, puesto que, al ser obligatoria la participación, no existe relación laboral.

<sup>49</sup> *Íbidem*

<sup>50</sup> art. 10 RIRPF.

<sup>51</sup> Vid. art. 19.2.f) LIRPF.

4. Sobre éste último aplicaremos las reducciones del art. 20 LIRPF.

Hay que volver a recordar en este momento que, en el caso de que el rendimiento íntegro se constituya por una percepción dineraria, éste será el importe bruto devengado sin ningún descuento, mientras que si es una retribución en especie, ésta se integrará por el valor de la retribución más su correspondiente ingreso a cuenta o no, según se haya realizado el descuento de las retribuciones dinerarias.

### ***Rendimientos de capital mobiliario del futbolista profesional***

Como es bien conocido se regulan en los arts. 25 y 26 LIRPF y se definen como aquellas utilidades o percepciones que provengan de derechos con naturaleza de muebles, siempre que no constituyan actividades económicas realizadas por el sujeto pasivo. Atendiendo a aquellos que afectan de forma directa y habitual a los deportistas profesionales, el art. 25.4.d) de la Ley del Impuesto afirma que se consideran rendimientos de capital mobiliario "Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica".

A pesar de esta afirmación, como vimos en el apartado anterior, no todas las percepciones que el futbolista reciba como consecuencia de la cesión de la explotación de su imagen se califican como rendimientos de capital mobiliario. A modo de ejemplo tenemos el art. 28 del Convenio Colectivo del Fútbol Profesional, cuyo contenido señala que en caso de que la cesión de la explotación de la imagen sea a favor de un club o entidad deportiva con la cual el deportista está ligado mediante relación laboral, dichas percepciones serán consideradas como rendimientos del trabajo.

Por otro lado, en el caso del deportista que suscribe contrato de prestación de servicios para competir en un evento deportivo y, dentro de él, cede el derecho a la explotación de la imagen derivada de la participación en dicho evento, la retribución que reciba el deportista será considerada como rendimiento de actividad económica.

Asimismo, cuando sea el propio deportista quien explote su propia imagen, como por ejemplo en el caso de participar en un anuncio de publicidad de un producto mediante la

firma de un contrato de arrendamiento de servicios con la empresa propietaria del producto<sup>52</sup>, también son considerados rendimientos de actividad económica.

Por tanto, tan solo podremos calificar como rendimientos de capital mobiliario aquellas retribuciones derivadas de la explotación económica de la propia imagen en el caso de que la entidad cesionaria sea un tercero con el cual el deportista no esté ya ligado mediante contrato de prestación de servicios deportivos.

Con respecto a los derechos de imagen y su tributación dentro del IRPF, debemos hacer mención al fraude de ley que durante el principio de los años 90 hasta prácticamente la actualidad han venido practicando bastantes entidades deportivas en coordinación con los deportistas a la hora de abonar los salarios. Con el fin de evadir la tributación del salario como un rendimiento del trabajo en el IRPF, con su correspondiente retención, los clubes acordaban con los deportistas la cesión de los derechos de imagen a entidades ficticias, las cuales eran propiedad en la mayoría de los casos de los propios deportistas; de este modo, a la hora de retribuir los servicios prestados, parte de la cantidad sería abonada a través de dichas entidades, excluyéndola del concepto de salario y pudiendo así evitar el pago de retenciones<sup>53</sup> y pasando a tributar por el IS en una cuantía mucho menor.

Sin embargo, tras una pronunciación del TS<sup>54</sup> quedó por fin zanjado el problema, si bien a partir de ella se establece que este tipo de contratos eran una simulación entre entidad y deportista con el fin de evadir impuestos.

Según señala el Alto Tribunal: "la cobertura formal que se ha utilizado para instrumentar el pago de esa parte de salario que, genéricamente, se dice abonar en concepto de "imagen" o de "cesión" de los derechos sobre la imagen consiste en:

- a. El jugador suscribe un contrato con una sociedad en el que dice ceder los derechos de su imagen a la citada sociedad.

---

<sup>52</sup> RODRIGUEZ SANTOS, F.J.: "Los derechos de imagen en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", En *Crónica Tributaria*, nº 89, 1999, págs. 95 y ss.; MENÉNDEZ MORENO, A.: "Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". En *la Obra Colectiva: Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000, págs. 34 y ss.; JIMENEZ COMPAIRED, I.: *El régimen tributario de la explotación comercial de la propia imagen*, Marcial Pons, Barcelona, 2001, págs. 52 y ss. y PLAZA DE DIEGO, M.A.: *Fiscalidad del derecho a la propia imagen*. Especial referencia a los deportistas profesionales, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, págs. 42 y ss.

<sup>53</sup> MONROY ANTON, A.J.: "La tributación por IRPF de los derechos de imagen de los deportistas", *Revista internacional de Derecho y Gestión del deporte*, núm. 2, 2008, págs. 13 a 21.

<sup>54</sup> STS, Sección 2ª, Sala III de lo Contencioso-Administrativo de fecha 1 de julio de 2008 (RJ Aranzadi 2008-2048).

- b. El club, la sociedad y el jugador suscriben otro contrato mediante el cual el Club dice adquirir los derechos sobre la imagen del jugador a la sociedad interpuesta y, en consecuencia, se abonan a la sociedad las cantidades que antes se recogían en la nómina del jugador. En estas circunstancias se dejan de practicar e ingresar a la Hacienda Pública las correspondientes retenciones a cuenta del IRPF.
- c. A su vez, el jugador y el club habían suscrito otro contrato, éste de carácter laboral, de prestación de servicios como futbolista profesional conforme a la normativa del RD 1006/1985 de relaciones laborales especiales de los deportistas profesionales. En este contrato se fija la contraprestación a realizar por el Club con arreglo a distintos conceptos salariales, pero sin incluir la cuantía correspondiente al concepto "imagen".

En resumen, en el contrato entre sociedad y club se recogían obligaciones ya estipuladas en el contrato de trabajo entre jugador y club. A efectos laborales, la relación entre ellos no sufría ninguna modificación, puesto que los derechos y obligaciones para cada uno seguían siendo los mismos, mientras que, a efectos de tributación, las retenciones que debían realizarse correspondientes al IRPF por el pago del salario ya no se efectuaban puesto que dichos pagos pasaban a realizarse a las sociedades. En la mayoría de los casos, como antes mencionamos, es el propio jugador quien representa a la sociedad e, incluso, en algunos casos el jugador desde ese momento pasa a no percibir ninguna retribución por su trabajo, haciendo que todo el salario real se le abonara a través del contrato firmado con la sociedad.

Por último, cabe destacar que la explotación económica de los derechos de imagen de los deportistas puede generar, además de los rendimientos vistos anteriormente, imputaciones de renta establecidas en la ley. Estas imputaciones de renta que se derivan de la cesión de la explotación de la imagen deben cumplir los tres requisitos del art. 92.1 LIRPF. Este régimen de imputación de rentas tiene el fin de evitar las técnicas analizadas anteriormente y, por tanto, los rendimientos derivados de la cesión de los derechos de imagen sigan tributando por la tarifa general. Sin embargo, el legislador prevé la posibilidad de que el contribuyente pueda adoptar este comportamiento fiscal en el caso de que los rendimientos del trabajo que obtenga éste sumen el 85 por ciento o más de la cantidad pagada por el Club, si bien dentro debemos incluir las rentas de trabajo y las derivadas de la explotación del derecho de imagen. Por tanto, mientras la cantidad que se

abone a través de la sociedad, y como consecuencia tribute por ella, sea del 15 por ciento o menos, será válida (art. 92.2 LIRPF)

### ***Rendimientos de actividades económicas del futbolista profesional***

Según señala el art. 27 de la Ley del Impuesto, constituirán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellas retribuciones que procedan del trabajo personal y del capital de forma conjunta, o bien de uno solo de ellos, y además supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos, o bien uno de los dos, con el fin de intervenir en la producción de bienes y servicios. Por tanto, serán rendimientos de este tipo los que deriven de la actividad por la cuenta propia y riesgo del sujeto, justo al contrario de los rendimientos del trabajo, los cuales derivan del desarrollo de la actividad por cuenta ajena.

Atendiendo a la actividad que desarrolla el futbolista profesional, serán rendimientos de actividad aquellos que deriven de la prestación de servicios por su parte de una forma independiente, al margen del ámbito organizativo de la entidad y la relación jurídica que le dé cobertura (patrocinio, comisión ...). Así pues, tendrán dicha consideración las retribuciones que el deportista reciba como consecuencia de la participación a título individual en una competición deportiva, los premios que se le otorguen en dichas competiciones o las percepciones que se derivan de la explotación de su propia imagen<sup>55</sup>. En cambio, no se calificarán como rendimientos de actividad las percepciones por participar en una selección<sup>56</sup> o los premios que de ésta deriven<sup>57</sup>.

Para la determinación del rendimiento de actividad económica de forma neta, el legislador dispone, como es bien sabido, de tres regímenes: estimación directa normal, estimación directa simplificada y estimación objetiva, no pudiendo aplicar éste último para los rendimientos derivados de la práctica deportiva.

Las reglas generales de aplicación para su cálculo se encuentran en los arts. 27 a 30 LIRPF. De modo general, el art. 28 anteriormente citado señala que el cálculo de los

---

<sup>55</sup> MAGRANER MORENO, Francisco. J.: *Tributación de los artistas y deportistas*, CISS, Valencia 1995, págs. 63 y 64

<sup>56</sup> Las AAPP lo considera como un rendimiento profesional, ya que falta la característica de la voluntariedad para participar. Aun así, esto tan solo deriva en la calificación de una relación como administrativa en vez de laboral, sin afectar a la calificación de la percepción como rendimiento del trabajo del mismo modo.

<sup>57</sup> En caso de recibir un premio como consecuencia de la participación en una competición con un club o entidad deportiva, la actividad desarrolla en este caso por el deportista será por cuenta ajena y no propia, pasando a ser los rendimientos derivados de esta, de trabajo.

rendimientos netos de actividades económicas se realizará conforme a la normativa del IS.

Por lo que respecta al régimen de estimación directa normal, debemos atender al conjunto de actividades desarrolladas por el futbolista, a efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios, pues se aplicará el ajuste derivado del régimen especial de empresas de reducida dimensión también al contribuyente de IRPF en caso de que dicho importe neto de la cifra de negocios no supere los 10 millones de euros<sup>58</sup>.

Sin embargo, como ya hemos anticipado en el párrafo anterior, el art. 30.2 prevé una serie de reglas especiales sobre la determinación del rendimiento neto de actividades económicas. Por su posible aplicación a los rendimientos de este tipo que puede obtener un deportista profesional debemos destacar dos:

"No tendrán la consideración de gasto deducible las aportaciones a mutualidades de previsión social del propio empresario o profesional, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 51 de esta Ley. No obstante, tendrán la consideración de gasto deducible las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro, concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, cuando, a efectos de dar cumplimiento a la obligación prevista en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados, actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por dicho régimen especial, con el límite de la cuota máxima por contingencias comunes que esté establecida, en cada ejercicio económico, en el citado régimen especial".

Por tanto, serán gastos deducibles aquellas aportaciones a la mutualidad de previsión social si el deportista no está integrado en el régimen especial de autónomos de la Seguridad Social, que dicha mutualidad no sea un sistema alternativo a la anterior y que tenga las mismas coberturas que aquella.

En este caso, serán deducibles hasta la cantidad de 4.500 €. En cambio, si se encuentra como un sistema complementario no será deducible. En los sistemas que actúen como alternativos, las cantidades excedentes del tope de 4.500 € reducen la BI.

---

<sup>58</sup> Vid. Art 101 LIS.



1. *"Tendrán la consideración de gasto deducible las primas de seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de su cónyuge e hijos menores de veinticinco años que convivan con él. El límite máximo de deducción será de 500 euros por cada una de las personas señaladas anteriormente o de 1.500 euros por cada una de ellas con discapacidad".*

Por su parte, en lo que respecta al régimen de estimación directa simplificada, se determinará de la misma forma que en el régimen de estimación directa normal, aunque teniendo en cuenta dos matices (Vid. art. 30 RIPRF):

1. Las amortizaciones se practicarán de forma lineal, conforme a la tabla de amortización simplificada aprobada en el momento por el Ministerio de Hacienda y AAPP. Sobre la cuota resultante podrán ser de aplicación los ajustes del régimen especial de empresas de reducida dimensión, que como anteriormente vimos también pueden ser aplicables al contribuyente de IRPF.
2. La posibilidad de practicar un gasto objetivo del 5 % sobre la diferencia entre las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación.

Así pues, el ámbito de aplicación de este régimen será, según el art. 30 de la Ley del Impuesto:

1. Cuando el importe neto de la cifra de negocios no supere los 600.000 euros anuales en el año inmediato anterior, teniendo en cuenta en nuestro caso que la actividad se inició una vez comenzado el año (Vid. art. 28.1.b) RIRPF).
2. Cuando no se renuncie a su aplicación<sup>59</sup>.

Una vez calculado el rendimiento neto por cualquiera de los regímenes descritos anteriormente, sobre éste podremos aplicar las dos reducciones que el legislador establece para él<sup>60</sup>. En primer lugar, la reducción del 30%<sup>61</sup> sobre los rendimientos netos irregulares, entendiéndose como tales aquellos en los que concurren dos circunstancias:

- a. Su periodo de generación sea superior a los dos años.
- b. Sean calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular.

---

<sup>59</sup> Vid. art. 28.1. c) RIRPF. y por ende el art 29 del mismo Reglamento

<sup>60</sup> Vid. art. 32 LIPRF.

<sup>61</sup> Hasta la aprobación del RD real 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifica el reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas, la reducción era del 40% en vez de un 30%.

Debemos destacar la dificultad de poder aplicar esta reducción a los futbolistas profesionales, puesto que entre las rentas irregulares (aquellas expresamente citadas en el IRPF) no se encuentran ni medallas, ni premios, ni trofeos.

### ***Ganancias y pérdidas patrimoniales del futbolista profesional***

Encontramos su definición en el art. 33 de la Ley del Impuesto, según el cual se considerarán ganancias o pérdidas patrimoniales aquellas variaciones del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier tipo de alteración en su composición, salvo que por ley sea calificado como rendimiento, como por ejemplo, en el momento en que se produce la transmisión de un bien o derecho integrado en el patrimonio personal del contribuyente.

Dentro de este tipo de rentas, encontraremos algunas ganancias patrimoniales exentas y que pueden afectar al futbolista profesional<sup>62</sup>, siempre que sean consecuencia de:

- a. Donaciones efectuadas a entidades con fines lucrativos y fundaciones legalmente reconocidas.
- b. Transmisión de la vivienda habitual por mayores de 65 años o personas en situación de dependencia severa o gran dependencia según lo establecido en la Ley.
- c. El pago previsto en la LIRPF y en la Ley de Patrimonio Histórico Español de la deuda tributaria.

En cuanto a las posibles retenciones que pudieran sufrir las ganancias patrimoniales, el legislador tan solo contempla el supuesto de retención sobre aquellas ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión o reembolso de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva y de premios en metálico, cuyo porcentaje será del 19%<sup>63</sup>.

Centrándonos en las posibles alteraciones del patrimonio susceptibles de tributar como ganancias patrimoniales por parte del deportista profesional, encontramos principalmente dos:

---

<sup>62</sup> MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Derecho Tributario*, ob. cit., pág. 356.

<sup>63</sup> Vid. art. 101.6 LIRPF.

- Los premios obtenidos por reconocimiento a la trayectoria profesional. Como hemos visto anteriormente en los apartados 2 y 4, los trofeos o premios obtenidos como consecuencia de alcanzar un puesto una competición o por conseguir un récord, serán considerados como rendimiento del trabajo o de actividad económica, si bien esto dependerá de si los servicios prestados por el deportista se realicen por cuenta ajena o por cuenta propia respectivamente. En cambio, existen algunos premios declarados exentos de tributación, como el premio Príncipe de Asturias, aunque para ello será necesario previo reconocimiento de la DGT.
- Las indemnizaciones por daños personales sufridas por el deportista. En este sentido, el art. 7 LIRPF, regulador de las rentas exentas, establece dos supuestos en los cuales estas indemnizaciones por daños personales pueden estar exentas<sup>64</sup>: aquellas que sean consecuencia de responsabilidad civil, en la cuantía legal o las judicialmente reconocidas. La cuantía legal será la resultante de la aplicación de los anexos de la Ley de Ordenación y Supervisión de Seguros Privados (RDL 8/2004, de 29 de octubre). En cuanto a la cuantía judicial, será la que resulte fijada en la resolución judicial; por otro lado, el segundo supuesto está constituido por las indemnizaciones derivadas de los seguros por accidentes, salvo aquellos cuyas primas hubieran podido reducir la base imponible o ser considerados gasto deducible por aplicación del art. 30.1.2º, hasta la cuantía que resulte de aplicar, para el daño sufrido, el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación, reflejado en el anexo del texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguros en la circulación de vehículos a motor.

### 3.3 Especialidades en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes

#### ***Concepto de futbolista no residente***

De forma paralela al IRPF debemos analizar la tributación de aquellos futbolistas que, prestando sus servicios en nuestro estado, son residentes, a efectos de obligaciones fiscales, en otros estados miembros de la Unión Europea o en terceros países.

La necesidad del estudio de este tipo de tributación surge como consecuencia del irremediable crecimiento de la globalización y circulación de trabajadores, mercancías,

---

<sup>64</sup> DELGADO GARCÍA, A.M., OLIVER CUELLO, R., QUINTANA FERRER, E. Y URQUIZU CAVALLÉ, A.: *Fiscalidad del deporte*, ob. cit., pág. 229.

servicios y capitales, todo ello a raíz de la revolución tecnológica afectante a los medios de transporte y comunicación.

En este apartado estudiaremos la importancia de la tributación de aquellos que no residiendo en nuestro país, obtienen rentas dentro de él; la posible discriminación que sufren aquellos que no estén afectados por tratados de doble imposición y, por último, los problemas derivados de aquellos deportistas que desvían sus rentas a paraísos fiscales.

Antes de comenzar con el estudio de la tributación, debemos analizar qué entiende el legislador por "futbolista no residente".

En lo que se refiere al concepto de deportista, nuestra normativa lo regula en el art. 1.2 RD 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. A su vez, la normativa interna<sup>65</sup> afirma que se considerará, a efectos generales, que el contribuyente tiene su residencia habitual en el estado español en los casos en que se una de estas 3 circunstancias<sup>66</sup>, surgiendo por tanto con cada una de ellas un criterio:

- a. Cuando permanezca en territorio español más de 183 días. A estos efectos no se computarán las ausencias esporádicas al extranjero, por lo que, mientras no se aporte certificado de residencia expedido por una autoridad fiscal competente, se seguirá considerando residente en nuestro estado<sup>67</sup>.
- b. Con independencia del lugar de residencia, cuando tenga aquí el núcleo principal de sus actividades económicas, ya sea directa o indirectamente. Este criterio puede resultar en algunos casos indeterminado, puesto que, en el supuesto de que el deportista obtenga rentas en algún país, deberá ponderarse las retribuciones obtenidas en nuestro país con las de cada uno de los demás países fuente de rentas para el deportista.

---

<sup>65</sup> Vid. art. 11 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el cual utiliza como criterio para determinar la aplicación de los tributos de naturaleza personal la residencia habitual.

<sup>66</sup> CORDERO SAAVEDRA, L., *El deportista profesional. Aspectos laborales y fiscales*, Lex Nova, Valladolid, 2001, págs. 193-206; CHICO DE LA CÁMARA, P.: "La residencia fiscal de los deportistas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", En *Revista Jurídica del deporte*, núm. 9, 2003, págs. 319-327 y también del mismo autor: "Criterios para la determinación de la residencia fiscal en España con especial referencia a los últimos cambios en la legislación tributaria española para atraer a nuestro país a los deportistas de élite", En *Revista Jurídica del deporte*, núm. 12, 2004, págs. 156-163.

<sup>67</sup> Vid. BARRAS GARCÍA, P.J.: *La tributación en España de los deportistas no residentes, La Reforma del Régimen Jurídico del deporte profesional*, 1º ed., Madrid, 2010, págs. 323 a 342.

- c. En el caso en que concurra sobre el futbolista la "presunción de residencia por vínculo familiar"<sup>68</sup>. Puesto que se trata de una presunción iuris tantum, el deportista podrá devastar dicha presunción con cualquier medio de prueba que le sea oportuno<sup>69</sup>.

La regulación específica de este tributo se encuentra en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la LIRNR.

En su art. 5.1<sup>70</sup> afirma quienes serán sujetos pasivos de este tributo, así como el hecho imponible y la relación de rendimientos que tributarán por él en los artículos 12 y 13 respectivamente. En cuanto a la obligación legal del futbolista que no resida en España de tributar por este Impuesto, los art. 3 y 4 del Texto Refundido citado establecen el orden de la normativa aplicable, siendo por tanto de aplicación preferente el régimen de tributación dispuesto para estos sujetos pasivos en los convenios o tratados internacionales a fin de evitar la doble imposición, en caso de que éstos últimos existan.

En caso de que no haya firmado convenio de doble imposición, será aplicable al futbolista no residente lo dispuesto en el Texto Refundido. Por tanto, la normativa del Impuesto diferencia de manera clara el tipo de tributación del deportista no residente con el del deportista residente. Mientras que éste último tributará por toda la renta mundial obtenida, el deportista no residente tan solo lo hará por aquellas rentas obtenidas en el territorio de la fuente, es decir, aquel territorio en el que no reside.

### ***Tributación del futbolista no residente en caso de no existir un convenio de doble imposición internacional***

En el supuesto de que no exista convenio de doble imposición con el país del deportista no residente que obtenga rentas en nuestro país, será de aplicación lo dispuesto en el Texto Refundido del Impuesto.

Así pues, como antes mencionamos, en su art. 13 regula las retribuciones que serán susceptibles de tributación por el IRNR. De todas ellas, en lo que respecta a la tributación del futbolista, debemos destacar cuatro:

---

<sup>68</sup> art. 9.1.b) párrafo 2º LIRPF

<sup>69</sup> Sin embargo, la Dirección General de Tributos ha exigido para la destrucción de la presunción la presentar un certificado de residencia expedido por la autoridad fiscal de otro país exigiendo el pago del tributo análogo al IRPF en ese estado, aunque en ningún caso la norma no exija expresamente.

<sup>70</sup> "Son contribuyentes por este tributo las personas físicas no residentes en territorio español, conforme al art. 6 de la ley, que obtengan rentas en el mismo".

- "a) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español.
- b) 3º. Los rendimientos de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español, siempre que deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación.
- c) 1º. Los rendimientos del trabajo, cuando deriven, directa o indirectamente, de un trabajo prestado en territorio español.
- f) 2º. Los intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español, o por establecimientos permanentes situados en éste, o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español".

En consecuencia, todos aquellos futbolistas no residentes en nuestro país, a efectos de obligaciones fiscales, deberán tributar por las rentas obtenidas en el Impuesto, atendiendo a las siguientes reglas generales<sup>71</sup>:

- Deberán tributar por separado cada renta sometida a gravamen, no siendo posible compensación alguna entre ellas en base a las normas del Capítulo IV del Texto Refundido.
- La base imponible<sup>72</sup> estará constituida por el importe íntegro que se devengue de cada retribución, siendo posible deducir solo los gastos de personal, aprovisionamientos y suministros. En caso de que el futbolista resida en otro Estado miembro de la Unión Europea, serán aplicables las deducciones previstas en la LIRPF para cada rendimiento, debiendo justificar en todo caso la relación directa con el rendimiento obtenido en nuestro país y el vínculo directo con la actividad aquí desarrollada.
- En lo que se refiere al tipo de gravamen aplicable<sup>73</sup>, generalmente será del 24%. Sin embargo, "el tipo de gravamen será el 19 por ciento cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los

---

<sup>71</sup> Debemos destacar la existencia de dos modalidades de tributación dentro del tributo que nos ocupa: con mediación de establecimiento permanente y sin mediación de establecimiento permanente. En este sentido, la Agencia Estatal de Administración Tributaria entiende como establecimiento permanente: "*sedes de dirección, las sucursales (...) que cuya duración exceda de 6 meses*".

<sup>72</sup> Vid. art. 24 TRLIRNR.

<sup>73</sup> Vid. art. 25 TRLIRNR.

- términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal".
- Calculada la cuota íntegra, sólo procederá aplicar las deducciones<sup>74</sup> correspondientes por donativos, en los términos previstos en la LIRPF, así como las retenciones que se hubieran practicado sobre las rentas del deportista.
  - En cuanto a la liquidación<sup>75</sup> del impuesto, el documento a presentar será el modelo 210, en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, según la fecha de devengo de las rentas percibidas durante el trimestre natural anterior.
  - Por último, el hecho de que los rendimientos del futbolista estén sometidos a retención, obliga al club o entidad deportiva a que abone dicho rendimiento a realizar la retención correspondiente, de importe igual a la deuda tributaria del impuesto, por lo que el deportista no tendrá obligación de declarar aquellas rentas sobre las que ya se haya practicado dicha retención.

### **Tributación del futbolista no residente en caso de existir convenio de doble imposición internacional**

España ha firmado numerosos convenios con el fin de evitar que aquellos contribuyentes no residentes tributen dos veces por percibir las mismas rentas. Por tanto, en el caso de existir dicho convenio, las normas aplicables serán las suscritas en el mismo, prevaleciendo frente a las reguladas en el Texto Refundido del Impuesto. En lo referente a dichos convenios de doble imposición, todos ellos siguen el Modelo de la OCDE, el cual señala en su art. 17 el modelo de tributación elegido, según sea el deportista por cuenta propia (generando rendimientos de actividad) o por cuenta ajena (obteniendo rendimientos de trabajo).

Por tanto, para esta cuestión el legislador utiliza el criterio de tributación compartida entre el Estado fuente<sup>76</sup> y el Estado de residencia. Si bien cada uno deberá atender a su normativa, el Estado de residencia deberá utilizar uno de los métodos<sup>77</sup> siguientes para así poder soslayar una doble imposición:

---

<sup>74</sup> Vid. art. 26 TRLIRNR.

<sup>75</sup> Vid. art. 28 TRLIRNR.

<sup>76</sup> Estado en el cual el deportista no reside pero desarrolla su actividad.

<sup>77</sup> vid. ALMUDÍ CID, J.M. y SERRANO ANTÓN, F.: "La fiscalidad internacional de los artistas y deportistas, especial referencia al art. 17 MCOCDE., En *Revista Jurídica del deporte*, núm. 13, 2005, págs.

- Por un lado, encontramos el método de exención, según el cual las rentas que se obtengan en el Estado fuente no se computarán a efectos de tributación en el Estado de residencia. A su vez, este método tendrá dos tipos de exención: la exención simple, que consiste en no tener en cuenta para nada las rentas del Estado fuente en el cálculo del hipotético tributo del Estado de residencia, y la exención progresiva, según la cual las rentas obtenidas en el Estado fuente no tributarán en el Estado de residencia, pero si se atenderá a ellas a la hora de calcular el tipo de gravamen que se deberá aplicar.
- Por otro lado, podrá aplicar el método de imputación. Según éste, las rentas obtenidas en el Estado fuente tributarán también en el Estado de residencia, es decir, se incluirán también a la hora de calcular la cuota íntegra, pero en este caso la cuota íntegra resultante en el Estado fuente se deducirá en la cuota del impuesto del Estado de residencia, si bien a partir de aquí podrá deducirse sin tener ningún límite, denominada imputación total, o por el contrario, con el límite de poder deducir hasta parte correspondiente a los rendimientos obtenidos en el Estado fuente, denominada imputación parcial.

### **Tributación en España del futbolista residente en un Estado de la Unión Europea**

Una vez examinadas las diferencias existentes entre la normativa aplicable a los futbolistas cuyo Estado de residencia tiene suscrito convenio de doble imposición con España y aquellos que no, en este punto estudiaremos la posición de una manera intermedia que ocupan aquellos deportistas que sean residentes en otro Estado miembro de la UE y que obtengan rentas en nuestro país.

Esta situación surge como consecuencia de lo dispuesto en el art. 20.1 del Tratado de la Unión Europea, según el cual *"todo ciudadano de la UE tendrá derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, si bien estos derechos se ejercerán en las condiciones y dentro de los límites definidos por los Tratados y por las medidas adoptadas en aplicación de éstos"*.

De esta manera, para el análisis de este supuesto debemos atender a dos Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En primer lugar, el asunto Bosman<sup>78</sup>, a partir de cuyo pronunciamiento se estableció también la aplicación al ámbito deportivo del art. 48 del Tratado de la Unión Europea,

---

257 a 277 y CALDERON CARRERO, J.M.: "La tributación de los artistas y deportistas no residentes en el marco de los convenios de doble imposición", En *Carta Tributaria*, núm. 14, 2001, págs. 4 y ss.

<sup>78</sup> Vid. Art.4 LIRPF



por el cual se regula el derecho a todo ciudadano de la Unión a poder acceder a un empleo, así como la vulneración del principio de libre circulación de trabajadores y de discriminación a través de las cláusulas de nacionalidad.

Sin embargo, en lo que a las obligaciones fiscales se refiere, nos interesa más el pronunciamiento del asunto Finanzamt Köln-Altstadt vs. Schumacker<sup>79</sup>. En este caso, el Alto Tribunal estableció dos reglas<sup>80</sup> de determinación de la forma de tributación:

- La inexistencia de discriminación en los casos en que no se permita a un sujeto pasivo no residente el beneficio de un incentivo fiscal por parte del Estado miembro donde tribute.
- La equiparación de un contribuyente no residente que en cuyo Estado de residencia no perciba rentas suficientes a la situación de un contribuyente residente.

A la vista de lo anterior, nuestro legislador integró dentro de la normativa aplicable a estos sujetos pasivos, personas físicas residentes en un Estado miembro, la posibilidad de tributar como contribuyentes de IRPF, reflejada en el art. 46 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto<sup>81</sup>.

### ***Mención relativa a la tributación de las sociedades constituidas para la cesión de Derechos de Imagen***

Como ya se ha dicho con anterioridad, y se dirá a lo largo del trabajo, los futbolistas tienen que hacer frente a una serie de cargas fiscales, en concreto, tienen que abonar sobre sus ingresos brutos, una porción nada desdeñable, lo que derivará posteriormente en su salario bruto, anteriormente se ha dicho, que el tipo impositivo del IRPF es del 47%, mientras que el del IS es del 25%. Si bien es cierto que con mencionar los tipos impositivos se nos queda una explicación insuficiente, nos sirve para poner en contexto las diferencias de tributación entre el IRPF y el IS, siendo este último más beneficioso para los deportistas. Si se cumplen los requisitos establecidos en el art. 92 LIRPF (Regla 85/15)<sup>82</sup> y la sociedad constituida realiza una actividad efectiva, sin incurrir en ninguna simulación, el deportista dejaría de ingresar en la Hacienda Pública una cantidad

---

<sup>79</sup> STJUE de 14 de febrero de 1995 (Asunto C-279/93).

<sup>80</sup> Doctrina asentada en el TJUE reflejada en otros asuntos como: - Asunto Esposos Robert Gilly contra Directeur des services fiscaux de Bas-Rhin (C-336/96). - Asunto Wielock (C-251/98). - Asunto Frans Gschwind contra Finanzamt AaBendstadt (C-391/97).

<sup>81</sup> " 1. El contribuyente por este Impuesto, que sea una persona física residente de un Estado miembro de la Unión Europea, (...) sobre la Renta de no Residentes.

<sup>82</sup> Caso Alonso - KARDZALI

considerable, puesto que como se ha dicho, el tipo impositivo para las sociedades es inferior para las sociedades que para una persona física. En este trabajo, no podemos adentrarnos demasiado en como funciona el Impuesto de Sociedades, puesto que no es cuestión a analizar, pero sí podemos mencionar una serie de conceptos del mismo, como pueden ser las posibles deducciones a aplicar por la persona jurídica, que reducen aún más la base imponible del tributo, o el reparto de dividendos, que, si bien es cierto, que se integran en la base imponible del ahorro, están relacionados con los beneficios empresariales. Otra cuestión, que no es baladí, es que el IS, es un impuesto que se abona únicamente cuando no hay pérdidas, o dicho de otra forma, sólo se paga cuando hay beneficios, y en caso de pérdidas, las mismas se compensarán en los años posteriores conforme al artículo 26 de la ley del Impuesto de Sociedades, aunque por otro lado, esta hipótesis es bastante inidónea, puesto que si hubieran pérdidas, la regla 85/15 se incumpliría, además de que los deportistas tienen un pagador principal, que les asegura los ingresos.

### ***El futbolista profesional y los paraísos fiscales***

En primer lugar, debemos establecer cuál es el significado del término paraíso fiscal.

Una de las diversas definiciones que la doctrina le otorgó afirma que se trata de "aquel territorio o Estado que se caracteriza por una escasa o nula tributación de ciertas transacciones y ventas a determinadas personas o entidades que allí encuentran cobertura o amparo"<sup>83</sup>.

En otro sentido, podemos definirlo también como "países con leyes fiscales muy favorables para el establecimiento de la residencia legal de las personas físicas o jurídicas que quieren pagar menos impuestos"<sup>84</sup>.

Así pues, el intento de los futbolistas profesionales de eludir o evadir<sup>85</sup> la carga tributaria a través de la fijación de su residencia fiscal en uno de los denominados paraísos fiscales, es una práctica que se viene utilizando desde hace algunos años, surgiendo de forma paralela a la internacionalización de la práctica del deporte.

---

<sup>83</sup> BARRAS GARCÍA, P.J.: *La tributación en España*, 1ª ed, *ob. cit.*, pág. 336.

<sup>84</sup> ROOSEMBERG, J.M.: *Diccionario de Administración y Finanzas*, Océano, Barcelona, 1989.

<sup>85</sup> Debemos diferenciar el significado de los términos "elusión fiscal" y "evasión fiscal", puesto que a menudo tanto uno como otro se utilizan de manera equívoca. Por tanto, mientras que el primero se refiere al intento de someterse a una menor carga tributaria, el segundo hace referencia a la práctica de esta técnica con el fin de no estar sometido a ninguna tributación.

Debido a este fenómeno, utilizado en su gran mayoría por grandes sociedades, en el año 1990 la Comisión Europea encargó, como es bien conocido, a un Comité de expertos en materia de imposición sobre sociedades, el estudio de la repercusión en la economía que podría tener esta nueva situación. Este estudio, denominado Informe Ruding<sup>86</sup>, apellido del presidente de dicho Comité, el Sr. Onno Ruding, fijó tres zonas de baja tributación: los paraísos fiscales, los territorios de fiscalidad elevada ofertantes de ventajas a negocios de empresas o personas extranjeras y territorios con servicios desarrollados<sup>87</sup>.

“7. El régimen opcional no será aplicable en ningún caso a los contribuyentes residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.

8. Los contribuyentes por este impuesto que formen parte de alguna unidad familiar de las establecidas en el artículo 84.1 del texto refundido de la LIRPF, aprobado por el RDL 3/2004, de 5 de marzo, podrán solicitar que el régimen opcional regulado en este artículo les sea aplicado teniendo en cuenta las normas sobre tributación conjunta contenidas en el título VI del citado texto refundido, siempre que se cumplan las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

9. Lo dispuesto en este artículo se aplicará igualmente a los contribuyentes residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

10. Reglamentariamente se desarrollará el contenido de este régimen opcional”.

Por su parte, la OCDE publicó en 1998 un informe a través del cual establece los criterios a seguir para considerar un Estado o territorio como paraíso fiscal:

- 1) La inexistencia de impuestos o en su caso impuestos puramente nominales para los rendimientos por actividades económicas<sup>88</sup>.

---

<sup>86</sup> *Rapport du Comité de Reflexion des Experts Indépendants sur la Fiscalité des Entreprises*, Commission des Communautés Européennes. Elaboró su estudio durante el año 1991 y sacó a la luz sus conclusiones en marzo de 1992.

<sup>87</sup> Se trata de aquellos Estados donde solo obtienen facilidades a nivel fiscal el ingreso de grandes capitales, beneficiados a su vez por una situación geográfica propicia en el territorio donde se encuentran.

<sup>88</sup> Como ejemplo más cercano de este caso está Gibraltar, en donde, a pesar de formar parte de la Unión Europea, no existe el IVA.

- 2) La ausencia de cambio de información en base a legislación y prácticas administrativas que permiten a empresas y particulares beneficiarse de este secreto a efectos de fiscalización frente a las autoridades.
- 3) La falta de transparencia a la hora de la aplicación de regulaciones legislativas o administrativas<sup>89</sup>.
- 4) La inexigibilidad de actividad material a aquellos particulares o empresas que residen en su jurisdicción a efectos fiscales<sup>90</sup>.

Por lo tanto, la OCDE elaboró en el año 2000 una lista de los países cuyas situaciones a efectos de fiscalización permitía considerarlos como paraísos fiscales, encontrándose entre ellos Gibraltar, Liechtenstein, Andorra, Islas Caimán, Liberia, Nauru, Mónaco... enumerando hasta 35 países.

Debemos destacar que nuestro ordenamiento jurídico en ningún momento tiene por actividad ilegítima la utilización como residencia de los paraísos fiscales, siempre que no se demuestre lo contrario.

Para ello, todo contribuyente que opte por trasladar su residencia fiscal deberá cumplir una serie de requisitos. En primer lugar, la acreditación efectiva de residencia en el paraíso, exigiendo la Administración Tributaria demostrar la efectiva permanencia en dicho territorio por un tiempo superior a 183 días. En segundo lugar, una vez acreditada fehacientemente la residencia en el paraíso fiscal, el legislador obliga al contribuyente cuya anterior residencia fiscal era España a seguir tributando por IRPF durante el periodo impositivo en el cual se produjo el traslado de la residencia al paraíso fiscal, así como en los cuatros periodos impositivos siguientes.

Esta obligación, denominada "norma de cuarentena fiscal", surge en 1999 con el fin de evitar la deslocalización de residentes hacia paraísos fiscales, considerando a las personas físicas de nacionalidad española residentes aun habiendo traslado su residencia fiscal a otro país, siempre que éste último sea considerado como paraíso fiscal.

Cabe resaltar la utilización del criterio de la nacionalidad a la hora de imponer dicha norma, aunque no se ha determinado de forma clara si es conveniente la aplicación de

---

<sup>89</sup> Un ejemplo de este supuesto es Liechtenstein, en el cual existen numerosas cuentas bancarias de carácter secreto.

<sup>90</sup> Otro supuesto en el que puede servirnos de ejemplo es Gibraltar, donde según datos publicados en el diario *The Guardian* en dicho país hay registradas más de 28.000 empresas, la gran mayoría domiciliadas en este territorio por razones meramente fiscales.

esta norma en el supuesto del residente en España que traslada su residencia fiscal en primer lugar a un tercer país aleatorio para posterior e inmediatamente volver a trasladarse a un territorio calificado como paraíso fiscal, aunque sí debería aplicarse cuando se pueda demostrar que el sujeto actúa movido tan solo por la intención de evitar la aplicación de dicha norma.

Por último, debemos hacer especial referencia a la cláusula anti-elusión establecida en el art. 17.2 del Modelo OCDE, por la cual se permitirá imputar a los futbolistas aquellas retribuciones recibidas de la sociedad que gestiona, administra y cobra sus prestaciones deportivas, si bien solo se aplicará en el caso de que dicha sociedad sea no residente en el Estado fuente de los rendimientos de los deportistas, intentando evitar así la elusión de la tributación en el Estado fuente. Se trata, por tanto, de una técnica semejante al levantamiento del velo en materia mercantil<sup>91</sup>.

Por lo tanto, la elección del Estado de residencia fiscal por parte del futbolista es fundamental para conseguir obtener el menor grado de tributación posible, con el ahorro fiscal correspondiente.

#### **4.4 SOCIEDADES VÁLIDAS Y SOCIEDADES FRAUDULENTAS O SIMULADAS**

En este apartado, no vamos a entrar en conceptos correspondientes al Derecho de Sociedades, como es el concepto de sociedad, o los requisitos para la constitución de la misma, sino que vamos a explicar otros conceptos, como es el de simulación. Según Díez Picazo la simulación es *"la declaración de una voluntad no verdadera que se hace para que nazca la apariencia de un negocio jurídico"*. Aunque nos hallamos en el ámbito del derecho tributario, 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. En concreto, debemos tener en cuenta que, bajo la apariencia del contrato simulado siempre existirá otro propósito común a las partes ya sea para que detrás de tal apariencia de realidad subsista la realidad jurídica anterior, es el supuesto de simulación absoluta, negocio jurídico que conduce a la nulidad absoluta, no existe nada detrás del

---

<sup>91</sup> Vid. ALONSO SANJUÁN, R.: "Tributación de artistas no residentes. Normas anti-elusión. Sociedades interpuestas. Tratados Internacionales. Comentarios al Modelo de Convenio OCDE", En *Tribuna Fiscal*, núm. 70-71, 1996, págs. 49 a 66.

negocio jurídico, las partes no quieren que exista nada, no siendo posible la convalidación. Por otro lado, El TS, ha venido reconociendo eficacia al negocio disimulado y así, en la sentencia de 31 de mayo de 1965 declaró que: al amparo de lo preceptuado en el art. 1276 del Código Civil, se viene reconociendo viabilidad y eficacia de los denominados negocios jurídicos disimulados, encubiertos por contratos aparentes, siendo presupuesto de la simulación relativa, el que detrás del negocio simulado existe otro, el disimulado, que puede llegar a desplegar su eficacia.

Entrando de lleno, en el ámbito de las sociedades a las que se ceden derechos de imagen, debemos tener en cuenta varios conceptos que particularmente considero clave:

- Resulta irrelevante, a los efectos que nos ocupan, el acto de localización de la empresa para efectuar con ella la gestión, pues lo verdaderamente importante no es la clase de sociedad a la que se ceden los derechos, ni el régimen fiscal (en el supuesto que la sociedad cedida radique en un Estado catalogado como paraíso fiscal) derivado de su localización, ni los propietarios de la misma.
- Lo esencial es determinar si, ante la supuesta falta de infraestructura de la sociedad X, tal sociedad constituía un puro instrumento formal de ingresos y pagos, que no desarrolló función alguna en la explotación de la imagen del acusado y que solo fue empleada para eludir el pago de los tributos debidos porque, en definitiva, era falsa la cesión de los derechos de imagen.
- Cumplir con los requisitos establecidos en el art. 92 LIRPF

Por lo tanto, es importante tener en cuenta que la sociedad cesionaria de los derechos de imagen del deportista, realice una activa intervención en la explotación de esos derechos. A modo de ejemplo, si la empresa cesionaria, no sólo expidió y cobró facturas, sino que, al mismo tiempo, experimentó un incremento significativo de su volumen de negocio precisamente por la titularidad de la explotación de aquellos derechos, ha tenido que efectuar relevantes gastos de explotación para el normal desarrollo del negocio y gestionar determinados extremos de la actividad con las autoridades tributarias, se desprende de lo dicho anteriormente, que si una sociedad cesionaria de derechos de imagen realiza una actividad no ficticia que no sea una mera simulación absoluta, la cesión de derechos no sólo se formalizó en el negocio jurídico de esa fecha, sino que respondió a la realidad, lo que se ha constatado a través de los actos posteriores de los que se infiere una efectiva actividad de explotación enderezada a dar cumplimiento al

objeto del contrato<sup>92</sup>, siendo el ejemplo práctico mencionado, el relativo a la sociedad KARDZALI, y al caso Xabi Alonso, por el cual fue acusado por la comisión de determinados delitos contra la Hacienda Pública.

## **5. ELUSIÓN, EVASIÓN Y FRAUDE FISCAL DE LOS DEPORTISTAS EN ESPAÑA**

### **5.1 CONCEPTO**

En primer lugar, vamos a explicar los siguientes conceptos, la elusión y la evasión fiscal<sup>93</sup>:

- La elusión fiscal es el comportamiento de aquella persona que para conseguir sus objetivos de pagar menos impuestos, utiliza una norma tributaria de manera distinta al fin en que ha sido desarrollada por el legislador.
- A partir de esta conducta, que no siempre constituye una infracción porque se mueve en el límite de la legalidad, el contribuyente pretende conseguir un resultado económico prohibido por la ley o contrario a la norma tributaria.

Sería el caso, por ejemplo, de la presentación de una declaración tributaria incorrecta para conseguir ayuda o subvención y luego presentar una declaración complementaria como si se estuviera rectificando un olvido; compraventas ficticias que, además, pueden servir para blanquear dinero de actividades ilícitas; ventas que encubren donaciones; préstamos que en realidad son aportaciones de capital, pero que tributan de forma distinta, etc. En definitiva, se trata de bordear o sortear la ley, así como de aprovechar vacíos legales existentes por parte, sobre todo, de grandes empresas, tomando como referencia una norma tributaria que estaba pensada para otra cosa y obtener, así, determinadas exenciones, deducciones y bonificaciones fiscales.

- Por otra parte, la evasión fiscal es un comportamiento análogo al fraude fiscal, que se produce cuando no se pagan los impuestos que corresponden a través de la ocultación de ingresos o de información. Esta conducta fraudulenta abarcaría, por ejemplo, operaciones que no pagan el IVA o la falsificación de facturas para reducir el pago de impuestos.

---

<sup>92</sup> STC N° 672 /2019

<sup>93</sup> <https://confilegal.com/20180709-cual-es-la-diferencia-entre-la-elusion-y-la-evasion-fiscal/> Consultado el 20 de agosto de 2020

## 5.2 RÉGIMEN JURÍDICO

Si bien es cierto, que las infracciones tributarias y los delitos contra la Hacienda Pública, tienen una regulación específica, voy a empezar haciendo una introducción sobre las obligaciones tributarias de los ciudadanos.

En primer lugar, el artículo 31 de la Constitución española establece que "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio". También se recogen estos principios en el artículo 3 de la LGT: "La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad", siendo el principio de capacidad económica un criterio básico en torno al cual se exige el cumplimiento del deber de contribuir, un presupuesto para la imposición, "que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra". (STC 20 de julio 1981); un límite al poder de imposición del Estado, siendo ese límite, las necesidades básicas del individuo; una medida de imposición en función de la renta y en último lugar, una garantía del contribuyente frente al poder de imposición, habiéndose señalado por parte de la doctrina cómo el principio de capacidad económica es el derecho a ser gravado atendiendo a la misma en contraposición al deber de contribuir<sup>94</sup>. Al mismo tiempo, en relación con el principio de capacidad económica, la obligación tributaria, es una obligación que concierne sobre la totalidad de quienes sean obligados a soportar cargas tributarias, tanto españoles como extranjeros. Por otro lado, sin detenerme en los principios tributarios, se busca una igualdad impositiva. El principio de igualdad ha de ser entendido en dos sentidos: un sentido horizontal, según el cual deben ser tratados por igual aquellos que tienen una capacidad contributiva igual; y un sentido vertical, según el cual deben ser tratados de forma desigual los que tienen capacidades contributivas diferentes. Por último, se deduce que los impuestos son progresivos, según lo cual, se aplicarán distintos tipos impositivos, según se obtenga mayor o menor renta.

La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública, se encuentra en los artículos 305 a 310 bis CP, ambos inclusive, en el Título XIV De los delitos contra la hacienda Pública

---

<sup>94</sup> NAVARRO FAURE, Amparo (coord.): Manual de Derecho Financiero y Tributario, 3ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, págs. 25-39



y la Seguridad Social del Libro II del CP. Particularmente: en los artículos 305<sup>95</sup> y 305 bis del CP se regula el delito fiscal; en el artículo 306 del CP el fraude a los presupuestos generales de la Unión Europea; en los artículos 307, 307 bis y 307 ter del CP se contempla el impago de cuotas a la Seguridad Social; en el artículo 308 del CP, el fraude de subvenciones; el artículo 309 fue derogado por Ley Orgánica 7/2012., en el art. 310 del CP el delito contable y en el art. 310 bis del CP prevé la comisión por personas jurídicas de los anteriores delitos.

La reforma operada por LO 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica el CP, además de la derogación de las faltas en general ha supuesto la modificación del párrafo 1º del art. 306 CP así como la introducción de un nuevo artículo 308 bis CP, que regula la suspensión de la ejecución de las penas impuestas por alguno de los delitos regulados en este Título. La reforma operada por la LO 1/2019, de 20 de febrero, modifica el delito fiscal contra la UE (art. 305.3 CP) y el fraude de subvenciones (art. 308 CP).

Se han creado numerosos debates, acerca de los delitos contra la Hacienda Pública, siendo varios de ellos bastante conocidos, como el caso Cristiano, o, el caso Messi, recibiendo numerosas críticas y dudas sobre la honorabilidad de los mencionados, así como de su imagen respecto de aficionados. Por otro lado, se ha suscitado un debate sobre los criterios que ha usado la Agencia Tributaria para determinar si una acción ha sido o no delictiva, así como si determinadas acusaciones han sido incorrectas, véase el caso Xabi Alonso. Si bien, mencionado lo anterior, el fundamento de estos delitos, está relacionado con los principios fundamentales del Derecho Tributario, y el objetivo de los mismos, es proteger la Hacienda Pública, los intereses económicos y patrimoniales del Estado, tanto en su aspecto recaudatorio o de ingresos públicos como en el de gastos públicos o asignación del Presupuesto, previniendo la merma de los Presupuestos Generales del Estado, y con ellos evitar una sangría en los ingresos públicos. Estos delitos protegen también otros bienes jurídicos de forma indirecta como son la efectividad de los tributos como elemento base del sistema fiscal<sup>96</sup> y el tráfico jurídico documental. En la dimensión del gasto o aplicación del presupuesto (como las subvenciones, y su correcto uso y asignación, por

---

<sup>95</sup> art. 305 CP.

<sup>96</sup> STS 952/2006, de 6 de octubre, STS 182/2014 de 11 de marzo de 2014: "Es indudable, pues, que el bien jurídico protegido no es exclusivamente el patrimonio estatal, afectado indirectamente, sino la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del mismo, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente imperiosas necesidades públicas".

ejemplo) también se protegen otros intereses de forma indirecta como son las políticas sociales del Estado.

### 5.3. MECANISMOS ANTIFRAUDE

El artículo 8 de la LIRPF define como contribuyentes en el IRPF a las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español<sup>97</sup>. Este es el caso más común y generalizado, por lo que la circunstancia determinante de la sujeción pasiva al Impuesto es la residencia habitual.

A estos efectos, se entiende que el contribuyente tiene su residencia habitual en España siempre que concurra cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 9.1 de la LIRPF:

- Cuando, en el transcurso de un año natural, permanezca más de 183 días en territorio español, computándose a todos los efectos las ausencias temporales.
- Cuando radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.
- Cuando resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de él. Este criterio constituye una presunción que admite prueba en contrario.

Junto a este supuesto general, el legislador incluye dentro del círculo de contribuyentes del IRPF a determinadas personas que tienen su residencia habitual en el extranjero. En particular:

- Las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores que residan en el extranjero por razón de cargo o empleo público (por ejemplo, miembros de las oficinas consulares o representantes permanentes acreditados ante organismos internacionales) art. 10 LIRPF.
- Las personas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un “paraíso fiscal”. Esta regla se aplica en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los 4 posteriores a él (**artículo 8.2 LIRPF**) (**Es una norma antifraude que trata de impedir que contribuyentes residentes en España**

---

<sup>97</sup> ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): Ordenamiento tributario español: los impuestos, 3ª ed, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, págs. 15-16

**trasladen su residencia a paraísos fiscales para defraudar a la Hacienda pública española.).**

Un tratamiento especial se reserva para los residentes europeos; en concreto, la Ley permite que un residente en otro Estado de la Unión Europea (UE) o en un Estado del Espacio Económico Europeo (EEE) pueda optar por tributar en el IRPF, cuando concurren las circunstancias previstas en el artículo 46 TRLIRN.

Finalmente, la Ley también permite que las personas físicas que han adquirido su residencia en España como consecuencia de su desplazamiento a este territorio por razones laborales puedan optar por tributar por el IRPF o por el IRNR, en el período del traslado y en los 5 siguientes, siempre que se cumplan las condiciones previstas en los artículos 93.1 de la LIRPF y 114 de su Reglamento<sup>98</sup>.

Sólo los sujetos enumerados son, pues, susceptibles de ser considerados contribuyentes del IRPF. Y, como hemos visto, la consecuencia de la sujeción al Impuesto es la tributación por la renta mundial (rentas obtenidas en España o fuera de España), sin perjuicio, claro está, de la eventual aplicación de los convenios para evitar la doble imposición o de las medidas contenidas en la propia Ley para corregir la doble tributación internacional.

En la mayoría de las ocasiones, la persona física resulta gravada en el IRPF por la renta que ha percibido directamente (por su trabajo personal, por el ejercicio de una actividad económica, etc.). Ahora bien, es posible localizar otros supuestos en los que la sujeción de la persona física deriva de la renta obtenida por aquellas entidades que no tributan en el IS.

Esto es lo que ocurre con el régimen de atribución de rentas, en virtud del cual las rentas correspondientes a las sociedades civiles no sujetas al IS<sup>99</sup>, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) se atribuyen a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la sección 2ª del Título X de la Ley (artículo 8.3 LIRPF).

---

<sup>98</sup> Este régimen especial de tributación para trabajadores desplazados (conocido como régimen de “impatriados”).

<sup>99</sup> Por tanto, quedan excluidas del régimen de atribución de rentas las sociedades civiles con personalidad jurídica que tengan objeto mercantil y las sociedades agrarias de transformación, dado que tributan por el IS.

En este sentido, los artículos 86 a 90 de la LIRPF desarrollan los aspectos principales del régimen de atribución de rentas, determinando las entidades sometidas a este régimen, el cálculo de la renta a atribuir a cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes, los pagos a cuenta, así como las obligaciones de información que incumben a las entidades en régimen de atribución de rentas.

#### **5.4. CONSECUENCIAS PENALES**

El delito de defraudación a Hacienda<sup>100</sup> (delito contra la Hacienda Pública<sup>101</sup>), regulado en el artículo 305 del CP castiga al 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 120.000 euros.

Al que incurra en este delito se le impondrá una pena de prisión de uno a cinco años, y una multa del tanto el séxtuplo de la citada cuantía defraudada, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.

Cabe decir que la mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos. Además de estas penas señaladas, se impondrá al responsable 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 durante el período de tres a seis años.

A los efectos de determinar la cuantía mencionada:

- Si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. No obstante, lo anterior, en los casos en los que la

---

<sup>100</sup> <https://www.iberley.es/temas/delito-defraudacion-hacienda-47751#:~:text=El%20delito%20de%20defraudaci%C3%B3n%20a,debido%20retener%20o%20ingresos%20a> Consultado el 20 de agosto de 2020

<sup>101</sup> La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública, se encuentra en los artículos 305 a 310 bis CP, ambos inclusive, en el Título XIV De los delitos contra la hacienda Pública y la Seguridad Social del Libro II del Código Penal

defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1.

- En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

Las mismas penas se impondrán a quien cometa las conductas descritas en el apartado 1 y a quien eluda el pago de cualquier cantidad que deba ingresar o disfrute de manera indebida de un beneficio obtenido legalmente, cuando los hechos se cometan contra la Hacienda de la Unión Europea, siempre que la cuantía defraudada excediera de cien mil euros en el plazo de un año natural. No obstante, lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en este apartado.

**Si la cuantía defraudada no superase los 100.000 euros, pero excediere de 10.000 euros**, se impondrá una pena de prisión de tres meses a un año o multa del tanto al triple de la citada cuantía 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 durante el período de seis meses a dos años.

Por lo tanto, la cuota defraudada ha de determinarse en que se debe superar los 120.000€.

**La doctrina y la jurisprudencia han conceptualizado esta cantidad como condición objetiva de la punibilidad**, ya que, incluso constatándose el dolo en un determinado supuesto de hecho, este no podría calificarse como delito si la cuota defraudada no alcanzase dicha cantidad (STS 2ª, 09.06.2016, recurso 1753/2015).

La sentencia del TS de 18/12/2000 (Nº 1940/2000), declara que el bien jurídico protegido es el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria y continuando con la jurisprudencia del Alto Tribunal, en la sentencia del TS de 27/12/1990, se reconoce que el bien jurídico protegido en este tipo de delitos, está íntimamente relacionado con nuestro texto constitucional, concretamente con el artículo 1.1 que proclama a la justicia como valor fundamental del ordenamiento jurídico, y el artículo 31 en orden a la importancia que los tributos han de desempeñar en un Estado de

Derecho, al exigir una participación de todos los españoles materializada por la contribución a los gastos públicos, según la capacidad económica del contribuyente, mediante un sistema tributario justo, de igualdad y progresividad. Se forja, en definitiva, la consolidación de una protección constitucional en el aspecto económico del Estado, dentro del más amplio concepto de orden social y democrático, descartando en cualquier vertiente de actuación la nota confiscatoria de la actividad tributaria.

Al tratarse de un delito socio-económico, lesiona los intereses patrimoniales del Estado y/o de las entidades periféricas o territoriales, como son las locales, autonómicas y forales.

*"Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, N° 499/2016, Rec. 1753/2015 de 9 de junio de 2016*

*Delito contra la Hacienda Pública. Defraudación en el IVA. Las bases fácticas que permitan establecer el hecho imponible al efecto de determinar la cuota defraudada deben estar establecidas en la sentencia (...) o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias."*

Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa.

La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.

Cuando la Administración Tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte, los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al

efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.

La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación.

Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito.

En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, incluidos sus intereses de demora, los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada Ley.

Este delito está integrado en el Título XIV, del Libro II, bajo la rúbrica de “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”.

Este es un precepto penal en blanco, en tanto que debe ser completado con la ley fiscal vigente en el momento, tanto las de carácter general como las específicas del impuesto cuyo pago se dice eludido. El deber, cuya elusión constituye la defraudación a la que se refiere el precepto penal, que está contemplado en la respectiva ley fiscal que establece el impuesto, y requiere, en general, en el sujeto pasivo del impuesto pongan en

conocimiento de la Administración, con corrección en forma completa y sin falsedad, los respectivos hechos imponible ocurridos.

### **Bien jurídico protegido**

En este delito de defraudación a Hacienda, por una parte, se tutela el patrimonio de la Hacienda Pública, en sus modalidades estatal, autonómica y local, así como la comunitaria y el patrimonio de la Seguridad Social.

Proteger la Hacienda Pública conlleva defender directamente los intereses económicos y patrimoniales del Estado, tanto en su aspecto recaudatorio o de ingresos públicos, como en el de gastos públicos o asignación del Presupuesto.

Sin embargo, estos delitos también protegen otros bienes jurídicos de forma indirecta como son la efectividad de los tributos como elemento base del sistema fiscal y el tráfico jurídico documental. En la dimensión del gasto o aplicación del presupuesto también se protegen otros intereses de forma indirecta como son las políticas sociales del Estado, como sucede, por ejemplo, en el caso de las subvenciones.

En relación a la Seguridad Social, además del interés patrimonial de su Tesorería, como organismo encargado de recaudar las cotizaciones empresariales, se trata de proteger indirectamente la propia igualdad de las empresas en términos de competitividad, en relación a las obligaciones y gastos sociales, a fin de que aquélla pueda cumplir sus funciones sociales y asistenciales.

Podemos concluir que estamos ante un bien jurídico de naturaleza supra individual, colectiva o difusa, que trasciende al propio e inmediato interés patrimonial público, sea estatal, local o autonómico.

Cabe mencionar lo expresado por la STS 952/2006, de 6 de octubre, que dice que es indudable que el bien jurídico protegido no es exclusivamente el patrimonio estatal, que es afectado indirectamente, sino que también lo es la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del mismo, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente imperiosas necesidades públicas.

### **Grado de autoría**

Como se dijo anteriormente, este es un tipo penal especial. Sin embargo, se puede llegar a condenar como cooperador necesario a alguien que no era ajeno al objetivo para el que



resultaba estratégicamente ordenada toda su actividad, realizando un asesoramiento técnico funcional para la consecución de dicho objetivo, y que materialice la actuación disimuladora de la base imponible del sujeto autor en la forma descrita. Así, además del componente objetivo del favorecimiento del delito, participó con la doble dimensión subjetiva de tal participación: de contribuir al resultado y la de que el resultado se produjera. Esto sucede en el supuesto ya mencionado anteriormente de la STS 374/2017, de 24 de mayo.

Por otro lado, tenemos la simple complicidad. El artículo 29 del CP, define a los cómplices, los que no hallándose comprendidos en el artículo anterior, cooperan a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos.

La doctrina ha entendido generalmente que la complicidad supone una aportación a la ejecución del hecho que, sin ser imprescindible, ha de ser de alguna forma relevante o eficaz, de manera que suponga un favorecimiento o facilitamiento de la acción o de la producción del resultado, pero siempre de segundo grado, mediante actos no necesarios.

Como elementos objetivos es preciso, en primer lugar, que exista un hecho típico y antijurídico cometido por otro u otros. En este sentido, según la doctrina de la accesoriadad limitada, el cómplice responde criminalmente aun cuando el autor quede exento de pena por una causa que excluya su culpabilidad.

En segundo lugar, se exige la aportación a la ejecución de actos anteriores o simultáneos, que deben caracterizarse por no ser necesarios para la ejecución, lo que nos introduciría en la autoría o en la cooperación necesaria, pero que, sin embargo, deben constituir una aportación relevante para su éxito. Se entiende que han de ser actos no necesarios (estaríamos ante un cooperador necesario), y así se habla en algunas sentencias de actos periféricos y de mera accesoriadad (STS 1216/2002, de 28 de junio), de contribución de carácter secundario o auxiliar (STS 2084/2001, de 13 de diciembre), de una participación accidental y no condicionante (STS 1456/2001, de 10 de julio), o de carácter accesorio (STS 867/2002, de 29 de julio). De otro lado, ha de tratarse de una aportación o participación eficaz, de un auxilio eficaz, o de una contribución relevante.

### **Concurso con el delito de fraude de subvenciones**

Entre el delito de defraudación a Hacienda y el de fraude de subvenciones cabe un concurso real. En definitiva, es evidente que no existe ni identidad de hechos ni identidad

de conducta, ya que la comisión del fraude de subvenciones es independiente de los delitos contra la Hacienda Pública enjuiciados en esta pieza separada que se derivan del incumplimiento de las obligaciones fiscales de las sociedades mercantiles en relación con el IS, al margen del delito de fraude de subvenciones que ni abarca ni absorbe los delitos contra la Hacienda Pública.

## **5.5. MECANISMOS DE DEFRAUDACIÓN**

A continuación, vamos a exponer los principales métodos de evasión fiscales utilizados para evitar el pago correspondiente de impuestos, y para ello, vamos a exponer varios supuestos prácticos y bastante conocidos por la sociedad.

### **5.5.1 CASO MESSI**

Hacemos una introducción a este caso, y cuando hablamos de lo acontecido a Leo Messi, no hablamos de una cuestión baladí, tanto por los hechos por los que fue acusado, como por lo generado en la prensa y su imagen ante la opinión pública. Consecuencia de la acusación contra Leo Messi, la Audiencia Provincial de Barcelona condenó al astro argentino por tres delitos contra la Hacienda Pública y a su padre Jorge Messi como cooperador necesario en los tres delitos.

A continuación, voy a tratar de aclarar los delitos cometidos por los sujetos mencionados, los medios utilizados para la comisión de los delitos y que consecuencias han tenido tanto para la Hacienda Pública como para el jugador, tanto penales como sociales.

Aunque los efectos de la sentencia de la Audiencia Provincial recaen sobre los ejercicios fiscales de los años 2007, 2008 y 2009, la operativa de ocultación de ingresos a la Hacienda pública española arranca a principios del año 2005, cuando los progenitores del entonces menor de edad Leo Messi, acordaron la cesión, para todo el mundo, de sus derechos de imagen a la sociedad SPORTCONSULTANTS LTD.

Hay que señalar que el jugador realizó declaraciones complementarias, correspondientes a los ejercicios 2010 y 2011 una vez incoado el proceso judicial, como previsión de posibles investigaciones posteriores de estos años.

El conflicto tributario nace en relación con la explotación de los derechos de imagen del futbolista. En el año 2005, siendo Leo Messi menor de edad, en el ejercicio de la patria potestad que detentaban sobre su hijo Lionel, que entonces contaba con diecisiete años de edad, acordaron la cesión, para todo el mundo, de sus derechos de imagen a la sociedad

SPORTCONSULTANTS LTD, por un periodo de diez años, prorrogables a voluntad de la sociedad cesionaria y por una contraprestación única de 50.000 dólares americanos. Además, el contrato otorgaba a la cesionaria la facultad de ceder a terceros la totalidad de los derechos, con la única condición de informar al cedente. En fecha 27 de enero de 2006, siendo ya el acusado Lionel Messi mayor de edad, ratificó ante Notario dicho contrato. SPORTCONSULTANTS LTD se encontraba domiciliada en Belice, y el capital y administración de la misma correspondían a la Sra. Cuccittini, madre del acusado, pasando la sociedad a ser propietaria de todos los derechos de imagen del jugador a nivel mundial, posteriormente cede dichos derechos a varias sociedades que forman parte de un complejo societario con domicilios sociales en Uruguay, Reino Unido y Suiza.

En el momento en que se cometieron dichas cesiones Belice y Uruguay tenían una legislación permisiva en cuanto a la opacidad frente a terceros de la identidad de sus propietarios y de sus rentas. Por su parte Reino Unido y Suiza en aquel momento eran países con convenios suscritos para evitar la doble imposición y una normativa fiscal que no penalizaba las operaciones con sociedades residentes en países como Belice y Uruguay<sup>102</sup>.

Teniendo en cuenta estos antecedentes y según se deduce de la sentencia de la Audiencia Provincial, puede afirmarse, que el único objetivo de la cesión de los derechos de imagen de Leo Messi a terceras sociedades era la ocultación a la Hacienda española de los ingresos generados por ese concepto, evadiendo impuestos y por lo tanto, cometiendo delitos contra la Hacienda Pública, mencionados ut supra.

Los ingresos procedentes de los derechos de imagen del acusado, acabaron siendo percibidos por el jugador que era el socio de la sociedad final que percibía los ingresos en Uruguay. Por otro lado, a lo largo de todo el proceso se determinan incongruencias en cuanto a los precios fijados por la explotación de los derechos de imagen del jugador en comparación con las cuantías económicas que esos derechos generaban que eran infinitamente superiores, siendo por lo tanto, indicios de que las sociedades eran meros instrumentos por medio de los cuales los acusados mediante apariencia de cesión de los derechos de imagen del jugador a una sociedad, disimulaba una defraudación delictiva. Las sociedades encargadas de la explotación de los derechos del jugador carecían además

---

<sup>102</sup> <http://santanalorenzo.com/blog/el-problema-del-fraude-fiscal-el-caso-leo-messi> Consultado el 20 de agosto de 2020

de la infraestructura necesaria para tales labores (más tarde en el caso Xabi Alonso se explicará porqué este fue un motivo relevante para su absolución, siendo la actividad efectiva de las sociedades, un elemento determinante para una correcta cesión de derechos de imagen a los efectos de determinar una posible actividad delictiva o no).

Cabe recalcar, que al mismo tiempo que Leo Messi tenía la explotación de sus derechos de imagen en manos de una sociedad dedicada a ello, y al mismo tiempo, intervenía directamente como persona física en muchos de los contratos con algunos de sus principales patrocinadores, perjudicando este hecho al acusado a la hora de formular su defensa, en la que alegaba que él se encontraba totalmente desvinculado de la explotación de sus derechos de imagen, llegando a decir en el juicio oral que de esos menesteres se encargaba su padre.

En todo momento, durante el juicio oral, la defensa de Leo Messi se ha apoyado en dos pilares básicos:

- Que Lionel no tenía conocimiento del método de explotación de sus derechos de imagen.
- Que no tenía ninguna vinculación con la explotación de esos derechos, siendo otras personas quienes se encargaban de ello.

A tenor de los argumentos y los hechos probados durante este largo proceso, la segunda de estas afirmaciones queda desacreditada. Sobre el conocimiento o no por parte del jugador de la evasión de impuestos ya se abierto otro debate. Existe la duda entre si Jorge Messi era realmente el único conocedor de la operativa que se estaba llevando a cabo, o si realmente eran los asesores fiscales los que llevaban la responsabilidad de la toma de decisiones sobre el tratamiento fiscal de los ingresos del jugador, siendo al mismo tiempo otro debate, si la responsabilidad penal debiera recaer sobre los asesores fiscales o sobre Leo y Jorge Messi. Al mismo tiempo, se ha conocido que numerosos personajes conocidos ya sea del mundo del deporte, cultura o de la farándula, han tenido problema con la Agencia Tributaria, y de ello se deduce lo siguiente: el desconocimiento por parte del obligado tributario de la realidad de su situación con la Hacienda Española (consciente o inconsciente), así como la confianza de los afectados en las personas encargadas de su asesoramiento fiscal o contable.

En cuanto a las cantidades defraudadas:

- se ha procedido al cálculo de las cantidades defraudadas, y respecto del impuesto del IRPF de los años 2007 a 2009, la cantidad asciende 2.093.001,55 euros en concepto de multa a Lionel Messi, correspondiente a la suma de las cantidades defraudadas. La pena impuesta es de 21 meses de prisión (7 meses de prisión por la comisión de cada uno de los delitos) por tres delitos contra la Hacienda Pública con el atenuante de haber reparado el daño causado debido a las cantidades devueltas por parte del jugador antes del juicio mediante las correspondientes declaraciones extemporáneas, sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, confirmada posteriormente por el TS<sup>103</sup>.
- En el caso de Jorge Messi, padre del jugador, se ha impuesto una multa total de 1.596.939,93 euros como cooperador necesario en tres delitos contra la Hacienda Pública. La condena es de 21 meses de prisión (7 meses de prisión por la comisión de cada uno de los delitos, al igual que su hijo).

Ambos, deberán satisfacer los intereses correspondientes y las costas procesales del procedimiento.

Si bien siendo muy famoso el caso de Lionel Messi, durante el periodo en el que el TS condenó a Messi, salieron a la luz diversos casos de evasión y fraude fiscal, entre los que destaca el de su gran rival deportivo, Cristiano Ronaldo, así como el caso de Xabi Alonso o el de Luka Modric.

Dicho lo anterior, se abrió un debate que trascendía lo estrictamente penal, por el cual, se dudó sobre el honor y la imagen ejemplar de dichos futbolistas, puesto que son un ejemplo para millones de personas, y de ellos se espera una conducta ejemplar, al mismo tiempo se consideró que pudo haber peligro respecto de los ingresos y presupuestos públicos, si dichas conductas empezaban a proliferar en el resto de contribuyentes. Si bien, dichas conductas no han tenido éxito respecto de la totalidad de la población, se ha abierto otro debate, y este es respecto la actuación de la Agencia Tributaria, y otro respecto de los impuestos efectivos pagados por los deportistas, que si bien de acuerdo con el principio de capacidad económica y progresividad, deben pagar de acuerdo sus ingresos, es opinión cada vez más popular entre deportistas y asesores financieros, que los impuestos efectivos realizados por deportistas son demasiado elevados, provocando la salida de deportistas

---

<sup>103</sup>Sentencia núm. 374/2017; RECURSO CASACION núm.: 1729/2016, Ponente: Excmo. Sr. D. Luciano Varela Castro; Sala de lo Penal;

españoles a países como Andorra, o a países con un sistema fiscal más atractivo. Palabras similares reprodujo el Presidente de la Liga, Javier Tebas Medrano, con cierta preocupación, al observar que desde la salida de Cristiano Ronaldo del Real Madrid, y los sistemas fiscales en otros países de la UE para deportistas, que si no se actuaba rápidamente por parte del legislativo español, la Liga Española, podría verse muy afectada, al haber una competencia fiscal muy fuerte por parte de las principales Ligas de Europa, además de dar alivio a la economía de los clubes.

### **5.5.2 CASO XABI ALONSO**

Dentro de los casos de fraude fiscal, por llamarlo de alguna forma, más adelante explicaremos porqué, nos adentramos en un supuesto aparentemente similar al de Messi, pero como veremos, con un final y una actuación diferente.

En primer lugar, el jugador guipuzcoano, exjugador del Real Madrid, fue imputado (o investigado) por la presunta comisión de tres delitos contra la Hacienda Pública, al ocultar parte de sus ingresos en una sociedad en Madeira durante los ejercicios de 2010, 2011 y 2012, en relación al IRPF.

Como ya se ha mencionado en varias ocasiones en este Trabajo de Fin de Grado, varios futbolistas han sido objeto de numerosas investigaciones por parte de la Agencia Tributaria, como Lionel Messi, Luka Modric, Sergio Ramos, Cristiano Ronaldo, entre otros, han sido sancionados por la justicia española por la comisión de delitos de fraude fiscal.

La distinción del caso de Xabi Alonso respecto de muchos de los otros deportistas anteriormente mencionados, o Leo Messi particularmente, radica en que Alonso ha sido el único en rechazar un acuerdo con la Fiscalía, lo que se conoce como conformidad. Acuerdo que, generalmente, está supeditado el pago de una cantidad (defraudada) a la retirada de las acusaciones.

El donostiarra, quiso continuar con las actuaciones manteniendo su inocencia en todo momento, actuaciones que han resultado favorables, puesto que en un primer momento se solicitaba cinco años de cárcel además de una multa que ascendía a la cantidad de cuatro millones de euros, solicitud que posteriormente fue rebajada por la propia Fiscalía hasta los dos años y medio (dos delitos con pena de un año y otro con pena de seis meses), que mantenía la cuantía de la multa.

Las acusaciones de la Fiscalía imputaban a Alonso, la comisión de tres delitos contra la Hacienda Pública, por la creación de una sociedad denominada “KARDZALI”, con sede en Madeira (Portugal), acusación errónea, tal y como así consideró el juez, que se explicará más adelante.

Al mismo tiempo, la constitución de KARDZALI, también se atribuye a sus asesores fiscales, Iván Zaldúa e Ignasi Maestre (administrador), siendo los mismos, eximidos de responsabilidad penal.

Como se ha dicho anteriormente, el fundamento de la acusación tenía raíz en la constitución de la mencionada sociedad con el objeto de realizar una cesión de derechos de imagen a la misma durante su estancia en Liverpool y cuya estructura se prolongó hasta el 2012, cuando el jugador ya era residente fiscal en España. Concretamente el 1 de agosto de 2009 -antes por tanto de que tuviera residencia fiscal en España y careciendo de trascendencia tributaria al ser residente aún en el Reino Unido, por lo que las rentas no estaban sujetas a la tributación en España por el IRPF, sino solo al IRNR, hizo cesión de la explotación de sus derechos de imagen a KARDZALI COMERCIO SERVIÇOS DE CONSULTORIA E INVESTIMENTOS LDA, mediante la firma de un contrato con duración de cinco años y que tenía por objeto “la cesión en exclusiva al Cesionario de todos los derechos de explotación de la imagen, la voz y el nombre del Cedente con fines publicitarios, comerciales o de naturaleza análoga”. La duración de la cesión se prolongaba por un periodo de cinco años, recibiendo Alonso por dicha explotación, la cantidad de cinco millones de euros.

Como se ha dicho anteriormente, dichas actuaciones fueron impugnadas por el Ministerio Público por considerar que se trataba de una operación disimulada, y con la que se pretendía realizar una evasión de impuestos por los rendimientos obtenidos de la explotación de los derechos del entonces futbolista, pretensión posteriormente desechada por el tribunal, que determinó que la sociedad si tenía una actividad e intervención efectiva en los derechos de imagen del futbolista.

Además, la sociedad KARDZALI se encargaba de otras actividades independientes a la explotación de los derechos del acusado, lo que confirmó que la misma no pudiera ser considerada como una sociedad pantalla para evadir impuestos.

Los propios jueces han catalogado al caso como especialmente singular, no debiendo acarrear responsabilidad penal ya que las actuaciones realizadas por el guipuzcoano y sus

asesores al acogerse a una opción fiscal más ventajosa por el régimen contenido en Madeira, legalmente le permitía tributar por una cantidad menor que en España.

A modo de conclusión, a pesar de su reapertura por la Fiscalía General del Estado, una correcta defensa y una constitución, actuaciones e intervenciones efectivas han sido suficientes para evitar la responsabilidad penal por parte del exfutbolista, a pesar de que aún la sentencia es susceptible de recurso por las acusaciones.

## **6. DOCTRINA DE LA IGNORANCIA DELIBERADA**

A partir del año 2000 surge en la jurisprudencia española una nueva figura doctrinal importada del derecho anglosajón: la ignorancia deliberada<sup>104</sup>. Esta es definida como: *«Principio que dispone que aquel que no quiere saber aquello que puede y debe conocer, y se beneficia de la situación, se hace responsable de las consecuencias penales de su actuar»*. Según esta doctrina los casos de desconocimiento de los elementos del tipo provocado voluntariamente por el sujeto deben ser considerados como casos de conocimiento efectivo. Y las situaciones en las que el sujeto se ha puesto deliberadamente en un estado de ceguera se entienden merecedoras de las mismas penas que las estipuladas para los delitos dolosos. La introducción de esta figura en nuestro ordenamiento jurídico-penal supone un gran impacto sobre nuestro sistema de imputación subjetiva. Actualmente contamos con dos modalidades de imputación subjetiva: el dolo y la imprudencia, que justifican el diferente trato punitivo de las acciones en relación con el grado de conocimiento que posee el sujeto sobre los elementos del tipo penal en el que incurre. La ignorancia deliberada aparece en un contexto de cambio, en el que en las últimas tres décadas se ha producido un giro de orientación en la definición del dolo en Europa continental con las teorías cognitivistas. Su equiparación con el dolo permite la existencia de un dolo sin conocimiento, rompiendo con las bases consensuadas respecto del concepto mínimo de dolo como «conocimiento de aquellas circunstancias que integran el tipo penal aplicable» y complicando aún más el debate sobre un nuevo concepto de dolo.

Un mejor entendimiento de la figura podría ayudar a un establecimiento más justo de las penas. Y una definición precisa de la situación de ignorancia deliberada comprendería la

---

<sup>104</sup> BEL GONZÁLEZ, Elena: “La ignorancia deliberada en el derecho penal español”. En *Revista jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 37, 2018, págs. 307-328



necesidad de penar con mayor dureza a aquellos sujetos que no cuentan con el conocimiento mínimo para apreciar una actuación dolosa-eventual porque han provocado intencionadamente su desconocimiento debido a un grave desinterés hacia el Derecho, que a otros sujetos que desconocieron por factores ajenos a su voluntad. Por ello, al imponer una pena en estos casos se debería tener en cuenta el por qué los diferentes sujetos dejaron de conocer. Una aclaración sobre esta figura evitaría situaciones injustas tanto por dejar impunes o castigar como imprudentes comportamientos en los que el autor se ha “cegado voluntariamente” por razones contrarias a nuestro ordenamiento jurídico, como por castigar como dolosas actuaciones en las que no aparezcan indicios claros que permitan tachar la ignorancia del sujeto como merecedora de las penas estipuladas para los delitos dolosos.

## **6.1 TRATAMIENTO JURÍDICO**

La primera vez que aparece la ignorancia deliberada en la Sala Segunda del TS es en la sentencia de 10 de enero de 1999. En ella se analiza la alegación de un sujeto condenado por haber transportado a Andorra gran cantidad de dinero en efectivo, en la que afirma no haber sabido que tales cantidades provenían del tráfico de drogas.

El TS argumenta que se desprende que «el sujeto tuvo conocimiento de que el dinero procedía del negocio de las drogas de hechos tan obvios como que la cantidad era muy importante y la naturaleza claramente clandestina de las operaciones, por lo que quien se pone en situación de ignorancia deliberada, es decir, no querer saber aquello que puede y debe conocerse, y se beneficia de esta situación –cobra un 4% de comisión–, está asumiendo y aceptando todas las posibilidades del origen del negocio en el que participa, y debe responder de sus consecuencias».

Como explica Ragués<sup>105</sup> en su monografía, en esta sentencia se mezclan dos argumentos distintos para sostener que el sujeto ha actuado con dolo.

- El primero hace referencia a que el sujeto conocía la procedencia ilícita del dinero que transportaba basándose en que la cantidad era muy importante y en la naturaleza clandestina de las operaciones, de esta manera se da por probada la existencia del elemento cognitivo necesaria para la actuación con dolo.

---

<sup>105</sup> RAGUÉS I VALLÈS, Ramón: “Mejor no saber”. En Sobre la doctrina de la ignorancia deliberada en Derecho penal, núm. 13, 2013 págs 11-38

- El segundo argumento hace referencia al elemento volitivo del dolo (aceptación del origen ilícito del dinero), este elemento es probado mediante dos indicios: el hecho de que el sujeto se hubiese colocado en una situación de ignorancia deliberada acerca de la naturaleza del negocio y el beneficio económico que obtuvo (4% de comisión).

Tras darse por probado el elemento cognitivo del dolo al afirmarse que el acusado tenía conocimiento del origen ilícito del dinero, el TS sostiene la existencia de la ignorancia deliberada como forma de probar el elemento volitivo. Para eliminar esta contradicción Ragués interpreta que el TS quiso decir que el sujeto contaba con una grave sospecha (lo que coincidiría con el elemento cognitivo en el dolo eventual) y que su decisión de no confirmar sus dudas es un indicio de su aceptación. La confusión con la que nace la ignorancia deliberada en nuestra jurisprudencia no es más que un síntoma de todos los problemas teóricos que esta conlleva. Sin embargo, lo relevante de esta sentencia es la definición que se da de la ignorancia deliberada como situación en la que el sujeto no quiere saber aquello que puede y debe conocer, beneficiándose de la situación.

De la misma manera esta figura es utilizada en diferentes sentencias del TS. Y en todas ellas la ignorancia deliberada es entendida como elemento volitivo del dolo y se menciona tras haber dado por probado el elemento cognitivo.

## **6.2 CARACTERÍSTICAS**

Concordando con lo dicho anteriormente, a modo de resumen vamos a exponer las circunstancias que deben concurrir para apreciar la existencia de la doctrina de la ignorancia deliberada y son las siguientes<sup>106</sup>:

- La capacidad del sujeto de abandonar dicha situación en caso de haber querido hacerlo.
- El deber de procurarse dichos conocimientos.
- Que el sujeto se beneficie de la situación de ignorancia por él mismo buscada.

En base a lo anterior, los tribunales pueden afirmar que una persona se ha posicionada en situación de ignorancia deliberada. Y en consecuencia, los argumentos de dicho sujeto quedarán desvirtuados. Todo ello en base a que si hubiera querido, hubiera podido evitar la infracción o comisión de delito.

---

<sup>106</sup> De acuerdo con Francisco Ortega López - Bago

A lo anteriores hay que añadir un elemento clave. Y es que, estos requisitos deben llevar a la apreciación del dolo directo o eventual en la comisión del delito. Por lo tanto, se debe apreciar el dolo directo o eventual del sujeto. Es decir, en el dolo directo, que el autor tenía plena conciencia y voluntad para realizar la acción delictiva. Por lo tanto, quería cometer la acción que ha desarrollado.

En el caso del dolo eventual, que el autor cree probable que su actuación es contraria a una norma penal. No obstante, continúa adelante con su acción sin importarle.

### **6.3 EFECTOS**

A continuación, se analizan los diferentes problemas y/o efectos que la incorporación de esta nueva figura podría suponer para nuestro derecho penal, así como su impacto en el sistema de imputación subjetiva.

#### *1. Dolo sin conocimiento y principio de legalidad*

El efecto que tiene la doctrina de la ignorancia deliberada es que el desconocimiento intencionado sobre los elementos del tipo se trata como dolo. Al equipararse el desconocimiento provocado al conocimiento efectivo y, por tanto, al dolo tal y como se entiende hoy en día, se podría castigar como dolosa aquella actuación en la que el sujeto no tenía conocimiento de los hechos que constituían la infracción penal. De esta manera, se abren las puertas a la posibilidad de un dolo sin conocimiento. Dicha posibilidad no está exenta de problemas porque rompe con el concepto mínimo de dolo definido como *«conocimiento de las circunstancias que integran el tipo penal aplicable»*. *Imputar dolo sin contar con los conocimientos mínimos necesarios para apreciarlo en su modalidad eventual acarrea problemas de legalidad según algunos autores, ya que «se aparta de las exigencias de conocimiento del tipo objetivo necesarias para la imputación dolosa y elude sus requisitos legales y probatorios»*.

Hemos de tener en cuenta que el concepto de dolo con el que actualmente operamos no viene definido en la ley. El artículo 14.1 del CP establece la obligación de atenuar siempre que existe un error, sea de tipo o de prohibición, sin importar las causas de la falta de conocimiento, *«el error invencible sobre un hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error, atendidas las circunstancias del hecho y las personales del autor, fuera vencible, la infracción será castigada, en su caso, como imprudente»; castigando menos, e incluso dejando de castigar, a los que actúan con una errónea representación de los elementos del tipo. A este respecto el TS se ha pronunciado*

*afirmando que «cuando una persona obra sin error, es claro que obra dolosamente, pues el dolo se excluye solo cuando existe un error sobre los elementos del tipo objetivo».* La doctrina y jurisprudencia mayoritarias han entendido que una conducta solo puede castigarse como dolosa si el sujeto ha obrado con determinados conocimientos (idea presente tanto en las teorías volitivas como cognitivas del dolo), y que error y desconocimiento son conceptos equiparables a todos los efectos.

Siguiendo con este argumento, *«entender que no existe un error allí donde el sujeto no quería o no estaba interesado en saber puede interpretarse como una normativización contra legem».* Considerar que error y desconocimiento son conceptos equiparables nos obligaría a concluir que castigar dolosamente los casos de desconocimiento provocado solo es posible mediante una reforma legislativa. Debido a que el CP establece que error de hecho y dolo son incompatibles.

#### *1. Teoría de connotaciones versaristas.*

Y ello, porque al que se le condena por no querer saber se le puede hacer responsable de todas las consecuencias de tal decisión, hasta de las más imprevisibles. Argumentos como *“quien por su propia decisión asume una situación, debe asumir las consecuencias de un delictivo actuar”* y *“el no querer saber los elementos del tipo objetivo que caracteriza el dolo, equivale a querer y aceptar todos los elementos que vertebran el tipo delictivo cometido”*<sup>107</sup> tienen una preocupante impronta versarista<sup>108</sup> y, por tanto, pueden dar lugar a una imputación excesiva de responsabilidad.

La teoría nos retrotrae a los viejos problemas de excesiva objetivación de la responsabilidad, que generaba el entendimiento de que la mera voluntariedad de la acción hace que los hechos y resultados se imputen dolosamente (presunción del dolo), de tal manera que nos quedamos con una doctrina de la *“provocación voluntaria de la ceguera”* que trata igual todas las consecuencias de la conducta, tanto las previstas como las difícilmente previsibles. Feijoo Sánchez considera, que el problema queda reflejado con el siguiente ejemplo: en el doble fondo de una maleta se encuentra una bomba para eliminar a miembros de otra organización en el transcurso de una operación de tráfico de drogas, lo cual es desconocido por el que lleva

---

<sup>107</sup> SSTS 359/2008, de 19 de junio; 446/2008, de 9 de julio; 464/2008, de 2 de julio; 440/2011, de 25 de mayo; 1044/2011, de 11 de octubre; 157/2012, de 7 de marzo; 821/2012, de 31 de octubre.

<sup>108</sup> FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo: “La teoría de la ignorancia deliberada en Derecho penal: una peligrosa doctrina jurisprudencial” En *Indret*, núm. 3, 2015

por un precio la maleta, a pesar de que es consciente, dadas las circunstancias, de que está transportando algo prohibido. Si se quiere ser consecuente con la literalidad de la teoría, se deberían imputar al que se prestó a trasladar la maleta todas las muertes que deriven de la explosión como homicidios o asesinatos con dolo eventual (igual a la ignorancia deliberada). En todo caso, el transporte en sí mismo sería una tentativa de matar (a otros y a sí mismo).

La conclusión no parece asumible porque el que transporta la maleta ni siquiera se plantea que pueda estar creando un riesgo para la vida. El que tiene datos de estar participando en un tráfico ilegal o un acto de contrabando conoce lo suficiente para responder, con independencia del objeto con el que se trafique, mientras no se trate de algo fuera de toda previsión razonable. Sin embargo, ello no significa que actúe dolosamente en relación a un evento violento. Por ejemplo, creyendo que transporta drogas para una organización de narcotráfico, ya que le han mostrado indicios en ese sentido intencionadamente, el sujeto en realidad está transportando armas bioquímicas para un terrible atentado terrorista. En el mismo sentido, el que tiene datos de estar participando en una simulación no abarca de manera dolosa estar participando en hechos violentos o intimidatorios. La teoría del “doble dolo” del partícipe o en los casos de co-delincuencia permite tener en cuenta dimensiones esenciales del injusto como la medida del daño.

## 2. Presunción de inocencia e inversión de la carga de la prueba

La “teoría de la ignorancia deliberada<sup>109</sup>” permite eludir la prueba de la responsabilidad subjetiva y las exigencias desde el punto de vista del principio de presunción de inocencia con respecto a los elementos subjetivos del delito que se han ido construyendo jurisprudencialmente<sup>110</sup>. La teoría de la ignorancia deliberada, tal y como viene siendo utilizada en nuestra jurisprudencia, presenta problemas desde el punto de vista del principio de presunción de inocencia ya que permite a los tribunales eludir «*la prueba del conocimiento en el que se basa la aplicación de la figura del dolo eventual*».

---

<sup>109</sup> FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo: “La teoría de la ignorancia deliberada en Derecho penal: una peligrosa doctrina jurisprudencial” ob. cit.

<sup>110</sup> SSTC núm.68/1998, de 30 de marzo; 171/2000, de 26 de junio; 137/2002, de 3 de junio; 147/2002, de 15 de julio; 267/2005, de 24 de octubre; 137/2007, de 4 de junio; 91/2009, de 20 de abril; 196/2013, de 2 de diciembre; STS núm.474/2013, de 24 de mayo, con una amplia y completa exposición de la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre la exigencia de prueba de los elementos subjetivos y fácticos del dolo para desvirtuar el derecho a la presunción de inocencia; 586/2014, de 23 de julio, recogiendo la doctrina más relevante de la Sala Segunda en esta materia.

La imputación se basa en una valoración sin soporte fáctico real que da lugar a una inversión de la carga de la prueba: el que es responsable de su desconocimiento en un contexto de clandestinidad o de legalidad dudosa responde dolosamente de lo que suceda en dicha situación a no ser que pruebe que no fue por falta de interés o por una grave indiferencia. Las acusaciones dejan de tener que asumir la carga probatoria de indicios en la medida en la que se abren las compuertas a la posibilidad de condenar por dolo si no hay contraindicios. De esta manera, se trata de una institución que permite la condena por dolo sin tener que probarlo con respecto al hecho típico, sino sólo la existencia de una provocación voluntaria de una situación de ceguera. Algunos magistrados de la Sala Segunda del TS han percibido ya los peligros de la doctrina desde esta perspectiva y han alertado sobre los mismos<sup>111</sup>. Tampoco falta algún pronunciamiento que reacciona frente a lo que considera una *contradictio in terminis*, pues tales expresiones -ignorancia deliberada o de ignorancia intencional- no resultan ni idiomática ni conceptualmente adecuadas, dado que si se tiene intención de ignorar es porque, en realidad, se sabe lo que se ignora. Nadie puede tener intención de lo que no sabe (STS 797/2006, 20 de julio). Acaso convenga, sin embargo, no llevar esa idea más allá de lo que autoriza su propio significado. De lo contrario, corremos el riesgo de avalar un entendimiento de aquella doctrina que, por la vía práctica, ofrezca a los Tribunales de instancia un instrumento más que útil para eludir el deber de motivación respecto del tipo subjetivo y, sobre todo, obviar la prueba del conocimiento sobre el que se construye el dolo eventual. Y es que hoy nadie cuestiona, tanto desde las teorías cognitivas como volitivas del dolo, que sólo aquel que ejecuta la acción típica con alguna forma de conocimiento de los elementos del tipo objetivo, puede hacerse merecedor de pena. Sustituir el conocimiento o la representación de los elementos del delito por la prueba de que el sujeto activo ha evitado deliberadamente abarcar esos elementos, puede implicar nuestro apoyo a una verdadera desnaturalización del desafío probatorio que incumbe a las acusaciones. En supuestos como el que nos ocupa, la condena del acusado sólo puede basarse en lo que éste sabía, no en lo que debió conocer. El reproche penal por lo que se debió conocer y, sin embargo, no se conoce, no puede servir, sin más, de fundamento para la afirmación del dolo”. Siendo conscientes algunos magistrados de los riesgos de la teoría, un ejemplo real vale más de apoyo a tal perspectiva crítica que una extensa exposición argumentativa. La STS

---

<sup>111</sup> Sentencia del Tribunal Supremo núm.57/2009, de 2 de febrero

núm.496/2006, de 3 de mayo, confirma la condena de un camionero por transportar mercancías robadas (receptación) y su absolución por tenencia y tráfico de explosivos porque en el mismo camión transportaba en un paquete elementos que permitían construir artefactos caseros. La sentencia de instancia consideró probado que el conductor conocía el origen ilícito de las mercancías a efectos del delito de receptación, pero manifestó “serias dudas” en relación al conocimiento de la llevanza de explosivos. El Ministerio Fiscal recurrió la absolución esgrimiendo una especie de “efecto contagio del dolo”. La situación mencionada ha provocado que en los últimos años vayan apareciendo sentencias que rechazan expresamente la doctrina y que intentan poner límites al uso de la “ignorancia deliberada” como criterio para tener acreditado el elemento cognitivo del dolo; es decir, para tener por probado que el autor obró conociendo los elementos que configuran el tipo objetivo (lo que el art. 14.1 CP denomina hecho constitutivo de la infracción penal como objeto del dolo) o de un hecho que cualifique la infracción (por ejemplo, la cantidad de notoria importancia en el tráfico de drogas). Así, por ejemplo, las Sentencias del Tribunal Supremo núm.987/2012, de 3 de diciembre, 997/2013, de 19 de diciembre y 586/2014, de 2 de julio, (de todas Ponente Luciano Varela Castro) señalan como “Este punto de vista ha sido fuertemente criticado en la doctrina porque se lo entendió como una transposición del “willful blindness” del derecho norteamericano y porque se considera que no resulta adecuado a las exigencias del principio de culpabilidad, cuyo rango constitucional ha puesto de manifiesto el Tribunal Constitucional. Asimismo se ha llamado la atención sobre el riesgo de que la fórmula de la “ignorancia deliberada”, cuya incorrección idiomática ya fue señalada en la STS 20-7-2006, pueda ser utilizada para eludir “la prueba del conocimiento en el que se basa la aplicación de la figura del dolo eventual”, o, para invertir la carga de la prueba sobre este extremo. Debemos, por lo tanto, aclarar que en el derecho vigente no cabe ni la presunción del dolo, ni eliminar sin más las exigencias probatorias del elemento cognitivo del dolo. Asimismo tampoco cabe impugnar la aplicación del principio “in dubio pro reo” realizada por los Tribunales de instancia sobre los hechos con apoyo en un supuesto “principio” de la “ignorancia deliberada”. Al mismo tiempo, la mención de la ignorancia deliberada como requisito suficiente para dar por probado el conocimiento permite realizar una inversión de la carga de la prueba: el que es responsable de su desconocimiento en un contexto de clandestinidad o de legalidad dudosa responde dolosamente, excepto si se prueba que no

fue por falta de interés o grave indiferencia (permitiéndose así condenar por dolo si no hay conraindicios).

Como se ha visto, la mayoría de casos de ignorancia deliberada que resuelve el TS encajarían bajo la tradicional figura del dolo eventual. Pero en muchas de estas sentencias la simple mención de la ignorancia deliberada permite a los tribunales afirmar la existencia de conocimiento por parte del sujeto sin estudiar los indicios del mismo. Pues bien, tanto para los casos de ignorancia deliberada donde nos encontramos con un conocimiento suficiente para apreciar una actuación dolosa-eventual como para aquellos en los que no aparecen siquiera estos conocimientos mínimos es fundamental la obligación de los tribunales de motivar sus decisiones, no pudiendo, en ningún caso, dejar de fundamentar el porqué se considera como dolosa determinada acción. Así, en los casos donde el sujeto que provoca intencionadamente su ceguera cuenta con los conocimientos mínimos del dolo eventual, el Tribunal deberá argumentar dicho conocimiento mediante indicios como se ha venido haciendo hasta la aparición de esta figura. Y en los casos donde la ignorancia deliberada permitió al sujeto no acceder ni siquiera a los conocimientos necesarios para el dolo eventual, el Tribunal deberá explicar que en tal desconocimiento provocado aparecen los dos elementos necesarios para que tal ignorancia sea equiparable al dolo. El deber y esfuerzo motivacional del Tribunal deberá ser igual en los casos de ignorancia deliberada que en los casos de conocimiento efectivo.

Por otro lado, vamos a exponer argumentos utilizados para defender la mencionada teoría.

En esta parte del trabajo se estudian los argumentos utilizados por diversos autores para defender la existencia de la figura aquí analizada.

### *1. Ignorancia deliberada en sentido estricto: ¿laguna legal?*

Como sabemos, está consensuado en la doctrina y jurisprudencia que solo merecen ser castigados con las penas previstas para la modalidad dolosa aquellos sujetos que obren con cierto grado de conocimiento. Cuando falta este conocimiento lo merecido será la pena establecida para los delitos imprudentes, en el caso de que existan, o la impunidad. Existe un acuerdo absoluto respecto a que quien no sabe lo que está haciendo cuando lesiona un bien jurídico merece un tratamiento penal más benigno que quien lesiona conscientemente el bien.



No obstante, pueden existir casos en los que el sujeto desconoce algunos aspectos de la dimensión típica de su conducta y, a pesar de ello, su comportamiento parece merecer una respuesta más severa que la impunidad o la estipulada para la imprudencia. Partiendo de la existencia de estos casos, se puede llegar a dos conclusiones opuestas:

- Una de ellas consiste en afirmar que no existe laguna legal respecto a este tipo de casos. El sujeto en cuestión debió contar con los conocimientos mínimos necesarios para imputarle la conducta a título de dolo eventual. La ignorancia deliberada se concibe como una decisión de no profundizar más que nace de la sospecha de estar realizando un acto ilícito. Por esto, el sujeto sospechó que estaba haciendo algo ilícito y es dentro de esa sospecha donde se encuentran los conocimientos mínimos necesarios para afirmar un dolo eventual. En el mismo sentido se pronuncia acerca de la «ignorancia deliberada» el TS en su sentencia de 20 de julio de 2006 afirmando que «si se tiene intención de ignorar es porque se sabe lo que se ignora» (contradicción lógica en el término ignorancia deliberada). Según esta teoría la figura de la ignorancia deliberada no sería necesaria, pues los casos que estudia son fácilmente reconducibles al dolo eventual.
- La otra postura sería la defendida por Ragués<sup>112</sup> en la que se afirma la existencia de una laguna legal, entendiendo que existen casos en los que la ignorancia deliberada por parte del sujeto permite que este no acceda ni siquiera a los conocimientos mínimos necesarios para imputar dolo eventual. Si se entiende que la sospecha del sujeto no abarca el conocimiento mínimo y, con todo, se cree que el sujeto merece un castigo mayor que la imprudencia o impunidad, se deberá aceptar la existencia de una laguna en nuestro ordenamiento.

## *2. Tratamiento injustamente benigno del error de hecho y teoría de Jakobs.*

Jakobs critica las diferencias en el tratamiento del error de hecho y del error de prohibición. Entiende que se trata de muy benignamente los errores de hecho, al no ser castigados (quedaban impunes) o ser castigados con una gran atenuación (imprudentes), mientras que el error de prohibición se ve castigado de forma mucho más severa (en ocasiones incluso merece la misma pena que los casos de conocimiento pleno). Esta situación provoca que determinados casos de desconocimiento de los elementos del tipo

---

<sup>112</sup> RAGUÉS I VALLÈS, Ramón: “Mejor no saber”. ob. cit., págs 11-38

reciban un tratamiento demasiado benevolente, como los de «ceguera ante los hechos» o «imprudencia dirigida a un fin». Según este autor, la «ceguera ante los hechos» o «imprudencia dirigida a un fin» es *«aquel desconocimiento que el propio autor no valora como una carencia de su orientación en el mundo porque el ámbito material del objeto desconocido carece de interés para él»*. Para Jakobs<sup>113</sup> resulta inaceptable que estos desconocimientos se beneficien de un tratamiento privilegiado “*que no se puede justificar axiológicamente*”, sino solo “*a partir del interés del legislador en establecer una frontera clara y no complicada entre dolo e imprudencia*”<sup>114</sup>. A su juicio resulta contradictorio que el desconocimiento atribuible a la indiferencia exonere y, en cambio, los conocimientos debidos a un exceso de escrúpulos por parte del sujeto permitan fundamentar una condena por delito doloso<sup>115</sup>. En la misma línea, es muy crítico con regulaciones como la española, que en el art. 14 CP establece la obligación de atenuar siempre que existe un error, sea de tipo o de prohibición, sin importar las causas de la falta de conocimiento<sup>116</sup>.

Para Jakobs el dolo refleja un defecto volitivo del sujeto mientras que la imprudencia es un defecto cognitivo. La imprudencia debe penarse menos que el dolo porque el error en la cognición supone una mala orientación en el mundo para el individuo que la sufre, y esto puede desembocar a su vez en un perjuicio para él mismo (lo que Jakobs denomina pena natural). La imprudencia merece un castigo inferior al dolo debido al error de cognición que sufre el individuo al realizar el hecho delictivo, y este error de cognición se hace patente cuando es el propio sujeto quien termina sufriendo las consecuencias de su actuar (dichas consecuencias no siempre se darán, pero el peligro de sufrirlas sí estará siempre ya que cuando un individuo obra con error siempre le amenazará el riesgo de una pena natural).

A diferencia de esto, el dolo supone un defecto volitivo, es decir, un «no querer adecuarse al derecho»; y al no haber aquí un error en la cognición es posible que el sujeto adecúe su

---

<sup>113</sup> RAGUÉS I VALLÈS, Ramón: “Mejor no saber”. ob. cit., págs 11-38.

<sup>114</sup> HERNÁN BOUVIER, G (dir.): *Discusiones xiii Ignorancia deliberada y Derecho Penal*, EdiUNS, 2013, pág. 26

<sup>115</sup> *Ibid.*, pág. 29

<sup>116</sup> Sin embargo, posteriormente, en un trabajo publicado en 2004 el propio Jakobs, (en *Dogmática*, pp. 345-358), matiza su planteamiento no descartando la posibilidad de que lege lata el desconocimiento motivado por la indiferencia tenga ya cabida, como un supuesto de dolo, en el texto de la ley.

comportamiento para no sufrir las consecuencias de sus actuaciones e integre el resultado previsto en su cálculo de costes y beneficios.

Esta definición de dolo como «defecto volitivo» guarda relación con la idea de «intención ilícita» antes mencionada; sin embargo, el concepto de Jakobs se muestra en términos negativos, el dolo ya no es «querer dañar un Bien Jurídico» sino «*no querer adecuarse al derecho*», y abre la puerta a que sean castigados como dolosos los hechos en los que el sujeto si bien no tenía una intención explícita de dañar el bien jurídico, le era indiferente dañarlo o no. «No querer» pesa más que «no saber», porque el sujeto que no quiere comportarse según derecho está viendo lo que hace y asume el resultado de su actuación. En estos términos, la ignorancia deliberada sería un defecto cognitivo derivado de un defecto volitivo, y es este el motivo por el que se tiene que castigar con las mismas penas que las dispuestas para el dolo. Ya que lo que se esconde verdaderamente detrás del desconocimiento no es un error de cognición (que justificaría la pena estipulada para la imprudencia) sino un defecto de la voluntad. La ignorancia deliberada sería un desconocimiento provocado por el propio sujeto debido a que no tiene interés en modificar su conducta, el sujeto no quiere saber más de lo que ya sabe porque le es indiferente el resultado que pueda provocar y no profundiza en los elementos de la situación para poder seguir adelante con la actuación que sí le interesa realizar.

Por lo tanto, la razón para tratar acciones como imprudentes no se encuentra en las decisiones morales a corto plazo, sino en las decisiones morales a largo plazo (actitud del autor frente al Derecho). Jakobs asume que lo único importante para el castigo pasa a ser la mayor o menor fidelidad jurídica y lo decisivo dejaría de ser qué tipo de hecho cometió el sujeto para tenerse en cuenta exclusivamente la valoración de la fidelidad manifestada en el hecho. Como resultado, el hecho típico queda convertido, no en el objeto del conocimiento y voluntad o decisión consciente del autor, sino en una mera condición objetiva de punibilidad.

### *3. Importancia de las razones que llevan al desconocimiento*

Como se ha ido adelantando, los casos de ignorancia deliberada «*no son casos en los que el sujeto prefiera no saber, sino que prefiere no saber más porque no le interesa dejar de hacer lo que está haciendo*» (dolo como indiferencia) o porque se está asegurando una excusa como estrategia criminal (esta idea podría acercarse más a un concepto de dolo como intención). No se entrará a discutir, si las acciones involuntarias deben ser definidas

como aquellas en las que el sujeto que las realiza sufre dolor y pesar, idea que, por otro lado, guarda bastante relación con la noción de pena natural de Jakobs como método para justificar el diferente tratamiento punitivo entre imprudencia y dolo. Por otro lado, podemos tener en cuenta la clasificación de Aristóteles, en las que, dividiendo las acciones humanas en tres tipos, que refleja la relevancia de comprender que no toda ignorancia convierte una acción en involuntaria ni tampoco toda ignorancia hace de una acción voluntaria, sino que en casos de ignorancia se deberá dar un paso más allá para observar qué fue lo que llevó a ese estado de desconocimiento y poder establecer si la acción realizada fue voluntaria o involuntaria.

En consecuencia, resulta comprensible que los legisladores castiguen a los que cometen malas acciones por una ignorancia de la que ellos mismos son responsables y, en general, a todos los que ignoran por su propia negligencia.

Elena Bel González, considera que nuestra ley valora solamente la falta de conocimiento al determinar la pena merecida para cada acción, sin tener en cuenta los motivos que llevan a ese déficit cognitivo. Al mismo tiempo, que la solución al problema de la ignorancia deliberada radica más en las razones que llevan al sujeto a no querer saber que en el carácter deliberado del desconocimiento. Determinados supuestos de ignorancia deliberada merecen el mismo tratamiento punitivo que los casos de dolo eventual porque en ambas situaciones se constata una expresión de indiferencia igualmente grave.

## **7. TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL**

Respecto de la transparencia fiscal internacional, cuando expusimos cómo un club abonaba a sus jugadores y técnicos una parte importante de la retribución por la prestación de sus servicios en concepto de derechos de imagen y cómo, además, algunos de ellos las cobraban, no directamente, sino a través de sociedades que, en algunos casos, estaban radicadas en paraísos fiscales. Para evitarlo en un futuro se estableció la imputación, que ya hemos analizado, a los deportistas que habían cedido a un tercero el derecho a explotar su imagen de las cantidades pagadas por la entidad a la que prestaban sus servicios deportivos por la utilización de dicha imagen. Tal imputación únicamente procede cuando es la entidad a la que el jugador presta sus servicios la que actúa como segunda cesionaria, pero no cuando es otra entidad distinta la que paga a la entidad cesionaria primera por la utilización de la imagen.

Esa limitación hizo que tras la entrada en vigor de la medida continuaran produciéndose supuestos de fraude<sup>117</sup> por parte de los deportistas de élite que cobraban los rendimientos derivados de la explotación de su imagen a través de sociedades interpuestas que, en último término, aparecían radicadas en paraísos fiscales. Esta práctica sólo podía combatirse, con enormes dificultades, aplicando las normas que regulan la simulación en el ámbito tributario o el fraude a la ley. Por tal razón, la ley Ley 26/2014 modifica el artículo 91 de la Ley del IRPF ampliando el ámbito de aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional para que sea de aplicación también a los rendimientos derivados de la cesión de los derechos de imagen.

La modificación, por tanto, va a permitir también sujetar a gravamen la cantidad que no podía ser objeto de atribución al jugador a la luz del régimen de imputación. Ya vimos que dicho régimen tiene una limitación y es que no procede cuando lo pagado por la entidad cesionaria segunda a la entidad cesionaria primera no excede del 15% de la suma correspondiente a dicha cantidad más los rendimientos del trabajo percibidos por el deportista del club al que presta sus servicios. Pues bien, la aplicación del régimen de transparencia fiscal va a permitir, en su caso, atribuir ese exceso también al deportista.

La aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional procede cuando concurren los siguientes requisitos<sup>118</sup>:

- Que el contribuyente, directa o indirectamente, tenga una participación igual o superior al 50% en el capital o patrimonio de una entidad no residente en territorio español. No obstante, no procederá la imputación cuando la entidad no residente en territorio español sea residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, siempre que el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.
- Que lo que dicha entidad no residente haya tributado en un impuesto similar a nuestro IS, por las rentas cuya imputación proceda, sea inferior al 75% del que hubiera correspondido de acuerdo con las normas de aquél. Dicha circunstancia se presume cuando la entidad participada es residente en un paraíso fiscal.

---

<sup>117</sup> MORILLAS CUEVA, Lorenzo: Respuestas jurídicas al fraude en el deporte, Dykinson, Madrid, 2017, págs. 224-226

<sup>118</sup> Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Se establece un nuevo supuesto de imputación para los contribuyentes de la totalidad de las rentas obtenidas por la filial no residente cuando ésta no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para llevar a cabo su actividad empresarial, incluso aunque efectúe operaciones con carácter recurrente. Sin embargo, esta imputación no se producirá en los siguientes casos:

- cuando el contribuyente acredite que dichas operaciones se han llevado a cabo con los medios materiales y personales existentes en una entidad no residente en territorio español perteneciente al mismo grupo<sup>119</sup>, con independencia de su residencia y la obligación de formular cuentas anuales consolidadas;
- o cuando acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos.

Adicionalmente<sup>120</sup>, se excluyen de esta regla de imputación total las rentas derivadas de la participación en el capital o los fondos propios de entidades (típicamente los dividendos, las participaciones en beneficios y la transmisión de las participaciones), siempre y cuando se tenga una participación mínima del **5 % durante un plazo de un año**, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación y se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales. Por último, se establece una regla de cautela referida a las entidades patrimoniales para las que en ningún caso será de aplicación esta exclusión, por lo que se producirá la imputación de tales rentas al contribuyente.

Asimismo, en caso de que la filial no residente sí disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para la realización de su actividad empresarial, en línea con la anterior norma, únicamente se imputarán las rentas que provengan de determinadas fuentes (las denominadas «rentas pasivas»). Así, se han añadido las rentas derivadas de las operaciones de capitalización y seguro que tengan como beneficiaria a la propia entidad, los instrumentos financieros derivados que no cubran riesgos de actividades económicas, así como las rentas de la propiedad industrial,

---

<sup>119</sup> Es decir, no basta que otra u otras sociedades no residentes del grupo dispongan de medios materiales y humanos, sino que el contribuyente debe estar en condición de acreditar que la entidad participada ha desarrollado su actividad empresarial con los medios materiales y personales de otra entidad no residente del grupo

<sup>120</sup><https://www.ga-p.com/wp-content/uploads/2018/03/regimenes-tributarios-especiales-transparencia-fiscal-internacional.pdf> Consultado el 20 de agosto de 2020

intelectual, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen y arrendamiento y subarrendamiento de negocios o minas.

Únicamente se imputará la renta positiva obtenida por la entidad no residente que provenga de cada una de las fuentes indicadas en el artículo 91.2 de la Ley del IRPF. Cuando la entidad participada sea residente de países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales se presumirá, salvo prueba en contrario, que la renta obtenida procede de dichas fuentes. En resumen, las fuentes de donde han de proceder las rentas positivas a imputar<sup>121</sup> son:

*Rentas que no se deriven de actividades empresariales:*

- Titularidad de bienes inmuebles y derechos reales que recaigan sobre los mismos no afectos a actividades empresariales.
- Participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios.
- Transmisión de los bienes y derechos referidos en las letras anteriores, que generen ganancias y pérdidas patrimoniales.

No se imputarán las rentas previstas en este número:

- Cuando la suma de sus importes sea inferior al 15 por 100 de la renta total o al 4 por 100 de los ingresos totales de la entidad no residente (o del conjunto de las entidades no residentes pertenecientes a un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio).
- Cuando procedan de entidades en las que la entidad no residente participe, directa o indirectamente, en más del 5 por 100, siempre que ésta dirija y gestione las participaciones mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales; y los ingresos de las entidades de las que se obtengan las rentas procedan al menos en el 85 por 100 del ejercicio de actividades empresariales.

*Rentas derivadas de actividades empresariales.*

- Sólo se imputarán rentas positivas provenientes de actividades empresariales cuando se trate de actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios (excepto los directamente relacionados con las actividades de exportación),

---

<sup>121</sup> Modelo 100. Declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; Imputaciones de rentas positivas en el régimen de transparencia fiscal internacional; Regímenes especiales;

y siempre que la entidad no residente desarrolle dichas actividades fundamentalmente con personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

- Además sólo se incluirá la renta positiva derivada de estas actividades que se realicen con personas o entidades vinculadas y residentes en territorio español, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles para dichas personas residentes.

*Deducción por doble imposición internacional (régimen de transparencia fiscal internacional)*

Será deducible de la cuota líquida el impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida en la base imponible.

Esta deducción se practicará aun cuando los impuestos correspondan a periodos impositivos distintos a aquél en que se realizó la inclusión.

En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.

Esta deducción no podrá exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por la renta positiva incluida en la base imponible. Este límite no es controlado por el programa. Por ello, deberá indicarse la cuantía de los impuestos deducibles en tributación individual y en tributación conjunta, en el supuesto de que el importe deducible fuera distinto en cada caso.

Por último, el régimen de transparencia fiscal internacional no será aplicable a las entidades no residentes en territorio español, pero residentes en la Unión Europea, respecto de las cuales el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realizan actividades económicas. A su vez, el régimen tampoco será de aplicación a las entidades que tengan la consideración de instituciones de inversión colectiva reguladas en la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio del 2009, siempre que esté constituida y domiciliada en algún Estado miembro de la Unión Europea que no sea un paraíso fiscal.



Por lo tanto, cuando proceda la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional, el contribuyente tendrá que imputarse en el IRPF, en la proporción correspondiente a su participación, la renta total obtenida por la entidad no residente cuando esta no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su realización, entendiéndose por renta total el importe de la base imponible que resulte de aplicar los criterios y principios establecidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En el caso contrario, es decir, cuando la entidad dispone de la correspondiente organización de medios, sólo se van a imputar determinadas rentas pasivas entre las que se incluyen expresamente las derivadas de los derechos de imagen, salvo que proceda su imputación de acuerdo con el régimen específico que ya hemos analizado.

Se trata, pues, de una medida efectiva en la lucha contra el fraude fiscal de los deportistas que, no obstante, como ha ocurrido con las anteriores ya ha sido calificada como desproporcionada y, además, contraria a los convenios de doble imposición.

## **8. RESPONSABILIDAD DE LOS ASESORES FISCALES DE DEPORTISTAS EN ESPAÑA**

En una economía productiva cada vez más compleja, para las empresas, incluso para los sujetos pasivos del IRPF, resulta necesario que las personas físicas, los administradores y los órganos ejecutivos de las empresas se sirvan de asesores fiscales especializados. La situación de los asesores fiscales en términos de responsabilidad evoluciona vertiginosamente en los últimos tiempos, como consecuencia de una serie de factores de difícil control y racionalización, por los siguientes motivos:

- La falta de regulación de una profesión, actualmente imprescindible para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Regulación que hubiera abordado y canalizado, las cuestiones del estatuto profesional de los asesores con sus derechos y responsabilidades. A criterio de Miguel Cruz Amorós<sup>122</sup>, ex Director General de Tributos, no hay interés oficial en esa regulación, ni en fortalecer la consideración profesional de los expertos fiscales, a los que se prefiere mantener en el ámbito de los denominados Foros de Asociaciones y Colegios Profesionales Tributarios controlados por la AEAT.

---

<sup>122</sup> <https://elderecho.com/acontecimientos-tributarios> Consultado el 20 de agosto de 2020

Por lo tanto, mientras no se subsane ese vacío, la garantía profesional de los asesores fiscales, no está garantizada, lo que crea una discriminación inexplicable entre asesores adscritos a colegios profesionales regulados y amparados por el secreto profesional y los que no gozan de este privilegio.

- La complejidad del cumplimiento tributario ha posibilitado el desarrollo de una opinión social, conforme a la cual la infracción tributaria o el delito fiscal no serían posibles sin la colaboración de los asesores, que deben ser, por ello, severamente responsabilizados, cuando, si somos objetivos, resulta evidente, que en un sistema tributario basado en la autoliquidación como el nuestro, los asesores han llevado a las ventanillas de la Hacienda Pública a la mayoría de los contribuyentes efectivos actuales.

En relación con lo que se acaba de comentar, el interrogante penal<sup>123</sup> surge cuando la labor del asesor sirve para la adopción de una decisión delictiva, es decir, determinar si puede hablarse entonces de complicidad, cooperación necesaria o incluso inducción al delito y sancionar correspondientemente al asesor.

En la doctrina penal, con cierto reflejo en la jurisprudencia, se da hoy una seria reflexión acerca de los límites de la responsabilidad penal a título de participación por parte del asesor cuya información o consejos son utilizados por los órganos ejecutivos para la comisión del delito. Esta reflexión suele enmarcarse en la relativa a la impunidad de las **“conductas neutras”**. La cuestión se remite en realidad a la de la frontera del riesgo permitido; debemos plantearnos la cuestión de si por razones de expansión de la libertad y de los beneficios que suponen determinadas actividades sociales debemos tolerar determinadas conductas, aunque sean peligrosas para determinados bienes jurídicos. En concreto, de lo que se trata ahora es de no asfixiar las labores de asesoramiento, sobre todo jurídico, bajo la amenaza de pena si tal asesoramiento sirve a una decisión delictiva.

¿Qué asesoramiento podemos considerar típico en cuanto participativo del delito de otro?  
¿Qué es aquí lo importante? ¿Que el asesor sepa que su información va a servir de apoyo a un delito o que dibuje su asesoramiento para adaptarlo a tal objetivo?

A la hora de fijar esa frontera del riesgo permitido algunos autores proponen un baremo subjetivo. En la conocida propuesta de Claus Roxin, sobrepasa esa frontera e incurre en

---

<sup>123</sup> LASCUARAÍN SÁNCHEZ, Juan Antonio y DE LA MATA BARRANCO, Norberto: Derecho penal económico y de la empresa, Dykinson, Madrid, 2018, págs. 91-95

responsabilidad penal como partícipe el asesor que sabe con seguridad que su aportación será utilizada para cometer un delito (la contribución es valiosa para el plan delictivo del autor y quien la aporta lo sabe), pero no responde el asesor que tiene tal utilización sólo como probable, incluso si esa probabilidad es muy alta, propia de lo que denominamos dolo eventual (pues cabe seguir confiando en que el otro no será autor: no cometerá un delito). Otros autores, como Robles Planas, tratan de realizar una delimitación objetiva. El mero suministro de información no podría verse así como ilícitamente contributivo al delito, salvo en los casos en los que su conformación vira hacia el consejo y éste se adapta al proyecto delictivo del ejecutor. Luzón Peña ha llamado la atención acerca de la conexión de los parámetros objetivos y subjetivos, pues podrá ser el conocimiento del asesor del seguro destino de su información lo que nos permita afirmar que la misma tiene un sentido delictivo.

El TS ha tenido oportunidad de pronunciarse en varias ocasiones sobre *“los llamados actos neutrales [...], comportamientos cotidianos, socialmente adecuados, que por regla general no son típicos”* (SSTS 34/2007, de 1 de febrero, FD único; 91/2014, de 7 de febrero, FD 10). Lo son si suponen la *“realización de una acción que favorezca el hecho principal en el que el autor exteriorice un fin delictivo manifiesto, o que revele una relación de sentido delictivo, o que supere los límites del papel social profesional del cooperante, de tal forma que ya no puedan ser consideradas como profesionalmente adecuadas, o que se adapte al plan delictivo del autor, o que implique un aumento del riesgo, etc.”* (SSTS 34/2007, FD único; 1300/2009, de 23 de diciembre, FD 5; 974/2012, de 5 de diciembre, FD 8; 91/2014, FD 10). Concibe su posición como mixta (objetiva y subjetiva) para la diferenciación *“de actos neutrales de los que no lo son, exigiendo que el sujeto conozca la verdadera naturaleza y finalidad del acto, y que éste, objetivamente sirva, y coadyuve a la facilitación del delito, lo que supone un aporte necesario a tal fin”* (STS 165/2013, de 26 de marzo, FD 26), pues *“resulta difícil disociar absolutamente aquellos aspectos objetivos de los elementos subjetivos relativos al conocimiento de que, con la conducta que se ejecuta, que es externamente similar a otras adecuadas socialmente por la profesión o actividad habitual de su autor, se coopera a la acción delictiva de un tercero”* (STS 91/2014, FD 10).

Finalmente, para acabar este punto, vamos a mencionar la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona 197/2019<sup>124</sup>, de 21 de marzo, que solventa nuestra falta de regulación profesional, con útiles consideraciones propias y de la Sentencia del Juzgado recurrida sobre la naturaleza, obligaciones, responsabilidad y alcance de la “*lex artis*” exigible a los asesores fiscales, extraídas del Código Civil (CC).

Así, la relación existente entre el cliente y el asesor fiscal es un arrendamiento de servicios del art. 1544 del CC, que obliga al asesor, a cambio de una remuneración, a prestar unos servicios, desplegando su actividad profesional con la debida diligencia, de acuerdo con las leyes y la “*lex artis*”.

La responsabilidad del asesor surge por aplicación del art. 1.101 del CC en cuanto haya actuado sin la diligencia exigible y concurren los siguientes requisitos:

- Existencia de omisión culposa.
- Infracción de la “*lex artis*”.
- Un daño.
- Relación de causalidad entre la actuación negligente y el daño económico.

Y sobre el incumplimiento de la “*lex artis*”, algo importante, ya que aclara que, independientemente de la formalidad del encargo recibido, “... *Cuando un particular acude a una asesoría fiscal para cumplir con sus obligaciones tributarias, espera que el profesional, experto en la materia, le asesore sobre cuales sean esas obligaciones, máxime cuando, como sucedía en el presente caso, la forma de tributar era distinta según el volumen de la facturación. Es el profesional, y no el cliente, el que debe conocer la normativa fiscal y determinar el régimen impositivo aplicable*”.

El interés de toda esta jurisprudencia a criterio de Cruz Amorós, se puede resumir de la siguiente manera:

- Primero, refuerza la necesidad de regulación del estatuto del asesor fiscal ya que la integración de la responsabilidad del mismo por el ordenamiento general no resuelve las restantes cuestiones que plantea el ejercicio profesional.

---

<sup>124</sup> SAP B 2777/2019 N° de Recurso: 444/2018; N° de Resolución: 197/2019; Procedimiento: Recurso de apelación; Ponente: ANA MARIA NINOT MARTINEZ

- Segundo, cualquier intermediario fiscal no puede hacerse responsable del resultado fiscal de su participación en operaciones o negocios, si no reúne las condiciones profesionales adecuadas.
- Tercero, se corre el riesgo de que la responsabilidad de los obligados tributarios acabe recayendo contractualmente en los profesionales fiscales en cuanto concededores de una normativa fiscal que cada día es más difícil entender y aplicar.

Cabe mencionar, la aparición de las normas de transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo (DAC 6), por las que se regula la obligación de los intermediarios fiscales de informar sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal con su secuela de inevitable régimen sancionador. Por último, Cruz Amorós, considera realmente importante, que la regulación de esta nueva obligación respete adecuadamente el secreto profesional de los asesores fiscales, evitando que de su cumplimiento, se acabe generando problemas de responsabilidad contractual con los clientes.

## **9. CONCLUSIONES**

Ya hemos comentado, que el presente trabajo tiene como objetivo analizar el tratamiento jurídico del derecho a la propia imagen, desde una perspectiva tributaria, teniendo en cuenta los elementos penales relacionados derivados de delitos contra la Hacienda Pública. Por lo tanto, como consecuencia de lo analizado y expuesto en este trabajo, podemos llegar a diversas conclusiones.

En primer lugar, es que los futbolistas quieren pagar menos impuestos, y para ellos constituyen sociedades instrumentales buscando la forma de poder tributar menos por ellos, acabando en la mayoría de los casos, siendo condenados por delito contra la Hacienda Pública.

En segundo lugar, no hay suficiente seguridad jurídica, puesto que las acusaciones contra los futbolistas no han estado correctamente fundadas (Xabi Alonso), no está clara del todo la responsabilidad del asesor fiscal y los problemas suscitados entre presunción de inocencia y acusar o condenar a alguien que desconocía de su situación financiera puesto que, depositó su confianza en sus asesores (ignorancia deliberada)

A pesar de que en los últimos años hemos podido observar lo mediáticos en que se han convertido muchos casos penales de futbolistas, que han tenido problemas con la Hacienda Pública, y como a pesar de ello, año tras año, siguen surgiendo nuevos casos por los mismos delitos. Pero si bien, es criticable la conducta de los condenados, ¿No tiene parte de culpa el sistema tributario español? En mi opinión, considero que con los impuestos que deben ser pagados por parte de los deportistas, son excesivos, si los comparamos con los impuestos pagados por los deportistas en otros países, provocando una sangría en los ingresos de los clubs al pagar el salario bruto, y al mismo tiempo, una pérdida de competitividad respecto de otras Ligas de futbol o de cualquier otro deporte, siendo una de las principales reivindicaciones de deportistas y de equipos deportivos. Si bien es cierto, que desde hace unos años los clubs de fútbol, cada vez más tienen saneadas sus deudas, especialmente con Hacienda, desde el comienzo de siglo se ha producido una salida de talento deportivo a otros países, agudizándose aún más desde 2010, siendo especialmente conocida la salida del Real Madrid de Cristiano Ronaldo, desembarcando en Italia, donde el sistema tributario es mucho más favorable, coincidiendo la salida con la condena del portugués por fraude a la Hacienda Pública.

Por lo tanto, como conclusión, considero por mi parte, que se produce una situación en la que hay un cruce severo entre lo moral y lo patrimonial, es decir, el futbolista o deportista tratará de buscar su mayor beneficio, rozando la ilegalidad, incluso llegando a alcanzarla, debiendo en mi opinión haber una solución que pueda contentar al Estado, Club y Deportista.

## BIBLIOGRAFIA

ÁGUILA SOTO, C. y SICILIA CAMACHO, A.: "La relación laboral del deportista profesional", En *Civitas*, núm. 7, 1997

ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 3ª ed, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.

ALMUDÍ CID, J.M. y SERRANO ANTÓN, F.: "La fiscalidad internacional de los artistas y deportistas, especial referencia al art. 17 MCOEDE.", *Revista Jurídica del deporte*, núm. 13, 2005.

ALONSO SANJUÁN, R.: "Tributación de artistas no residentes. Normas anti-elusión. Sociedades interpuestas. Tratados Internacionales. Comentarios al Modelo de Convenio OCDE", *Tribuna Fiscal*, núm. 70-71, 1996.

BARRAS GARCÍA, P.J.: *La tributación en España de los deportistas no residentes, La Reforma del Régimen Jurídico del deporte profesional*, 1º ed., Madrid, 2010.

BEL GONZÁLEZ, Elena: "La ignorancia deliberada en el derecho penal español". En *Revista jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 37, 2018.

CALDERON CARRERO, J.M.: "La tributación de los artistas y deportistas no residentes en el marco de los convenios de doble imposición", *Carta Tributaria*, núm. 14, 2001.

CALVO ORTEGA, Rafael: *Para un excelente análisis del poder tributario*, 20ª ed, Aranzadi, Pamplona, 2016.

CAZORLA PRIETO, L.M. Y CORCUERA TORRES, A.: *Los impuestos del deporte*, Aranzadi, Pamplona, 1999.

CHAMORRO Y ZARZA, J.A.: *Derecho Tributario. Parte General*, 4ª ed., Ratio Legis, Salamanca, 2017.

CHICO DE LA CÁMARA, P.: "La residencia fiscal de los deportistas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Revista Jurídica del deporte*", núm. 9, 2003 y también del mismo autor: "Criterios para la determinación de la residencia fiscal en España con especial referencia a los últimos cambios en la legislación tributaria española para atraer a nuestro país a los deportistas de élite", *Revista Jurídica del deporte* ", núm. 12, 2004.

CORDERO SAAVEDRA, L., *El deportista profesional. Aspectos laborales y fiscales*, Lex Nova, Valladolid, 2001, págs. 193-206;

DELGADO GARCÍA, A.M., OLIVER CUELLO, R., QUINTANA FERRER, E. Y URQUIZU CAVALLÉ, A.: *Fiscalidad del deporte*, Bosch, Barcelona, 2008.

FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo: "La teoría de la ignorancia deliberada en Derecho penal: una peligrosa doctrina jurisprudencial" En *Indret*, núm. 3, 2015.

GUTIERREZ GUTIÉRREZ, A.: "La soberanía fiscal, la potestad tributaria y los convenios para evitar la doble imposición" En *Contabilidad y Tributación*, núm. 50, 2014.

HERNÁN BOUVIER, G (dir.): *Discusiones xiii Ignorancia deliberada y Derecho Penal*, EdiUNS, 2013.

JIMENEZ COMPAIRED, I.: *El régimen tributario de la explotación comercial de la propia imagen*, Marcial Pons, Barcelona, 2000.

LASCUARAÍN SÁNCHEZ, Juan Antonio y DE LA MATA BARRANCO, Norberto: *Derecho penal económico y de la empresa*, Dykinson, Madrid, 2018.

MAGRANER MORENO, Francisco. J.: *Tributación de los artistas y deportistas*, CISS, Valencia 1995.

MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Derecho Tributario*, 22a Ed., Aranzadi, Pamplona, 2017.

MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J., CASADO OLLERO, G.: *Curso de derecho financiero y tributario*, 29º ed., Tecnos, Madrid, 2017.

MENÉNDEZ MORENO, A. (Dir.): *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, 18ª ed., Lex Nova, Valladolid, 2017.

MENÉNDEZ MORENO, A.: *Los derechos de imagen en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. En la Obra Colectiva: *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, Valladolid, 2000.

MONROY ANTON, A.J.: "La tributación por IRPF de los derechos de imagen de los deportistas", *Revista internacional de Derecho y Gestión del deporte*, núm. 2, 2008.



MORILLAS CUEVA, Lorenzo: *Respuestas jurídicas al fraude en el deporte*, Dykinson, Madrid, 2017.

NAVARRO FAURE, Amparo (coord.): *Manual de Derecho Financiero y Tributario*, 3ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2016.

PALOMAR OLMEDA, Alberto y PÉREZ GONZÁLEZ, Carmen: *Derecho Deportivo. Legislación, comentarios y jurisprudencia*, 1ª ed, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

PALOMAR OLMEDA, Alberto y PÉREZ GONZÁLEZ, Carmen: *Derecho Deportivo. Legislación, comentarios y jurisprudencia*, 2ª ed, Tirant lo Blanch-Esfera, Valencia, 2019.

PEREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 14ª ed., Civitas, Madrid, 2004.

PLAZA DE DIEGO, M.A.: *Fiscalidad del derecho a la propia imagen. Especial referencia a los deportistas profesionales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005.

RAGUÉS I VALLÈS, Ramón: "Mejor no saber". En *Sobre la doctrina de la ignorancia deliberada en Derecho penal*, núm. 13, 2013.

RODRIGUEZ SANTOS, F.J.: "Los derechos de imagen en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", En *Crónica Tributaria*, nº 89, 1999.

ROOSEMBERG, J.M.: *Diccionario de Administración y Finanzas*, Océano, Barcelona, 1989.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando: *Hacienda y Derecho*, 1ª ed., Madrid, 1962.

VALIÑO ARCOS, A.: "En torno a la laboralidad de la relación jurídico deportiva", En *Civitas*, núm. 7, 1997.

VAQUERA GARCÍA, Antonio: "Aspectos actuales de la fiscalidad de la renta de los futbolistas profesionales". En *Nueva Fiscalidad*, núm 3, 2018.

VV.AA., ORTEGA BURGOS, Enrique y MARÍA GARCÍA CABA, Miguel (dir.): *Derecho Deportivo 2020*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2020.

VV.AA., SÁNCHEZ PINO, Antonio José y PÉREZ GUERRERO, Mª Luisa (dir.): *Derecho Deportivo. Aspectos tributarios y laborales*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019.

## WEBGRAFÍA

<https://confilegal.com/20180709-cual-es-la-diferencia-entre-la-elusion-y-la-evasion-fiscal/> Consultado el 20 de agosto de 2020

<https://elderecho.com/acontecimientos-tributarios> Consultado el 20 de agosto de 2020

<https://www.ga-p.com/wp-content/uploads/2018/03/regimenes-tributarios-especiales-transparencia-fiscal-internacional.pdf> Consultado el 20 de agosto de 2020

<https://gesingconsultores.es/2017/06/26/futbolistas-y-fiscalidad/>. Consultado el 20 de agosto de 2020

<https://www.iberley.es/temas/delito-defraudacion-hacienda-47751#:~:text=El%20delito%20de%20defraudaci%C3%B3n%20a,debido%20retener%20o%20ingresos%20a> Consultado el 20 de agosto de 2020

<http://santanalorenzo.com/blog/el-problema-del-fraude-fiscal-el-caso-leo-messi>

Consultado el 20 de agosto de 2020

