

TRABAJO FIN DE GRADO EN DERECHO,
CURSO ACADÉMICO 2021-2022
ÁREA: DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

TÍTULO: EL DELITO DE DERAUDACIÓN
TRIBUTARIA EN LA CESIÓN DE LOS DERECHOS DE
IMAGEN DE FUTBOLÍSTAS PROFESIONALES
(ANÁLISIS DE LOS CASOS LIONEL MESSI Y XABI
ALONSO)

AUTORA: LYDIA GUTIERREZ BOTELLA

TUTOR: FRANCISCO CABRERA TOMÁS
FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE ELCHE
UNIVERSIDAD MIGUEL HERNANDEZ



RESUMEN

Es conocido por todos, dada la divulgación efectuada por los medios de comunicación, como varios de los futbolistas de primer nivel (Cristiano Ronaldo, Neymar, Marcelo, Modric, Macherano, Di María, Messi, Xabi Alonso entre otros) que se han visto involucrados en sonados casos de defraudación tributaria, también conocido como delito fiscal, nomenclatura que será utilizada a lo largo del presente trabajo..

En este trabajo pretendemos analizar el “*modus operandi*” empleado por estos profesionales en la explotación comercial de sus derechos de imagen, así como los instrumentos o herramientas utilizadas al efecto.

Para ello, nos centraremos en los casos de Lionel Messi y Xabi Alonso. No obstante, a la hora de tratar los hechos probados de cada uno de los casos, con el fin de mantener cierta privacidad (que no absoluta privacidad, pues se trata de casos ya juzgados y de futbolistas profesionales sumamente conocidos), se emplearán seudónimos que no impedirán el análisis del tema objeto de estudio, no sin antes desarrollar algunos aspectos de interés que consideramos fundamentales para el estudio de ambos supuestos que han de ser distinguidos de otros por una razón muy sencilla, Lionel Messi fue condenado por delito fiscal y Xabi Alonso no.

Palabras clave: delito fiscal, cesión de derechos de imagen paraíso fiscal, empresas pantalla, simulación, ignorancia deliberada, regularización y atenuación de la pena.

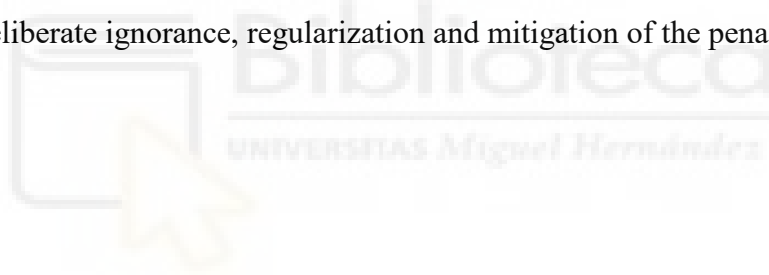
ABSTRACT

It is known to all, given the disclosure made by the media, such as several of the top-level footballers (Cristiano Ronaldo, Neymar, Marcelo, Modric, Macherano, Di María, Messi, Xabi Alonso among others) who have been involved in high-profile cases of tax fraud, also known as a tax crime, a nomenclature that will be used throughout this work.

In this work we intend to analyze the “modus operandi” used by these professionals in the commercial exploitation of their image rights, as well as the instruments or tools used for this purpose.

To do this, we will focus on the cases of Lionel Messi and Xabi Alonso. However, when dealing with the proven facts of each of the cases, in order to maintain a certain privacy (not absolute privacy, since these are cases that have already been tried and of well-known professional footballers), pseudonyms will be used that will not prevent the analysis of the subject under study, but not before developing some aspects of interest that we consider fundamental for the study of both cases that must be distinguished from others for a very simple reason: Lionel Messi was convicted of a tax offense and Xabi Alonso no.

Keywords: tax crime, transfer of image rights, tax haven, shell companies, simulation, deliberate ignorance, regularization and mitigation of the penalty.



ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	pág 5
1 EL DELITO FISCAL.....	pág 6
1.1 Introducción.....	pág 6
2. LA CESIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN DE LOS DEPORTISTAS PROFESIONALES EN EL IRPF.....	pág 10
2.1 Introducción.....	pág 10
2.2 ¿Cómo tributan los derechos de imagen en el IRPF?.....	pág 11
2.3 Aplicación del art 92 de la LIRPF.....	pág 12
3. PARAÍDOS FISCALES.....	pág 17
4. BREVE MENCIÓN AL SIGNIFICADO Y TRASCENDENCIA DE LAS SOCIEDADES INSTRUMENTALES O “PANTALLA”.....	pág 22
5 .LA SIMULACIÓN, EL DOLO Y LA IGNORANCIA DELIBERADA EN EL DELITO FISCAL.....	pág 26
6. LA REGULARIZACIÓN FISCAL Y LA APLICACIÓN DE LA ATENUANTE PREVISTA EN EL ART 21.5 DEL CP.....	pág 36
7. CASOS LIONEL MESSI Y XABI ALONSO.....	pág 40
7.1 Introducción.....	pág 39
7.2 Caso Lionel Messi.....	pág 39
7.3 Caso Xabi Alonso.....	pág 46
7.4 Semejanzas y diferencias.....	pág 51
CONCLUSIONES.....	pág 54
BIBLIOGRAFÍA.....	pág 57

ABREVIATURAS

- AEAT Agencia Estatal de Administraciones Tributarias.
ART Artículo.
CP Código Penal.
IRPF Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.
IS Impuesto de Sociedades.
LGT Ley General Tributaria.
LIRPF Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
OCDE Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
SAP Sentencia de la Audiencia Provincial.
STS Sentencia del Tribunal Supremo.
STSJM Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Madrid.



INTRODUCCIÓN

El presente TFG versa sobre el delito fiscal, haciendo hincapié más concretamente, en los casos ya mencionados. Mi objetivo al realizar este trabajo, es explicar algunos de los aspectos más interesantes en relación con este delito y ofrecer mi visión sobre algunos de los epígrafes que pudieran despertar más controversia.

El motivo para escoger este tema es que su temática es de actualidad, genera cierta controversia y debates de opinión (delito fiscal, tratamiento tributario de la cesión de los derechos de imagen, paraísos fiscales, sociedades pantalla, simulación, dolo, ignorancia deliberada, autoría, participación, regularización, atenuación de la pena...) que analizaré en el presente trabajo, partiendo del análisis de los dos casos ya mencionados. Además también me resulta interesante porque se entremezclan dos ramas del Derecho, por un lado, el Derecho Penal y, por otro, el Derecho Tributario.

Por otro lado, también quiero analizar qué les ha llevado a determinados futbolistas a verse involucrados en un delito como éste. Y la respuesta la he encontrado en la lectura de sus sentencias en ambos supuestos, ya que he comprobado que el *modus operandi* que realizan, tiene como consecuencia la no tributación en España por los ingresos obtenidos en la explotación comercial de sus derechos de imagen.

Por último, otros aspectos, aunque ya mencionados, que me han llamado mucho la atención y que desconocía, y por eso los quiero abordar, son los relativos a la regularización fiscal y a la atenuación de la pena. Pues, tras la lectura de las meritedas sentencias (que luego abordaremos), me he dado cuenta de que el pago, puede dejar sin efecto o atenuar hasta tal extremo la pena, que deja vacío de contenido el delito fiscal, tipificado en nuestro Código Penal.

Y estos son los objetivos que me he marcado para la realización del presente trabajo, para cuyo desarrollo, además de las sentencias que afectan a nuestros protagonistas, hemos consultado libros, revistas jurídicas y todo el material que, a nuestro alcance, nos ha permitido el estudio del tema y que será debidamente indicado a lo largo del trabajo y en la bibliografía.

1. EL DELITO FISCAL

1.1 Introducción

En el título XIV de nuestro Código Penal(a partir de ahora CP), encontramos la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, comprendiendo en el mismo, los artículos 305 al 310.

El artículo 305, que va a ser nuestro objeto de estudio, nos define la comisión del delito fiscal como: *“El que por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando de beneficios fiscales, 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 excedan de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiera regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.”*

Generalmente, el incumplimiento de las obligaciones tributarias, aunque lo fuere a título de mera negligencia (art 183.1 de la Ley General Tributaria, en adelante LGT) se considera como una infracción administrativa. Sin embargo, si el obligado tributario superase los 120.000 euros (que es el límite establecido por la ley), y si se actúa con dolo (la mera negligencia, aun cuando se supere la referida cuantía, no provoca que entre en juego el mencionado artículo 305 del CP) se entenderá que se ha cometido un delito y no una infracción.

Por lo que respecta a sus características, desde su introducción en nuestro ordenamiento jurídico mediante la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, se ha debatido intensamente sobre su naturaleza jurídica a efectos de participación y autoría.

Como nos recordaba D. Antonio Gil Martínez¹, que fuera Magistrado de la Audiencia Provincial de Alicante, en su colaboración en la obra sobre “La Instrucción de los delitos económicos y contra la Hacienda Pública”, concretamente en su trabajo “Instrucción de los delitos fiscales y contra la Hacienda Pública”, a los efectos que ahora nos interesan:

a).- *“Con la penalización del delito fiscal se pretende proteger la actividad recaudatoria del Estado, a través de la Administración de la Hacienda pública, y el sistema impositivo que deber ser respetado y al que han de someterse todos los ciudadanos en el cumplimiento de sus deberes tributarios, ofreciendo cobertura penal, cuando concurren los requisitos punibles, a la obligación contributiva para el sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, que establece el artículo 31.1 CE.G*

El texto de la ley emplea el término “defraudar” para describir la finalidad de la acción típica, ...la defraudación se refiere al incumplimiento de los deberes fiscales establecidos por la ley.”

El Tribunal Supremo, en Sentencia de 3 Abr. 2003,, ya nos dijo: ***“el delito fiscal se configura como un delito de infracción de deber, y concretamente del deber de contribuir mediante el pago de tributos al sostenimiento de los gastos públicos. Por ello el núcleo del tipo consiste en la «elusión de tributos» que es esencialmente un comportamiento omisivo. Y este comportamiento se realiza cuando se omiten u ocultan deliberadamente en la declaración datos relevantes, determinando con ello una cuota inferior...a la que procedería con los datos correctos.”***²

Se sigue diciendo en el trabajo de D. Antonio Gil: ³

¹ GIL MARTÍNEZ, Antonio: “La Instrucción de los delitos económicos y contra la Hacienda Pública. Estudios de Derecho Judicial”, Consejo General del Poder Judicial, 2005.

² STS, (Sala Segunda, de lo Penal), de 3 de abril de 2003, número 44/2003, (Rece 3068/2001)

³ GIL MARTÍNEZ, Antonio “La Instrucción de los delitos económicos y contra la Hacienda Pública. Estudios de Derecho Judicial”, ob.cit.,

b).- *“Se configura el delito fiscal en su regulación como una ley penal en blanco, en cuanto que para la delimitación precisa de las conductas constitutivas de su comisión es necesario acudir a la legislación tributaria, que es la que determina los supuestos comisivos previstos en la norma penal, pues el pago de tributos, la retención e ingresos de cantidades a cuenta de los mismos, las retribuciones en especie, como medio retributivo sujeto a tributación, la obtención de beneficios fiscales y demás comportamientos relacionados con las obligaciones tributarias que menciona el precepto penal, precisan ser integrados con las normas reguladoras de los impuestos a que se refieren.*

[...]

Así, el Derecho Tributario se convierte en el complemento necesario para la persecución y enjuiciamiento de los delitos fiscales por la jurisdicción penal (STS 10 de octubre de 2001; 16 de mayo de 2002), constituyendo el Derecho sustantivo que se debe tener en cuenta en la aplicación del Derecho penal (STS 2 de noviembre de 2003).”

c).- *“Su estructura es evidentemente dolosa, porque se comete eludiendo el pago de los tributos y su autor tiene que abrazar en su conciencia y querer con voluntad libre los elementos objetivos del tipo. En esto consiste la intención de defraudar. El dolo preciso para que el delito fiscal quede integrado no es distinto del que cabe predicar de cualquier otro de la misma estructura: es el que existe cuando el sujeto sabe lo que hace y hace lo que quiere. Y concurre cuando el acusado no podía desconocer su obligación de pagar,... y voluntariamente dejó de hacerlo... (STS 3 de enero de 2003)...Y ese dolo también ocurre cuando la omisión de la declaración del impuesto...y la posterior ocultación de los ingresos personales en la renta de las personas físicas evidencian que conocía perfectamente las obligaciones contraídas y las incumplieron, consciente y voluntariamente (STS 4 de diciembre de 2003).”*

d).- *“El delito fiscal es un delito propio, de propia mano, en el sentido de que sólo puede ser su autor aquel a quien compete el cumplimiento del deber tributario, es decir, el obligado tributario. “Se trata de un delito especial o de propia mano, porque sólo puede ser sujeto de un delito el contribuyente o el sustituto” (STS 28 de octubre de 1997, que lo denominó de “primera mano”; 25 de febrero de 1998), en el que el sujeto activo del delito se corresponde con el sujeto pasivo de la obligación tributaria (STS 29*

de junio de 1985; 25 de septiembre de 1990; 24 de febrero de 1993; 20 de mayo de 1996; 25 de febrero de 1998).

[...]

La participación de terceros no está excluida del delito fiscal, sin que se requiera que los partícipes en un delito especial propia tengan la misma condición jurídica que el autor, pues la ley no impide la punibilidad del extraneus como partícipe en el delito propio del intraneus (STS 20 de mayo de 1996; 12 de febrero de 1997), en base a que quienes participan en la comisión del delito, como inductores, cooperados necesarios y cómplices, satisfagan las exigencias típicas de cada una de esas modalidades comisivas del delito fiscal.”

Atendiendo a lo expuesto, queda claro, por tanto, que el delito fiscal:

1.- Se configura como un delito de infracción de deber, y concretamente del deber de contribuir mediante el pago de tributos al sostenimiento de los gastos públicos.

2.- Se trata de una “ley penal en blanco”, en cuanto que para la delimitación precisa de las conductas constitutivas de su comisión es necesario acudir a la legislación tributaria. Se convierte, así, el Derecho Tributario en el complemento necesario para la persecución y enjuiciamiento de los delitos fiscales por la jurisdicción penal, constituyendo el Derecho sustantivo que se debe tener en cuenta en la aplicación del delito fiscal.

3.- Es un delito de estructura dolosa (dolo directo o dolo eventual). Veremos como la “ignorancia deliberada”, también puede configurar la conducta como delictiva.

4.- Es un delito propio, de propia mano, en el sentido de que sólo puede ser su autor aquel a quien compete el cumplimiento del deber tributario, es decir, el obligado tributario. No obstante, la participación de terceros no está excluida del delito fiscal (inductores, cooperados necesarios y cómplices).

2. LA CESIÓN DE LOS DERECHOS DE IMAGEN DE LOS FUTBOLISTAS PROFESIONALES EN EL IRPF

2.1 Introducción.

Tanto a Xabi Alonso como a Lionel Messi, se les imputó varios delitos por la no tributación de los ingresos obtenidos por la cesión de sus derechos imagen en el IRPF.

El IRPF es *“es un tributo directo y de naturaleza personal que grava todas las rentas obtenidas por el contribuyente en cualquier parte del mundo, es decir, que grava la renta mundial de la persona física residente en España, sin perjuicio de la aplicación de los Tratados y Convenios internacionales para evitar la doble imposición”*⁴

Es decir, el IRPF grava los rendimientos obtenidos por cualquier persona física residente en España. Pero ¿cuándo se puede considerar que una persona es residente en nuestro país? Según la Agencia Tributaria, la respuesta a esta cuestión viene dada por cualquiera de las siguientes circunstancias:

- *“Que permanezca más de 193 días, durante el año natural, en territorio español.*
- *Que radique en España el núcleo principal o la base de sus intereses económicos.*
- *Que residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de esta persona física.”*⁵

Por lo que, si la persona cumple con los requisitos arriba enumerados, estará sujeta al IRPF y, por lo tanto, tendrá que tributar en el impuesto. Respecto a esto, analizando los casos sobre los que versa este TFG, si tenemos en cuenta los criterios arriba expuestos, ambos jugadores se consideran residentes en nuestro país, y, por lo

⁴ VV.AA. ALLIAGA AGULLÓ EVA (coor); Ordenamiento tributario español: los impuestos, 3º ed, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, pág 27.

⁵ https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/ Campanas / Fiscalidad_de_no_residentes/... (consultado el día 10 de noviembre de 2021).

tanto, tendrán que tributar tanto por las rentas obtenidas por su trabajo como futbolistas, como por los ingresos obtenidos por la cesión de sus derechos de imagen.

2.2 ¿Cómo tributan la cesión de los derechos de imagen?

Una vez aclarada la cuestión de porqué estos futbolistas tienen que tributar sus derechos de imagen en el IRPF, es importante explicar dónde se tienen que incluir las rentas obtenidas.

El art 6.2 de la LIRPF se limita a identificar los diversos componentes que conforman las rentas de los contribuyentes. Y las clasifica de la siguiente manera:

- Rendimientos del trabajo.
- Rendimientos de capital, tanto mobiliario como inmobiliario.
- Rendimientos de actividades económicas
- Ganancias y pérdidas patrimoniales.
- Imputaciones de rentas.

La sujeción de estos rendimientos al impuesto, es independiente a su procedencia, pero esa procedencia sí que influirá para el cálculo del valor neto, como por ejemplo, que los ingresos brutos sean minorados por los gastos, entre otras muchas posibilidades.

Es por eso, que resulta interesante destacar en qué categoría de las arriba mencionadas se sitúan las rentas obtenidas por la persona física. Pongamos un ejemplo de ello. Las retribuciones que reciben tanto Leo Messi como Xabi Alonso, se clasifican en rendimientos del trabajo, pues como ambos están contratados por sus respectivos clubs, reciben una remuneración por el trabajo que realizan, que, en este caso, es jugar al fútbol.

En relación con los derechos de imagen que ambos cedieron, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, que regula el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), engloba dichos derechos dentro de la categoría de rendimientos de capital mobiliario. Estos rendimientos se definen como *“todas las percepciones, sea cual sea su naturaleza, que deriven directa o indirectamente de elementos patrimoniales, tanto bienes muebles como derechos, cuya titularidad corresponde al sujeto pasivo, y no se hallen afectos a actividades profesionales o empresariales realizadas por él”*.⁶

Por lo tanto, la cesión de los derechos de imagen encajaría como rendimientos de capital mobiliario, enmarcándose dentro de la definición general que hemos expuesto arriba. De hecho, el artículo 25 de la LIRPF, a los efectos que ahora nos interesan, establece que: *“Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes:... 4. Otros rendimientos del capital mobiliario... d) 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.”*

Como puede comprobarse, por tanto, los rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen tienen la consideración de rendimientos de capital mobiliario, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica, en cuyo caso serían rendimientos de actividades económicas

2.3 Aplicación del artículo 92 de la LIRPF.

La cuestión es que en materia referida a la explotación de los derechos de imagen el artículo 92 de la LIRPF establece un régimen especial de imputación de rentas por la cesión de tales derechos. Dice así el precepto:

“1. Los contribuyentes imputarán en su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la cantidad a que se refiere el apartado 3 cuando concurren las circunstancias siguientes

⁶ MARTÍNEZ HORNERO FCO JAVIER, Delitos fiscales (de los) famosos. De Lola Flores a Iñaki Urdan Garín. Pintad by Amazon Italia. 2021. Pág 209.

a) *Que hubieran cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiesen consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad, residente o no residente. A efectos de lo dispuesto en este párrafo, será indiferente que la cesión, consentimiento o autorización hubiese tenido lugar cuando la persona física no fuese contribuyente.*

b) *Que presten sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral.*

c) *Que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física.*

2. *La imputación a que se refiere el apartado anterior no procederá cuando los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por la persona física a que se refiere el párrafo primero del apartado anterior en virtud de la relación laboral no sean inferiores al 85 por ciento de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado anterior por los actos allí señalados.*

3. *La cantidad a imputar será el valor de la contraprestación que haya satisfecho con anterioridad a la contratación de los servicios laborales de la persona física o que deba satisfacer la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado 1 por los actos allí señalados. Dicha cantidad se incrementará en el importe del ingreso a cuenta a que se refiere el apartado 8 y se minorará en el valor de la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la cesión, consentimiento o autorización a que se refiere el párrafo a) del apartado 1, siempre que la misma se hubiera obtenido en un período impositivo en el que la persona física titular de la imagen sea contribuyente por este impuesto.*

4. 1.º Cuando proceda la imputación, será deducible de la cuota líquida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a la persona a que se refiere el párrafo primero del apartado 1:

a) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecha en el extranjero por la persona o entidad no residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.

b) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecho en España por la persona o entidad residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.

c) El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por la primera cesionaria, 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 cuantía incluida en la base imponible.

d) El impuesto satisfecho en España, cuando la persona física no sea residente, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.

e) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas satisfecho en el extranjero, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.

2.º Estas deducciones se practicarán aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquél en el que se realizó la imputación.

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

Estas deducciones no podrán exceder, en su conjunto, de la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la renta imputada en la base imponible.

5. 1.º La imputación se realizará por la persona física en el período impositivo que corresponda a la fecha en que la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado 1 efectúe el pago o satisfaga la contraprestación acordada, salvo que por dicho período impositivo la persona física no fuese contribuyente por este impuesto, en cuyo caso la inclusión deberá efectuarse en el primero o en el último período impositivo por el que deba tributar por este impuesto, según los casos.

2.º La imputación se efectuará en la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 45 de esta Ley.

3.º A estos efectos se utilizará el tipo de cambio vigente al día de pago o satisfacción de la contraprestación acordada por parte de la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado 1.

6. 1.º No se imputarán en el impuesto personal de los socios de la primera cesionaria los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por ésta en la parte que corresponda a la cuantía que haya sido imputada por la persona física a que se refiere el primer párrafo del apartado 1. El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos a cuenta.

En caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

2.º Los dividendos o participaciones a que se refiere el ordinal 1.º anterior no darán derecho a la deducción por doble imposición internacional.

3.º Una misma cuantía sólo podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la persona o entidad en que se manifieste.

7. Lo previsto en los apartados anteriores de este artículo se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno y en el artículo 4 de esta ley.

8. Cuando proceda la imputación a que se refiere el apartado 1, la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del mismo deberá efectuar un ingreso a cuenta de las contraprestaciones satisfechas en metálico o en especie a personas o entidades no residentes por los actos allí señalados.

Si la contraprestación fuese en especie, su valoración se efectuará de acuerdo con lo previsto en el artículo 43 de esta ley, y se practicará el ingreso a cuenta sobre dicho valor.

La persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado 1 deberá presentar declaración del ingreso a cuenta en la forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda. Al tiempo de presentar la declaración deberá determinar su importe y efectuar su ingreso en el Tesoro.

Reglamentariamente se regulará el tipo de ingreso a cuenta.”

Como podemos observar, cuando un futbolista profesional, contribuyente del IRPF, que mantenga una relación laboral con su club de fútbol, haya cedido la explotación comercial de sus derechos de imagen a una sociedad tercera (sociedad cesionaria) para que precisamente se encargue de la explotación (y cobre de forma directa los rendimientos) y que el club con la que mantienen la relación laboral haya obtenido la cesión del derecho a la explotación para la utilización de la imagen del jugador, se hará necesario tener en cuenta el régimen de imputación regulado en el referido artículo 92 de la LIRPF.

El supuesto de imputación de rentas supone que el futbolista deberá incluir como mayor base imponible en su IRPF, los ingresos satisfechos por el club a la sociedad

cesionaria por la explotación de los derechos de imagen, y ello con el fin de hacer frente al *modus operandi* de muchos futbolistas (como los protagonistas de este trabajo, que luego analizaremos) de ceder sus derechos de imagen a sociedades terceras en las que participan para la explotación comercial de sus derechos de imagen, cobrando la sociedad de forma directa las contraprestaciones originadas por el jugador, cobrando éste de su sociedad lo estipulado por la cesión, he intentado eludir la progresividad del IRPF (alta, a determinados niveles de renta), y acomodarse en la menor tributación de la sociedad mercantil en el Impuesto de Sociedades (sin progresividad, a tipo fijo, y mucho menos elevado que el tipo marginal del IRPF), más, cuando se domicilia a la sociedad cesionaria en un paraíso fiscal (de lo que también hablaremos).

La cuestión es que surge en la aplicación del artículo 92 del IRPF, la conocida norma 85/15, según la cual, no procederá imputación alguna, si los rendimientos del trabajo personal del jugador obtenidos en el periodo impositivo, no son inferiores al 85% de la suma de los citados rendimientos del trabajo más la contraprestación que recibe del club la sociedad cesionaria por la explotación de los derechos de imagen del jugador.

3. PARAÍOS FISCALES.

En la guía jurídica “woltersKluwer” a la hora de dar un concepto de paraíso fiscal, nos dice que se trata de una *“zona geográfica con un régimen tributario de impuestos bajos o nulos que atrae a residentes y capital extranjero, ya que su presión fiscal es inferior a la habitual en el resto de países.”*

A continuación, sigue diciendo:

“La noción de paraíso fiscal es un concepto propio del Derecho Internacional Tributario y son dos, en principio, los sistemas que las distintas legislaciones internas han utilizado a la hora de determinar qué territorios tienen la consideración de paraísos fiscales: bien la fijación de una serie de criterios objetivos, de manera que todos los territorios que los cumplan tendrán la consideración de paraísos fiscales, bien la elaboración de un “listado positivo o negativo” en la que se indican los países o territorios que se consideran o no como paraísos fiscales.

Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), las características claves utilizadas para determinar que un territorio se califique como paraíso fiscal son cuatro:

- *La primera es si la jurisdicción no impone impuestos o impone impuestos exclusivamente nominales (ficticios o no efectivos), reconociendo, no obstante, que este criterio de la no imposición o la imposición nominal no es suficiente, por sí solo, para calificar a un territorio como paraíso fiscal. La OCDE reconoce que cada jurisdicción tiene derecho a determinar imponer impuestos directos y, si los impone, a determinar el tipo de gravamen que considere oportuno. Según este organismo es preciso analizar los otros tres factores para determinar si una jurisdicción es o no un paraíso fiscal.*
- *Si hay ausencia de transparencia.*
- *Si existen leyes o prácticas administrativas que evitan el efectivo intercambio de información con fines fiscales con otros gobiernos sobre los contribuyentes beneficiarios de los inexistentes o nominales impuestos.*
- *Si no se exige el desarrollo de una actividad efectiva en el territorio.”⁷*

Por tanto, según la OCDE hablamos de paraíso fiscal cuando se dan los siguientes requisitos:

1. La jurisdicción no impone impuestos o impone impuestos exclusivamente nominales (ficticios o no efectivos).
2. Si hay ausencia de transparencia.
3. Si existen leyes o prácticas administrativas que evitan el efectivo intercambio de información con fines fiscales con otros gobiernos.

⁷ <https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/document/EX0000025037/20091117/Paraiso-fiscal> (consultado el día 12 de noviembre de 2021)

4. Si no se exige el desarrollo de una actividad efectiva en el territorio.

No obstante, hemos de tener en consideración que la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, con respecto a los paraísos fiscales (“jurisdicciones no cooperativas”) ha establecido lo siguiente:

“Artículo decimosexto. Modificación de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

Se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal:

Uno. Se modifica la disposición adicional primera, que queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición adicional primera. Definición de jurisdicción no cooperativa.

Tendrán la consideración de jurisdicciones no cooperativas los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que se determinen por la Ministra de Hacienda mediante Orden Ministerial conforme a los criterios que se establecen en los apartados siguientes de este artículo.

La relación de países y territorios que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas se podrá actualizar atendiendo a los siguientes criterios:

a) *En materia de transparencia fiscal:*

1.º) *La existencia con dicho país o territorio de normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de aplicación.*

2.º) *El cumplimiento de un efectivo intercambio de información tributaria con España.*

3.º) *El resultado de las evaluaciones "inter pares" realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.*

4.º) *El efectivo intercambio de información relativa al titular real, definido en los términos de la normativa española en materia de prevención de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo.*

A los efectos de esta letra a) se entiende por efectivo intercambio de información, la aplicación de la normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria atendiendo a los términos de referencia aprobados por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

b) *Que faciliten la celebración o existencia de instrumentos o de sociedades extraterritoriales, dirigidos a la atracción de beneficios que no reflejen una actividad económica real en dichos países o territorios.*

c) *La existencia de baja o nula tributación.*

Existe baja tributación cuando en el país o territorio de que se trate se aplique un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al exigido en España en un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según corresponda.

Tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con

independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta.

3. La relación de regímenes fiscales perjudiciales que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas se podrá actualizar atendiendo a los criterios del Código de Conducta en materia de Fiscalidad Empresarial de la Unión Europea o del Foro de Regímenes Fiscales Perjudiciales de la OCDE.

4. Las normas de cada tributo podrán establecer especialidades en la aplicación de las normas contenidas en esta disposición.

5. Respecto de aquellos países o territorios que tengan la consideración de jurisdicciones no cooperativas, de conformidad con lo establecido en esta disposición, con los que el Reino de España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición que se encuentre vigente, la normativa tributaria relacionada con las jurisdicciones no cooperativas resultará también de aplicación, en la medida en que no sea contraria a las disposiciones del citado convenio.»

Dos. Se añade una disposición adicional décima, con la siguiente redacción:

«Disposición adicional décima. Referencias normativas.

1. Las referencias efectuadas en la normativa a paraísos fiscales, a países o territorios con los que no exista efectivo intercambio de información, o de nula o baja tributación se entenderán efectuadas a la definición de jurisdicción no cooperativa de la disposición adicional primera de esta Ley.

2. Se entenderán suprimidas las referencias efectuadas a los apartados 2, 3 y 4 de la disposición adicional primera de esta Ley, en su redacción anterior a la entrada en vigor de la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal y de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

3. *Las referencias normativas efectuadas a Estados con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria o en materia tributaria, se entenderán efectuadas a Estados con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de aplicación.»*

Tres. Se modifica la disposición transitoria segunda, que queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición transitoria segunda. Aplicación transitoria de la consideración de jurisdicción no cooperativa.

En tanto no se determinen por Orden Ministerial los países o territorios que tienen la consideración de jurisdicción no cooperativa, tendrán dicha consideración los países o territorios previstos en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.»”

4. BREVE MENCIÓN AL SIGNIFICADO Y TRASCENDENCIA DE LAS SOCIEDADES INSTRUMENTALES O “PANTALLA”.

“En la comisión de delitos fiscales (art 305 y siguientes del CP), es habitual que nos encontremos con sociedades, que bien son en realidad una mera ficción, pues posee una actividad irreal que se utiliza para ocultar otras que son ilegales, y que son las que predominan”⁸

El Tribunal Supremo en su Sentencia de 29 de febrero de 2016, con respecto a las sociedades instrumentales o pantalla, nos ha dicho que:

⁸ DEMETRIO CRESPO EDUARDO, SANZ DÍAZ-PALACIOS JOSÉ ALBERTO (directores). El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios, ob.cit., pág 65.

“...la sociedad meramente instrumental, o "pantalla", creada exclusivamente para servir de instrumento en la comisión del delito por la persona física, ha de ser considerada al margen del régimen de responsabilidad del artículo 31 bis, por resultar insólito pretender realizar valoraciones de responsabilidad respecto de ella, dada la imposibilidad congénita de ponderar la existencia de mecanismos internos de control y, por ende, de cultura de respeto o desafección hacia la norma, respecto de quien nace exclusivamente con una finalidad delictiva que agota la propia razón de su existencia y que, por consiguiente, quizás hubiera merecido en su día directamente la disolución por la vía del art. 129 CP, que contemplaba la aplicación de semejante "consecuencia accesoria" a aquellos entes que carecen de una verdadera personalidad jurídica en términos de licitud para desempeñarse en el tráfico jurídico o, en su caso, la mera declaración de su inexistencia como verdadera persona jurídica, con la ulterior comunicación al registro correspondiente para la anulación, o cancelación, de su asiento.

A este respecto la propia Fiscalía, en su Circular 1/2016 (LA LEY 2/2016), aporta para supuestos futuros semejantes una solución solvente y sobre todo procesalmente muy práctica, extraída de planteamientos propuestos por la más acreditada doctrina científica, cuando en sus págs. 27 y siguientes dice así:

"Junto a las sociedades que operan con normalidad en el tráfico jurídico mercantil y en cuyo seno se pueden producir comportamientos delictivos, existen otras estructuras societarias cuya finalidad exclusiva o principal es precisamente la comisión de delitos. El régimen de responsabilidad de las personas jurídicas no está realmente diseñado para ellas (supervisión de los subordinados, programas de cumplimiento normativo, régimen de atenuantes...) de tal modo que la exclusiva sanción de los individuos que las dirigen frecuentemente colmará todo el reproche punitivo de la conducta, que podrá en su caso completarse con otros instrumentos como el decomiso o las medidas cautelares reales. Se entiende así que las sociedades instrumentales aunque formalmente sean personas jurídicas, materialmente carecen del suficiente desarrollo organizativo para que les sea de aplicación el art. 31 bis, especialmente tras la completa regulación de los programas de cumplimiento normativo.

Con anterioridad a la introducción de estos programas, ya advertía la Circular 1/2011 (LA LEY 335/2011) que no se precisaba imputar necesariamente a la persona jurídica en aquellos casos en los que se detectara la existencia de sociedades pantalla o de fachada, caracterizadas por la ausencia de verdadera actividad, organización, infraestructura propia, patrimonio etc., utilizadas como herramientas del delito o para dificultar su investigación. Nada impide -se dice en esta Circular- el recurso a la figura de la simulación contractual o a la doctrina del levantamiento del velo.

El rechazo a la imputación de la persona jurídica en los referidos supuestos tiene una indiscutible trascendencia procesal pues esta resulta privada de los derechos y garantías que, a semejanza de la imputada persona física, fueron introducidos en la LECrim por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal.

Ello ha generado alguna controversia procesal, de la que es buena muestra el auto de 19 de mayo de 2014, dictado por la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional, que confirma la denegación de la personación como parte imputada de una mercantil cuyo administrador único era el imputado y a la que se habían embargado unos bienes, acordada por el Juzgado Central de Instrucción en un procedimiento por blanqueo de capitales. Con ocasión de este pronunciamiento, el Tribunal profundiza en el fundamento material de la responsabilidad penal de la persona jurídica introduciendo el concepto de imputabilidad empresarial, con la consiguiente distinción entre personas jurídicas imputables e inimputables, de tal manera que solo serán penalmente responsables aquellas personas jurídicas que tienen un sustrato material suficiente.

Desde el punto de vista de su responsabilidad organizativa surgirían así tres categorías de personas jurídicas:

1. Aquellas que operan con normalidad en el mercado y a las que propia y exclusivamente se dirigen las disposiciones sobre los modelos de organización y gestión de los apartados 2 a 5 del art. 31 bis. Mejor o peor organizadas, son penalmente imputables.

2. Las sociedades que desarrollan una cierta actividad, en su mayor parte ilegal. Como se advierte en el citado auto, "el límite a partir del cual se considera

penalmente que la persona jurídica es una entidad totalmente independiente, no mero instrumento de la persona, es un límite normativo que, probablemente irá variando a lo largo del tiempo." Un ejemplo de este tipo de sociedades son las utilizadas habitualmente en esquemas de blanqueo de capitales o financiación del terrorismo como instrumento para colocar fondos al socaire de la actividad legal de la sociedad, simulando que es mayor de la que realmente tiene. En la mayoría de los casos se mezclan fondos de origen lícito e ilícito, normalmente incrementando de manera gradual los fondos de origen ilícito. A ellas se refiere la regla 2ª del art. 66 bis como las utilizadas "instrumentalmente para la comisión de ilícitos penales. Se entenderá que se está ante este último supuesto siempre que la actividad legal de la persona jurídica sea menos relevante que su actividad ilegal." El precepto las deja claramente dentro del círculo de responsabilidad de las personas jurídicas y, en la medida en que tienen un mínimo desarrollo organizativo y cierta actividad, aunque en su mayor parte ilegal, son también imputables.

3. Finalmente solo tendrán la consideración de personas jurídicas inimputables aquellas sociedades cuyo "carácter instrumental exceda del referido, es decir que lo sean totalmente, sin ninguna otra clase de actividad legal o que lo sea solo meramente residual y aparente para los propios propósitos delictivos" (auto de 19 de mayo de 2014, cit.). Frecuentemente, este tipo de sociedades suele emplearse para un uso único. Por ejemplo, como instrumento para la obtención de una plusvalía simulada mediante la compra y posterior venta de un mismo activo, normalmente un bien inmueble (por su elevado valor) o activos financieros (por su dificultad para conocer su valor real). En esta categoría se incluyen también aquellas sociedades utilizadas para un uso finalista, como mero instrumento para la tenencia o titularidad de los fondos o activos a nombre de la entidad, a modo de velo que oculta a la persona física que realmente posee los fondos o disfruta del activo."⁹

Queda claro, por tanto, que las sociedades instrumentales, también conocidas como empresas pantalla o sociedades interpuestas, pretenden evitar el rastreo de las propiedades y el origen de los fondos. Es decir, son sociedades creadas para evitar la identidad del obligado tributario. Esta ocultación se consigue mediante la constitución

⁹ STS (sala Segundo, de lo Penal), de 29 de febrero de 2016, número 154/2016 (Rec 10011/2015)

de sofisticados entramados societarios, que impiden conocer los rendimientos obtenidos por parte del sujeto que está obligado a tributar. Se trata, por tanto, de sociedades sin ninguna otra clase de actividad legal o que lo sea solo meramente residual y aparente para los propios propósitos delictivos, en cuya categoría se incluyen también aquellas sociedades utilizadas para un uso finalista, como mero instrumento para la obtención de rendimientos o tenencia de bienes, fondos o activos, a modo de velo que oculta a la persona física que realmente los obtiene o posee los bienes; lo que permitiría la aplicación de la doctrina del “levantamiento del velo jurídico”.

Y es que, al respecto, el Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, en Sentencia de 20 de mayo de 1996, ya nos recordaba, que: *“De cualquier manera, la jurisprudencia de esta Sala ha venido reconociendo que las posiciones formales de una persona, dentro o fuera de una sociedad, no puede prevalecer sobre la realidad económica que subyace a la sociedad. La jurisprudencia ha tenido en cuenta que las formas del derecho de sociedades no pueden operar para encubrir una realidad económica de relevancia penal y por ello ha admitido que los Tribunales pueden «correr el velo» tendido por una sociedad para tener conocimiento de la titularidad real de los bienes y créditos que aparecen formalmente en el patrimonio social.”*

5. LA SIMULACIÓN, EL DOLO Y LA IGNORANCIA DELIBERADA EN EL DELITO FISCAL.

Dispone el artículo 16 de la LGT que:

“1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.”

El Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, en Sentencia 1187/2020, al tratar sobre la simulación, nos dice:

“El artículo 16 de la LGT tiene tres apartados. El apartado 1 establece que "en los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes". El apartado 2 dispone que "la existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios", Y, por fin, el apartado 3 prevé que "en la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente". Adviértase que el artículo 16.3 de la LGT ni utiliza la expresión "en todo caso" (de lo contrario nos hallaríamos ante una norma inconstitucional), ni guarda silencio (que es lo que hacía su antecedente inmediato el artículo 25 de la derogada Ley General Tributaria, en la redacción dada por la Ley 25/1985, de 20 de julio).

La expresión "en su caso", admite distintas interpretaciones que permiten dar sentido a su inclusión en dicho apartado 3. Una de ellas es que la conducta del contribuyente no tenga encaje en el derecho sancionador administrativo sino en el derecho penal.

[...]

La simulación presupone la existencia de ocultación y, por tanto, dolo (STS 5667/2014, recurso casación 3611/2013). En la presente ocasión, la administración tributaria calificó -y el tribunal de instancia refrendó- como simulación los actos o negocios examinados. No en vano, el apartado 2 del artículo 16 de la Ley General Tributaria establece que la existencia de simulación será declarada por la administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación. La administración, por tanto, está habilitada para apreciar por sí misma la existencia de simulación. Esa calificación, como es natural, debe estar sustentada en el correspondiente material probatorio, recayendo la carga de la prueba de la existencia de simulación sobre la administración (cfr. entre otras muchas, STS de 26 de septiembre de 2012 rec.

5681/2009). *La existencia de la simulación se desprende de los datos o indicios objetivos concurrentes. Como siempre que nos encontramos ante una sanción, no cabe su imposición automática, al contrario, a ese resultado se llegará después de seguir el correspondiente procedimiento...*¹⁰

Por otro lado, resulta de interés traer a colación la doctrina civil sobre la simulación que nos permitirá situarnos todavía mejor en su concepto y características. En este sentido, traemos a colación a la Audiencia Provincial de A Coruña, que en Sentencia de 22 de junio de 2010, hace un fabuloso resumen jurisprudencial de la doctrina del Tribunal Supremo, Sala Primera, sobre tal concepto. Dice así la sentencia, en lo que ahora nos ocupa:

“Es muy numerosa la jurisprudencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo que interpreta el artículo 1275 del Código Civil, referente a los contratos sin causa y el 1276 del mismo Código, que contempla la expresión de una causa falsa en los contratos. Así, es doctrina jurisprudencial reiterada [Ts. 14 de mayo de 2008 (Ar. 3347), 18 de marzo de 2008 (Ar. 3054), 30 de noviembre de 2007 (Ar. 8857), 5 de octubre de 2007 (Ar. 6801), 12 de julio de 2007 (Ar. 4681), 17 de abril de 2007 (Ar. 2426)], 22 de febrero de 2007 (Ar. 1478), 4 de octubre de 2006 (Ar. 6429), 28 de septiembre de 2006 (Ar. 8718), 12 de febrero de 2006 (Ar. 551), 18 de octubre 2005 (Ar. 7218), 17 de febrero de 2005 (Ar. 1301), 11 febrero 2005 (Ar. 1918), 11 de noviembre de 2004 (Ar. 6894), 25 septiembre 2003 (Ar. 7004), 22 de julio de 2003 (Ar. 6600), 22 de marzo de 2001 (Ar. 4750), 14 de marzo de 2000 (Ar. 1203), 31 de diciembre de 1998 (Ar. 9988), 24 de noviembre de 1998 (Ar. 9230), 27 de febrero de 1994 (Ar. 968), 19 de junio de 1997 (Ar. 5418), 8 de febrero de 1996 (Ar. 952), 29 de julio de 1993 (Ar. 6493), 23 de octubre de 1992 (Ar. 8279), y 13 de octubre de 1987 (Ar. 9985), entre otras muchas], que:

1º.- La simulación contractual («simulatio nuda») es un vicio de la declaración de voluntad de los negocios jurídicos, y se produce cuando ambas partes, de común acuerdo, y con el fin de obtener un resultado frente a terceros (sea lícito o ilícito) dan a entender una manifestación de voluntad distinta a la que auténticamente desean. Ha

¹⁰ STS (Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2), de 21 de septiembre, número 1187/2020, (Rec 3130/2020)

sido estructurada por la doctrina más decantada como vicio de la voluntad, frente a la tesis de que pueda ser una manifestación de discordancia entre la voluntad real y declarada, considerándola un supuesto que debe incluirse dentro de la causa del negocio jurídico. Se produce cuando no existe la causa que nominalmente expresa el contrato. O cuando es falsa, porque la falsa declaración es el exponente de la falta de causa.

2º.- Resulta indiferente para apreciar la simulación que el contrato haya sido documentado ante notario, porque la eficacia de los contratos otorgados ante fedatario público no alcanza la veracidad intrínseca de las declaraciones de los contratantes, ni a la intención o propósito que oculten o disimulen, porque esto escapa a la apreciación notarial, dado que, evidentemente, el documento público da fe del hecho que motiva el otorgamiento de la escritura pública y de la fecha; es decir, de lo comprendido en la unidad de acto, pero no de su verdad intrínseca. Lo que se debe poner en relación con el principio de legitimación registral, que sólo establece una presunción «iuris tantum» de exactitud del asiento registral atacable por prueba en contrario.

3º.- Se distingue entre dos clases de simulación:

a) la absoluta, cuando el propósito negocial es inexistente por completo, por carencia de causa. Se crea una simple apariencia de negocio jurídico, pero sin querer crearlo y sin pretender negocio alguno bajo tal apariencia. Es el fiel exponente de la carencia de causa («colorem habet, substantiam vero nullam»).

b) la relativa que es cuando el negocio aparente o simulado encubre otro real o disimulado. El contrato otorgado representa la cobertura de otro negocio jurídico verdadero y cuya causa participa de tal naturaleza. No se quiere el negocio aparente, pero sí otro que subyace. Se oculta bajo esa forma, por las razones que sean, otro negocio jurídico verdadero y cuya causa participa de tal naturaleza («colorem habet, substantiam alteram»).

[...]

6°.- Suele ser necesario acudir a la prueba de presunciones (artículo 386 de la Ley de Enjuiciamiento Civil) para apreciar la realidad de la simulación, dadas las dificultades para obtener una prueba directa y plena. Concorre un natural empeño de los contratantes en hacer desaparecer los vestigios de la simulación, de aparentar que el contrato es cierto y efectivo reflejo de la realidad. La apreciación de la simulación fundándose en presunciones es una técnica procesal admitida con reiteración por la doctrina jurisprudencial. Lo habitual es que se tomen en cuenta una serie de indicios, de diversa índole y variables según la operación de que se trate. Indicios que, contemplados individualmente, pueden no ser decisivos, significativos o incluso equívocos. Pero apreciados en su conjunto son reveladores de la simulación efectuada. Y en tal orden se han tomado en cuenta entre otros aspectos fácticos la relación de parentesco entre los intervinientes en la operación; precio irrisorio; carencia de prueba de pago del precio; falta de capacidad económica del adquirente, etcétera.

7°.- La declaración de la existencia de la simulación:

a) Si es simulación absoluta conlleva la inexistencia del contrato a que se refiere, por falta de causa. Esa clase de simulación es una mera apariencia engañosa, carente de causa, y urdida con una finalidad ajena al negocio que se finge; por lo que inicialmente tanto la causa inexistente como la causa falsa provocan la ineficacia del negocio jurídico, siendo contratos inexistentes ante el Derecho. Nulidad que es simplemente declarativa, no constitutiva, y sus efectos serán «ex tunc» y no «ex nunc», la nulidad se produce «ipso iure» y por ello es insubsanable, produciendo efectos «erga omnes», aunque haya de protegerse a los terceros de buena fe.

b) Si es relativa, conforme a lo preceptuado en el artículo 1276 del Código Civil, la expresión de una causa falsa en los contratos no obsta a la validez de los mismos si se demuestra que estaban fundados en otra verdadera y lícita. Pero esta excepcional admisión de validez no tiene un carácter tan general que permita admitirla como normal, cuando las partes pueden adoptar la forma contractual que la ley previene para la institución que regula. Por lo que es necesario que en este tipo de negocios, para que puedan surtir plenos efectos, que se justifique la concurrencia de los requisitos del artículo 1261 del Código Civil: el consentimiento, la capacidad de los contratantes para prestarlo, el objeto, y sobre todo la causa lícita y verdadera en que se

funda el acto que las partes han querido ocultar. Igualmente, en su caso, deberá acreditarse la concurrencia de los requisitos específicos del contrato verdadero.”¹¹

Desde el punto de vista penal, el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 13 de mayo de 2010, ya nos recordaba que:

“1. El delito fiscal supone el incumplimiento doloso de la obligación de satisfacer los impuestos, mediante algún acto de ocultación, directa o indirecta, del hecho imponible o de sus circunstancias relevantes a efectos tributarios...

2. El recurrente ocultó una operación de venta de acciones que le reportaba unas cuantiosas plusvalías, simulando una permuta a una sociedad. De la operación de venta ocultada, surgían unas obligaciones tributarias que fueron incumplidas, dando lugar a la defraudación delictiva...”¹²

En un caso, también referido a un futbolista famoso del Real Madrid (cuyo nombre no vamos a desvelar), el Tribunal Supremo, en Sentencia de 11 de marzo de 2021, nos ha dicho:

“El hecho probado describe una mecánica que entra de lleno en el subtipo analizado. El acusado suscribió un contrato en el que simuló la cesión de sus derechos de imagen a una sociedad cuyo domicilio se encuentra en las Islas Vírgenes Británicas, territorio considerado como paraíso fiscal, creando una estructura societaria con sede varios países, como Panamá e Irlanda, que mantuvo pese a haber suscrito en 2010 un contrato de trabajo con el Real Madrid Club de Fútbol, con el fin de no incluir en su declaración a la Hacienda Pública española por el IRPF los ingresos derivados de sus derechos de imagen obtenidos en los ejercicios 2011 y 2012, ejercicios en los que tampoco presentó la declaración de titularidad de bienes en el extranjero. Así pues, se valió de una serie de sociedades interpuestas para ocultar o dificultar la determinación de su identidad ante la Hacienda Pública española y eludir de esa forma el pago de los ingresos derivados de sus derechos de imagen durante los indicados ejercicios fiscales.

¹¹ SAP de A Coruña (Sección 3ª), de 22 de junio de 2010, número 250/2010, (Rec 487/2009)

¹² STS (Sala Segunda, de lo Penal), de 13 de mayo de 2010, número 445/2010, (Rec 2348/2009)

La Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 7/2012 expresaba así sus objetivos al variar la redacción anterior en ese extremo: ya dejaba clara su voluntad de ampliar los supuestos de agravación, así como de dar más seguridad jurídica en la aplicación del subtipo mediante la referencia a los paraísos fiscales o territorios de nula tributación, en los siguientes términos:

"También dentro de los delitos contra la Hacienda Pública, se prevé un nuevo tipo agravado en el artículo 305 bis para tipificar las conductas de mayor gravedad o de mayor complejidad en su descubrimiento, que se sancionan con una pena máxima de seis años, lo que, por aplicación del artículo 131 del Código Penal, llevaría aparejado el aumento del plazo de prescripción a diez años para dificultar la impunidad de estas conductas graves por el paso del tiempo. Se consideran supuestos agravados aquellos en los que la cuantía de la cuota defraudada supere los seiscientos mil euros, límite cuantitativo apuntado por la jurisprudencia; aquellos en los que la defraudación se comete en el seno de una organización o de un grupo criminal; o en los que la utilización de personas, negocios, instrumentos o territorios dificulte la determinación de la identidad o patrimonio del verdadero obligado tributario o responsable del delito o la cuantía defraudada. Con la referencia expresa a paraísos fiscales y territorios de nula tributación se dota de mayor certeza y seguridad jurídica al precepto toda vez que se trata de conceptos ya definidos en la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal".

Como advierte el recurso, las palabras de la exposición de motivos resultan especialmente pertinentes al valorarlas con la perspectiva de este concreto supuesto. La simulación de una cesión de derechos de imagen se realizó en favor de una sociedad radicada en las Islas Vírgenes Británicas, participada a su vez al 100% por otra sociedad sita en la República de Panamá (Ley 36/2006, de 29 de noviembre, y RD 1080/1991). Si surgía alguna duda -remata la Abogacía del Estado su argumento- sobre la concurrencia del subtipo agravado consistente en la interposición personas que dificultan la identificación del obligado tributario, no puede albergarse la más mínima duda respecto a la ubicación en territorios de nula tributación. Además, y esto es fundamental para la aplicación del subtipo, en territorios que no comparten

información de naturaleza fiscal, facilitando así la impunidad lo que constituye el fundamento del subtipo agravado.

Decía la STS 2216/2011 de 5 de diciembre, citada en el recurso, que la ratio de la agravación radica en "la idea de castigar con mayor pena las conductas descritas, que denotan la existencia de una mayor gravedad o peligrosidad, así como una mayor facilidad comisiva, facilitando la impunidad de la conducta, tratando de conseguir a través de las mismas aumentar la eficacia preventiva y a la vez represiva del precepto. Por ello el subtipo exige que el sujeto infractor emplee en la comisión del delito una persona física o jurídica de modo que cree una estructura tendente a favorecer la impunidad de la conducta para dificultar su identificación. La conducta dolosa va implícita en este comportamiento, siendo suficiente que el sujeto se aprovecha conscientemente de esta situación".

Resulta de interés, también, a colación de lo que estamos tratando, tener en consideración que en el delito fiscal no se condena al autor del delito por el simple impago de impuestos. En este sentido, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 20 de julio de 2016, nos ha dicho:

"El acusado no ha sido condenado solamente por "dejar de ingresar" la cuota tributaria que correspondía a sus ingresos y gastos empresariales, sino por hacerlo valiéndose de un procedimiento engañoso y fraudulento, cual es la utilización de documentos falsos que ineludiblemente determinaban el engaño de los funcionarios de la Administración Tributaria. Siendo evidente, por lo demás, que cualquier empresario conoce que la reducción de los ingresos de una empresa mediante la elaboración de unos gastos ficticios simulados...genera una reducción fraudulenta de la deuda fiscal, sin que para ello sea necesario tener conocimientos técnicos de la normativa fiscal.

La ocultación de la situación fáctica real de la empresa de la que derivaba el deber tributario, acudiendo para ello a una sofisticación falsaria, es lo que hace totalmente inaplicable al presente caso la doctrina que cita el recurrente del Tribunal Constitucional, en la que se excluye la infracción penal cuando sólo concurre un mero impago de la deuda tributaria que no va acompañado de una ocultación fraudulenta o de un engaño como medio de conseguir el impago. Y aquí, como se ha reiterado

también en el fundamento precedente, el acusado aparentó la estipulación de negocios mercantiles que en realidad eran en su integridad simulados...”¹³

Por último, en cuanto a la “ignorancia deliberada” y su relación con el dolo eventual, el Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, en Sentencia de 11 de marzo de 2021, nos ha dicho:

“Invocar la doctrina de la ignorancia deliberada como hace la acusación particular no deja de ser un habilidoso recurso argumental, bien traído en cuanto el hecho probado dice expresamente que la recurrida ignoró la inexactitud de las declaraciones, aunque estéril. Esa doctrina no puede convertirse en una varita mágica que, debidamente agitada en cualquier contexto propicio, diluya groseramente todos los problemas probatorios atinentes a elementos internos o subjetivos. Esa herramienta dogmática -ignorancia deliberada- está vinculada al dolo eventual, cuya base fáctica debe estar descrita, de forma explícita o implícita -pero clara e inequívoca en cualquier caso-, en el hecho probado. No es suficiente con argüir que se actuó con desidia; o que era exigible mayor atención; o que es incorrecto y reprochable desentenderse de esos temas; o que la titularidad material hace responsable, sin matiz posible, al obligado tributario de su imprudente indolencia o de un cómodo dejar hacer. Es necesario acreditar que actuó con indiferencia hacia un resultado delictivo imaginado o sopesado; es decir, que prefería no saber precisamente porque se representaba de forma real la posibilidad de que se estuviese incurriendo en una conducta defraudatoria y sin importarle esa consecuencia, ni su contribución a ella; que, justamente por ello, optó por mantenerse al margen de los detalles, sin cerciorarse de que no era así.

La llamada ignorancia deliberada exige un mínimo de representación mental, de la que no queda constancia -ni siquiera está insinuada- en el hecho probado. Puede convenirse que quien acepta transportar una maleta por un alto precio desde Colombia a España en un viaje de ida y vuelta casi consecutivo que se le abona, se ha de representar forzosamente la probabilidad de que se le esté encomendado el porte de sustancia estupefaciente, aunque prefiera no comprobarlo; ni, mucho menos,

¹³ STS (Sala Segunda, de lo Penal), de 20 de julio de 2016, número 665/2016, (Rec 372/2016)

preguntar. Pero seguramente no podría afirmarse el dolo eventual si lo que aparece en la maleta al ser incautada son armas químicas de enorme potencial destructivo. Es necesario representarse, aunque sea como posibilidad, el resultado delictivo. Y ese elemento cognoscitivo no viene reflejado en la resultancia fáctica, ni expresa ni tácitamente.

[...]

“...para poder considerar cometido un delito fiscal deben concurrir, de una parte, el elemento objetivo consistente en la producción de un perjuicio para los legítimos intereses recaudatorios del Estado y, de otra parte, "el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello, elementos ambos que, si bien encajan perfectamente con la presencia de un negocio simulado dirigido a ocultar el hecho imponible,..."¹⁴

Por tanto, en opinión de la doctrina jurisprudencial expuesta, para incurrir en un delito fiscal se necesita, no sólo evitar el pago de tributos en una cantidad superior a los 120.000 euros, sino que, además, los actos realizados por el autor se lleven a cabo mediante una conducta simulada de ocultación (que implica un actuar doloso), que impida o dificulte a Hacienda determinar y contabilizar la deuda tributaria. En otras palabras, es necesario que el autor oculte los hechos para que así la AEAT le resulte más difícil determinar los datos más relevantes a efectos de tributación.

Simulación que, atendiendo a la posición doctrinal del Tribunal Supremo, como ya hemos visto, puede ser absoluta o relativa. Se entenderá que se ha producido una simulación absoluta cuando *“de la apariencia creada no existe causa alguna. Detrás del negocio simulado no hay otro negocio”*. En cambio, se incurrirá en una simulación relativa cuando *“tras el negocio simulado existe otro. Este negocio oculto es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes”*. 15

¹⁴ STS (Sala Segunda, de lo penal), de 11 de marzo de 2021, número 726/2020 (Rec 91/2019)

¹⁵ <https://almacenederecho.org/la-simulacion-punible-en-el-delito-fiscal-los-derechos-de-imagen-del-mundo-del-futbol> (consultada el día 1 de octubre de 2021)

Pero no debemos olvidar lo ya comentado en las sentencias expuestas: a) La simulación presupone la existencia de ocultación y, por tanto, dolo; b) El delito fiscal supone el incumplimiento doloso de la obligación de satisfacer los impuestos, mediante algún acto de ocultación, directa o indirecta, del hecho imponible o de sus circunstancias relevantes a efectos tributarios; c) no se condena al autor del delito fiscal por "dejar de ingresar" la cuota tributaria, sino por la ocultación de la situación fáctica real de la que deriva el deber tributario, acudiendo para ello a la ocultación mediante la estipulación de negocios mercantiles que en realidad son simulados, sin más fin económico que la eludir el cumplimiento de las obligaciones tributarias; y d) que la "ignorancia deliberada" está vinculada al dolo eventual; y para aplicación de esa herramienta dogmática como justificativa de la comisión delictiva se hace necesario acreditar que el autor actuó con indiferencia hacia un resultado delictivo imaginado o sopesado; es decir, que prefería no saber, precisamente, porque se representaba de forma real la posibilidad de que se estuviese incurriendo en una conducta defraudatoria.

6. LA REGULARIZACIÓN FISCAL Y LA APLICACIÓN DEL ATENUANTE PREVISTA EN EL ARTÍCULO 21.5 DEL CP.

El art 305 del CP, como ya hemos visto, establece que el castigo previsto para quien defraude a la Hacienda Pública, se le impondrá "*salvo que hubiese regularizado su situación tributaria...*".

Es el punto 4 del referido precepto el que establece la regularización de la situación tributaria en los siguientes términos: "*Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, 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.*"

Semejante transcripción de la regularización de la situación tributaria prevista a nivel penal tiene su homólogo en el artículo 252 de la LGT que, al efecto, dice así: *“La Administración Tributaria no pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente ni remitirá el expediente al Ministerio Fiscal salvo que conste que el obligado tributario no ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria antes de que se le hubiera notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de la deuda tributaria objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, 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.”*

Aun cuando tal regularización fiscal puede sorprender y hacer pensar que el pago del tributo, sin más, evita, de forma desfavorable para los que no tienen poder adquisitivo, la infracción tributaria, incluso el delito fiscal, no resulta ser tan sorprendente y, además, es una respuesta lógica a lo que realmente se pretende castigar con la sanción administrativa (aun cuando ésta lo puede ser a título de mera negligencia, como ya vimos) y, sobre todo, con la sanción penal, y ello por los siguientes motivos:

a).- Se ha de tratar de una regularización fiscal voluntaria. Pues ya no cabe cuando por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, haya interpuesto querrela o denuncia contra aquél dirigida, o el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. Por tanto, difícilmente, aquel obligado tributario que, con un importante nivel de capacidad económica, ha estado llevando a cabo una constante simulación de negocios, con ocultación de hechos de trascendencia tributaria a la Administración, de forma consciente y voluntaria (es decir, con dolo), vaya a proceder a efectuar una

regularización fiscal voluntaria antes de que la Administración Tributaria o la Justicia actúen.

b).- Además, es lógico el planteamiento de permitir legalmente una regularización fiscal voluntaria, puesto que, como ya hemos visto, y expone la doctrina jurisprudencial, lo que se castiga no es, sin más, "dejar de ingresar" la cuota tributaria, sino la ocultación de la situación fáctica real de la que deriva el deber tributario, acudiendo para ello a la ocultación mediante la estipulación de negocios mercantiles que en realidad son simulados, sin más fin económico que la eludir el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Lo que ya no es tan lógico y sí realmente sorprendente (favorecedor de las grandes fortunas), es que una vez ha actuado la Administración Tributaria o la Administración de Justicia en el descubrimiento de la simulación llevada a cabo por el obligado tributario, con ocultación de datos de trascendencia tributaria, dejando de declarar hechos impositivos sometidos a tributación y antes del juicio oral en el proceso penal (en el que se va a plantear la posible comisión por el obligado tributario de un delito fiscal), el pago de la deuda tributaria por el presunto autor de tal infracción penal, implique la aplicación automática de la atenuante cualificada del artículo 21.5ª del Código Penal, que dice así, a los efectos que ahora nos interesan: *“Son circunstancias atenuantes: ...5.ª La de haber procedido el culpable a reparar el daño ocasionado a la víctima, o disminuir sus efectos, en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad a la celebración del acto del juicio oral.”* Teniendo en cuenta que, conforme al artículo 66 del mismo cuerpo normativo, prevé que: *“1. En la aplicación de la pena, tratándose de delitos dolosos, los jueces o tribunales observarán, según haya o no circunstancias atenuantes o agravantes, las siguientes reglas:...2.ª Cuando concurran dos o más circunstancias atenuantes, o una o varias muy cualificadas, y no concurra agravante alguna, aplicarán la pena inferior en uno o dos grados a la establecida por la ley, atendidos el número y la entidad de dichas circunstancias atenuantes.”* Situación, que como hemos dicho, se produce con asiduidad y de forma automática, sobre todo en los casos de conformidad por parte de los obligados tributarios; lo que en ocasiones supone que las sanciones por el delito (con suspensión de la pena cárcel; dada su escasa trascendencia tras la aplicación de la atenuante cualificada), sean inferiores a la comisión de una infracción tributaria, vaciando de

contenido el delito fiscal y quedando tan sólo, en su caso, “la pena de banquillo” o la que pudiera afectar a la reputación del obligado tributario en cuestión, pero sin mayor trascendencia a nivel de la infracción penal cometida, por lo que, hechas las cuentas, a aquellos que disponen de mayor capacidad contributiva tal vez les resulte más económico esperar la actuación de las administraciones, antes que actuar de forma voluntaria, pues si éstas no actúan pueden, incluso, encontrarse con la prescripción de la infracción tributaria o del delito, y si actúan, aun podrán conseguir la aplicación de la atenuante cualificada en cuestión si pagan antes de la celebración del juicio oral en el proceso penal.

7. LOS CASOS LIONEL MESSI Y XABI ALONSO.

7.1 Introducción.

Efectuado el análisis general de los conceptos que van a tener directa relación con los casos de los futbolistas profesionales que van a ser objeto de estudio, corresponde determinar en cada uno de ellos, los hechos probados, la calificación jurídica y las consecuencias que llevaron a la condena de Messi y a la absolución de Xabi Alonso.

Para eso estudiaremos cada caso por separado, para terminar estableciendo las semejanzas y diferencias entre ambos.

7.2 Caso Messi (Tribunal Supremo, Sala Segunda, de lo Penal, Sentencia 374/2017 de 24 Mayo. 2017, Rec. 1729/2016)

A) Hechos probados:

“El acusado, Constantino Gerónimo, residente en España desde el año 2000, y con nacionalidad española desde septiembre de 2005, omitió declarar ante la Agencia Tributaria española, en su declaración sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) correspondiente a los ejercicios 2007, 2008 y 2009, los ingresos obtenidos por la explotación de sus derechos de imagen, incumpliendo así su obligación de contribuir.

La obtención de dichos ingresos fue ocultada a la Hacienda Pública de nuestro país mediante una estrategia puesta en práctica a comienzos del año 2005, consistente en crear la apariencia de cesión de los derechos de imagen del jugador a Sociedades radicadas en países cuya legislación tributaria permitía la opacidad, tanto sobre la existencia de aquéllas como de la identidad de sus socios y la realidad de sus operaciones. Complementariamente, se formalizaban a su través contratos de licencia, agencia o prestación de servicios entre aquellas sociedades y otras radicadas en países que tienen suscritos convenios de doble imposición, además de una legislación permisiva respecto de operaciones con sociedades domiciliadas en los primeros países mencionados.

Se conseguía, de este modo, que los ingresos obtenidos por el jugador, Sr. Constantino Gerónimo , se trasladaran desde las sociedades radicadas en países de legislación fiscal permisiva hasta los países de opacidad fiscal, sin someterse, por tanto, a la Administración Tributaria española.

Así, los progenitores del acusado Constantino Gerónimo , Sres. Rosa Amalia y el también acusado Marcos Benjamín , el 3 de marzo de 2005, en el ejercicio de la patria potestad que detentaban sobre su hijo Constantino Gerónimo , 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 tercero la totalidad de los derechos, con la única condición de informar al cedente.

En fecha 27 de enero de 2006, siendo ya el acusado Constantino Gerónimo 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. Rosa Amalia , madre del acusado.

El día siguiente, 4 de marzo de 2005, SPORTCONSULTANTS licencia como agente exclusivo para la explotación comercial y publicidad en todo el mundo —a excepción de en Reino Unido— de los derechos de imagen que acababa de obtener, a la sociedad SPORENTERPRISES LTD, domiciliada en Reino Unido, con efectos desde el

1 de febrero de 2005, a cambio de una comisión general fijada en el 10% del beneficio neto.

El capital de esta última sociedad correspondía, en un 50% a Gumersindo Norberto , que también constaba como su administrador, y al acusado Marcos Benjamín , en el otro 50%, a través de la sociedad GOODSHIRE S.A., domiciliada en Uruguay.

El 15 de septiembre de este mismo año 2005 SPORTCONSULTANTS LTD contrata la prestación de servicios relativos a la conclusión de contratos de patrocinio, sonorización y merchandising de los derechos de imagen del jugador, a la sociedad LAZARIO GMBH, a cambio de una comisión de entre un 5% y un 8% sobre los pagos netos que se deriven de tales contratos.

LAZARIO GMBH se encontraba domiciliada en Suiza y su capital pertenecía a VITOP CONSULTING AG, sociedad accionista, a su vez, de una treintena de sociedades.

A raíz de diversas desavenencias que empiezan a surgir entre los acusados y Gumersindo Norberto , administrador de SPORTENTERPRISES LTD, y al objeto de alejarle de la explotación de los derechos de imagen de Constantino Gerónimo , con fecha 12 de marzo de 2007, SPORTCONSULTANTS LTD cede a JENBRIL S.A. todos sus derechos y beneficios derivados del contrato de 3 de marzo de 2005. Esta cesión se hace sin contraprestación alguna, y está, además, firmada, por el acusado Constantino Gerónimo , que la consiente expresamente.

La sociedad JENBRIL S.A. se encontraba domiciliada en Uruguay y su capital y administración correspondían exclusivamente al acusado Sr. Constantino Gerónimo .

Previamente, el 18 de diciembre de 2006, JENBRIL S.A. había suscrito un contrato para la prestación de servicios de sonorización, merchandising y patrocinio de los derechos de imagen de constante referencia, con LAZARIO GMBH.

El 22 de marzo de 2007, JENBRIL S.A. contrata la prestación de los servicios relativos a la conclusión de los contratos de patrocinio, merchandising y sonorización de esos derechos de imagen, con una comisión de entre el 5% y el 8% de los ingresos netos que por ellos se obtengan, con la sociedad SIDEFLOOR LTD, domiciliada en el Reino Unido y vinculada al despacho británico JORDAN especializado en planificación fiscal internacional.

El 26 de marzo de 2007 JENBRIL S.A. contrata la prestación de servicios de patrocinio, merchandising y sonorización de los derechos de imagen con la sociedad TUBAL SOCCER MANAGEMENT GMBH (que sustituirá a LAZARIO GMBH, contratada el de diciembre de 2006)).

TUBAL SOCCER se hallaba domiciliada en Suiza, con el mismo domicilio y accionista que tenía LAZARIO, es decir, la sociedad VITOP.

En virtud de todo este entramado, resultaba que las empresas interesadas en la explotación comercial de la imagen de Constantino Gerónimo —cuyos derechos, inicialmente, ostentaba SPORTCONSULTANTS LTD domiciliada en Belice y, después JENBRIL S. . Domiciliada en Uruguay— contrataban sus servicios, en un primer momento, a través de las sociedades SPORTENTERPRISES LTD y LAZARIO GMBH, (con domicilio, respectivamente, en Reino Unido y Suiza) y, una vez los derechos fueron cedidos a JENBRIL, propiedad de Constantino Gerónimo , contrataban dichos servicios a través de SIDEFLOOR LTD y TUBAL SOCCER MANAGEMENT GMBH (con domicilio, también respectivamente en Reino Unido y Uruguay).

Belice y Uruguay eran en el momento de la comisión de los hechos países cuya legislación permitía la residencia en su territorio de sociedades con opacidad en cuanto a la identidad de sus propietarios y rentas, y que permitían acciones al portador, accionistas y administradores fiduciarios y sin inscripción en registros públicos. No exigían la presentación de declaraciones fiscales ni informes o cuentas anuales, eximiendo de la tributación por las rentas obtenidas fuera de su territorio.

Reino Unido y Suiza, por su parte, eran también en aquel momento países con una amplia red de convenios suscritos para evitar la doble imposición, y cuya

legislación no penalizaba fiscalmente las operaciones realizadas con sociedades domiciliadas en países como Belice y Uruguay.

SPORTCONSULTANTS y posteriormente JENBRIL, suscribieron en el periodo que va desde el año 2005 al 2009 con la intervención de las sociedades mencionadas más arriba, una multitud de contratos por los que se percibieron unos importes netos que en los periodos objeto de enjuiciamiento, ascendieron, en total, a las sumas de 2.570.729 euros en el año 2007, por los contratos suscritos con ADIDAS, FC BARCELONA, FIN, ESSE, BANCO DE SABADELL, PEPSI/PLATRES, PVA EVENTS, CARVAJAL EL CID y GLOBALIA; 3.846.612,23 euros en el año 2008, por la suscripción de contratos con ADIDAS, FC BARCELONA, KONAMI, ASiRE, DANONDE, BANCO DE SABADELL TELEFÓNICA/PLAYERS PROCTER & GAMBLE PEPSI/PLAYRES, BICO, EL CID, CARVAJAL Y GLOBALIA; y 3.806.745,15 euros en el año 2009, por la suscripción de contratos con FC BARCELONA, ADIDAS, KONAMI, BANCO DE SABADELL, PEPSI/PLAYERS, TELEFÓNICA/PLAYERS, KUWAIT y GLOBALIA, ingresos, todos ellos, que fueron ocultados a la Hacienda Pública española, consiguiendo, de este modo, eludir su tributación en nuestro país.

En su condición de titular de la empresa JENBRIL S.A., y consecuencia de las legislaciones fiscales de los países mencionados más arriba, el acusado Constantino Gerónimo percibió dichos ingresos con total opacidad para la Hacienda española, sabedor, no obstante, de sus obligaciones fiscales, siendo que el, despacho Juárez & Asociados Abogados S.L., se ocupaba de presentar las correspondientes declaraciones sobre el IRPF de los ejercicios 2007, 2008 y 2009, además de llevar a cabo labores de asesoramiento en materia fiscal internacional, y por cuya intervención se gestó, además, la titularidad del acusado Constantino Gerónimo sobre la empresa JENBRIL, en cuyo nombre y como administrador de la misma este acusado suscribió el contrato de 12 de marzo de 2007 por el que JENBRIL recibía todos los derechos y beneficios del contrato de 3 de marzo de 2005.

Marcos Benjamín , padre del obligado tributario, se ocupó, y controló, desde el principio, la gestión de los intereses económicos de su hijo, y también de la explotación de sus derechos de imagen, y continuó en esa gestión una vez alcanzada la mayoría de edad de Constantino Gerónimo , y con el conocimiento de éste.

Suscribió en nombre de su hijo el contrato de 3 de marzo de 2005 y era propietario del 50% del accionariado de SPORTENTERPRISES LTD a través de la sociedad GOODSHIRE.

Actuó en nombre y representación de su hijo, cuando, en el año 2006, siendo ya el jugador mayor de edad, solicitó del despacho de Juárez y Asociados una solución para los problemas que iban surgiendo con el Sr. Gumersindo Norberto , adoptando decisiones relativas a la articulación y utilización de las sociedades de constante referencia para la canalización de los ingresos derivados de la explotación de los derechos de imagen del jugador, además de negociar y, en ocasiones, concluir los contratos publicitarios o de patrocinio que se iban suscribiendo. Controlaba, asimismo, la sociedad FORSYL CORPORATION S.A. domiciliada en Uruguay, con la que el 22 de marzo y el 26 de marzo de 2007 suscribe sendos contratos con SIDEFLOOR.y TUBAL SOCCER para la prestación de servicios en relación con los contratos de explotación de los derechos de imagen del jugador.

Marcos Benjamín era, con todo ello, sabedor, de que con la utilización del conjunto de sociedades mencionado se evitaba la tributación ante la Hacienda española de los ingresos derivados de los derechos de imagen de Constantino Gerónimo . Consecuencia de lo relatado, las cuotas dejadas de ingresar ante la Administración de Hacienda por el obligado tributario Constantino Gerónimo alcanzaron las cifras de 1.064.626,62 euros, correspondiente al ejercicio de IRPF del 2007; la de 1.584.601,09 euros, por el IRPF del año 2008, y la de 1.536.775,41 euros por el ejercicio de IRPF del 2008.

La mayor parte de estas sumas han sido ingresadas por el obligado tributario, con más el correspondiente interés tributario, en las arcas de la Hacienda Pública con anterioridad a la celebración del señalamiento, hallándose pendiente de ser satisfecha, al momento del señalamiento, la suma de 21.328,16 euros.”

B) Calificación jurídica:

Delito de defraudación tributaria, tipificado en el art 305 del CP. A pesar de que Constanancio Gerónimo se desvinculó de todos los hechos, alegando que desconocía por completo sus temas tributarios, delegando en sus asesores fiscales y en su padre, todo lo relativo a esta materia, la sentencia analizada desmonta por completo tal afirmación y va desgranando todos los hechos, hasta quedar demostrado que el jugador creó la apariencia de cesión de sus derechos de imagen a sociedades radicadas en países cuya legislación tributaria permitía cierta opacidad, lográndose así, la ocultación de dichos ingresos a la Hacienda Pública Española. Por tanto, como quedó demostrado en los hechos probados, Constanancio Gerónimo, además de participar personalmente en muchos de sus contratos, también simuló que cedió sus derechos de imagen a empresas, siendo éstas de su propiedad. Por tanto, la cesión de sus derechos fue irreal, pues la apariencia que le quiso dar a esa transmisión fue simulada, con el único fin de ocultar sus ingresos derivados de la cesión, y evitándose, de este modo, que los rendimientos de capital mobiliario generados por la cesión, se imputarían en su renta personal. Como expresa la sentencia analizada *“La experiencia da cuenta de que esos comportamientos plasman los más típicos mecanismos de los defraudadores fiscales...”*

En relación a la existencia de ignorancia deliberada, la Sala la rechaza por completo. Alegando que puede ser utilizada *“para eludir la prueba del conocimiento en el que se basa la aplicación del dolo eventual...”*. Quedó demostrado que el futbolista era conocedor de todo el entramado que se utilizó para ocultar los ingresos obtenidos por sus derechos de imagen, no sólo porque él era el titular de las empresas sobre las que recaía la administración y gestión de sus derechos de imagen, sino porque, también, participaba activamente en los diferentes contratos para su gestión, firmándolos él mismo. Por estos hechos el Tribunal llega a la conclusión de que el futbolista era consciente de todo lo relativo a sus derechos de imagen porque participó de una manera activa en los mismos. Y así lo plasma la sentencia: *“La información que el acusado evitó tener, estaba, en realidad a su alcance...preguntando al bufete Juárez...”*. *“Y cuando se aprecia una indiferencia tan grave como la que nos ocupa, ya que, a pesar de todas las oportunidades que tuvo el jugador de conocer, como se gestionaban sus derechos de imagen, no lo hizo, actuando con dolo...”*

C) Consecuencias.

A Constantino Gerónimo, se le condena como autor de tres delitos contra la Hacienda Pública de los artículos 305 y 305 bis del CP en los ejercicios de los años 2007, 2008 y 2009, con la concurrencia de la atenuante del art 21.5 del CP, como muy cualificada.

A su padre D. Marcos Benjamín:

Como cooperador necesario de TRES DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal , con la concurrencia de la atenuante de reparación del artículo 21,5 del CP.

7.3 Caso Xabi Alonso (Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Civil y Penal, Sentencia 223/2021 de 29 Jun. 2021, Rec. 248/2021)

A) Hechos probados:

“Domingo (mayor de edad y sin antecedentes penales), en su condición de futbolista de profesión, inició su carrera deportiva en la Real Sociedad, desde donde fue traspasado el 17 de agosto de 2004 al Liverpool FC, club de fútbol del Reino Unido en el que permaneció hasta el verano de 2009. Durante su estancia en el Liverpool tributó como "residente no domiciliado" en el Reino Unido conforme a las normas allí vigentes, lo que suponía que solo tributaba por las rentas obtenidas en el mismo.

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

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

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

Así, con anterioridad a su fichaje por el Real Madrid, concretamente el 1 de agosto de 2009 - antes por tanto de que tuviera residencia fiscal en España y careciendo de trascendencia tributaria al ser residente aún en el Reino Unido, por lo que las rentas no estaban sujetas a la tributación en España por el IRPF, sino solo - en su caso- al Impuesto Sobre la Renta de No Residentes-, hizo cesión de la explotación de sus derechos de imagen a KARDZALICOMERCIO SERVIÇOS DE CONSULTORIA E INVESTIMENTOS LDA, mediante la firma de un contrato con duración de cinco años y que tenía por objeto 'la cesión en exclusiva al Cesionario de todos los derechos de explotación de la imagen, la voz y el nombre del Cedente con fines publicitarios, comerciales o de naturaleza análoga', a cambio de un precio de 5.000.000 de euros, exigibles desde la firma del contrato, pero que finalmente fueron abonados en ejercicios sucesivos al no exigir Domingo el pago inmediato de su crédito. Dicha contraprestación se basó en una previsión de los ingresos que el cedente podría obtener durante la vigencia del contrato.

KARDZALI es una entidad radicada en Madeira (Portugal) y fue constituida antes del año 2001, por lo cual le era aplicable el Régimen Fiscal Especial de Madeira que le otorgaba una exención total de impuestos hasta el año 2012; en el año 2012, únicamente le sería aplicable un tipo del 4%; y, entre 2013 y 2020 del 5%. Además, los rendimientos abonados al socio no residente estaban exentos de toda retención en el momento del pago. Su titular era la entidad TANA INVESTMENT COMPANY S.A., domiciliada en la República de Panamá, que, a su vez, había adquirido las participaciones de KARDZALI el 19 de junio de 2009 a dos entidades domiciliadas en Islas Vírgenes Británicas (BUSINESS COMPANY I SERVICES AND INVESTMENTS LIMITED y BUSINESS COMPANY II SERVICES AND INVESTMENTS LIMITED). Su administrador era Dámaso (mayor de edad y sin antecedentes penales), que ostentaba el cargo de gerente de la misma desde el 9 de junio de 2009. Dicha persona jurídica fue

localizada por Dámaso, administrador de IGMASA MANAGEMENT, entidad especializada en facilitar este tipo de estructuras, tras recibir el encargo del despacho de abogados Cuatreases, en el que por entonces trabajaba Diego, también encargado de elaborar el informe en el que se basó la previsión de ingresos que se podrían obtener por la cesión de la explotación de los derechos de imagen del jugador.

Mediante contrato de 1 de enero de 2009, Domingo había cedido a la entidad ADIDAS ESPAÑA S.A. el derecho a explotar, con carácter único y exclusivo, y con alcance mundial, sus derechos de imagen. El 10 de agosto de 2009, el acusado remitió a ADIDAS ESPAÑA S.A. una comunicación informando que había cedido la explotación comercial y publicitaria de sus derechos de imagen a KARDZALI, que quedaba subrogada en los derechos y obligaciones del acusado frente a ADIDAS, y por tanto podía proceder a facturar a ADIDAS por todos los pagos debidos en virtud del contrato.

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

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

KARDZALI realmente llevó a cabo la explotación de los derechos de imagen que le fueron cedidos emitiendo y cobrando las facturas correspondientes a los

contratos que firmaba su representante, D. Dámaso, subrogándose asimismo en los derechos y obligaciones de D. Domingo frente a ADIDAS ESPAÑA, S.A.

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

(...)

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

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

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

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

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

- El contrato de 28 de septiembre de 2011, en el que KARDZALI (representada por Dámaso) cedió el derecho a la explotación de la imagen del jugador a la entidad PROCTER & GAMBLE INTERNATIONAL con participación personal del jugador en

la campaña de las fragancias "Vos Botead", "Vos Botead Sport" y "Vos Botead Light", a cambio de abonar a KARDZALI la cantidad de 75.000 euros.

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

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

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

B) Calificación jurídica:

En este caso no concurre el elemento subjetivo de tipo de defraudación tributaria tipificado en el art 305 del CP, La acusación vinculó la existencia de delito contra la Hacienda Pública a la existencia de simulación en la cesión de los derechos de imagen. Pero tal afirmación es descartada por la Sala y añade “no se puede hablar de simulación cuando no se falsea la realidad, simulando operaciones que no respondan a propósito lícito, el jugador está cediendo la explotación de sus derechos de imagen o cediendo a autorizando su utilización a una sociedad que no tiene por qué reunir unos determinados medios humanos y materiales propios...”

La aplicación del art 92 de la LIRPF es el eje central sobre el que versa toda la argumentación para la absolución. Partiendo de que el jugador actuó con la creencia de que su comportamiento se adecuaba a Derecho, pues “ no declaró los rendimientos por él obtenidos por la cesión de sus derechos de imagen porque, cumpliendo con la legislación vigente, se acogió una opción fiscal que le resultase más ventajosa”

Los rendimientos derivados de las restantes empresas están amparados bajo el cobijo del art 92 y por tanto, no hay imputación de los mismos. Como dice este extracto de la sentencia analizada: “el Sr. Domingo no tenía la obligación de imputarse ciertos rendimientos en sus declaraciones del IRPF de 2010, 2011 y 2012” Dichos rendimientos no son considerados “opacos, ocultos, falseados o excluidos por el contribuyente del conocimiento de la Agencia Tributaria. Todos los contratos fueron objeto de declaración”

C) Consecuencias.

Se CONFIRMA la Sentencia nº 177/2021, de 8 de abril, que ABSUELVE a los tres acusados de los delitos contra la Hacienda Pública que se les imputa, sin especial imposición de las costas de los recursos que se declaran de oficio.

7.4 Semejanzas y diferencias.

Tras la lectura de ambas sentencias, podemos afirmar que los antecedentes de hecho de ambos coinciden plenamente. En ambos encontramos el caso de dos futbolistas, con una trayectoria profesional muy reconocida, que ceden sus derechos de imagen a empresas situadas en el extranjero. Para ser más exactos, hablamos de países con una baja tributación y que además, son opacos, ya que no colaboran internacionalmente con información ante requerimientos y tampoco suelen firmar convenios internacionales para la lucha contra el fraude fiscal.

Ambos son acusados de tres delitos contra la Hacienda Pública por no tributar los rendimientos obtenidos de la cesión de tales derechos en su impuesto del IRPF. Hasta aquí, situamos las semejanzas encontradas.

Ahora bien, si ambos jugadores han utilizado el mismo “*modus operandi*”, ¿por qué uno fue condenado por delito fiscal y el otro fue absuelto? La respuesta a la pregunta la encontramos en varios aspectos que vamos a ir analizando.

El tipo de sociedad sobre la que recae la cesión. En el caso de Messi, nos encontramos con una cesión simulada, por diversos motivos. El primero de ellos, la cesión (cuando él todavía era menor de edad) se hace por un período de 10 años, a una empresa cuyo titular era la madre del futbolista y por una contraprestación económica de 38.000 euros (un valor muy por debajo del precio del mercado).

En segundo lugar, años más tarde, la citada mercantil cede todos los derechos a otra sociedad, de la cual Lionel Messi era el único administrador. Tal cesión es ratificada ante notario por el propio jugador.

Partiendo de estos dos hechos, ya observamos que, por un lado, la primera cesión que se hace por un valor tan irrisorio, es el único ingreso que tendrá el jugador en su renta personal. El resto de ingresos que se obtendrán por la explotación comercial de sus derechos de imagen, los ingresará la sociedad. Por lo tanto, él se queda al margen de tales rendimientos, siendo la sociedad la encargada de tributarlos. Por otro lado, las dos sociedades mencionadas arriba, se encuentran localizadas en Belice, la primera, y en Uruguay, la segunda. Ambos países se caracterizan por tener una legislación que permitía la entrada de sociedades con opacidad, pues no proporcionaban información sobre la identidad del titular, ni de los rendimientos obtenidos por éstas.

Todo ello, unido a otros datos que también se han relatado a lo largo de este trabajo, llevó a condenar a Lionel Messi como autor de tres delitos fiscales. Delitos que se llevaron a cabo con pleno conocimiento del deportista, pues aunque él intentó desvincularse de todo el negocio de sus derechos de imagen, los hechos demuestran que fue una figura activa, con plena conciencia de todo lo que se realizaba y que su único fin, era ocultar sus ingresos personales mediante este entramado societario.

En el caso de Xabi Alonso, nos encontramos con una gran diferencia respecto al otro caso analizado, y es que él cedió verdaderamente sus derechos a una empresa, para según la sentencia *“obtener una opción fiscal que le resultase más ventajosa, en la creencia de que cumplía con la legislación vigente”*¹⁶.

¹⁶ STSM, /Sala de lo Civil y Penal), de 29 de junio 2021, (número 223/2021), Rec 248/2021.

Dicha cesión, fue calificada por los Tribunales como real, descartando las acusaciones de la Fiscalía y de la Abogacía del Estado, que veían que había sido simulada. Para ello, a lo largo de las sentencias, quedo probado, que la empresa KARDZALI era la cesionaria real de sus derechos de imagen, ya que tenía un papel muy activo en la explotación de los mismos, siendo ella la encargada de buscar sponsors, se le abonaban y emitía facturas de las distintas campañas publicitarias que realizó el jugador, etc. Al igual que se demostró que la empresa aumentó su cifra de negocios desde que se le cedió los derechos de imagen, por lo tanto, no era una empresa sin actividad alguna.

Otra de las diferencias que observamos en este caso respecto al anterior, es la aplicación del art 92 de la LIRPF que regula la imputación de rentas por la cesión de los derechos de imagen. El jugador, cedió sus derechos a KARDZALI y ésta a su vez cedió los derechos de imagen al Real Madrid (empleador en aquel momento del jugador), por lo que no tuvo porqué imputarse los rendimientos obtenidos por la cesión de sus derechos de imagen en su IRPF, dado que, además, se cumplían los requisitos cuantitativos que ya hemos analizado en este trabajo.

El contribuyente mantenía una relación laboral con el Real Madrid y una relación mercantil con KARDZALI, sociedad que tenía la explotación de sus derechos de imagen, y siempre actuó (según la sentencia que confirmó su absolución y que hemos comentado) en la creencia de que tal modo de explotación, fuera con su club o con otras empresas, encontraba amparo legal en el ya mencionado artículo 92 de la LIRPF.

CONCLUSIONES

Tras la realización del presente trabajo podemos extraer una serie de conclusiones donde queremos recoger las cuestiones que nos han parecido más controvertidas.

Como ya hemos mencionado, son numerosos los futbolistas profesionales de primer nivel que se han visto involucrados en una causa penal, acusados de delito contra la Hacienda Pública, en relación con la tributación en el IRPF de la explotación comercial de sus derechos de imagen.

Si entramos en este punto a valorar su *modus operandi*, a grandes rasgos, lo que hacen es crear una estructura compleja de empresas pantalla, normalmente establecidas en territorios de baja tributación o paraíso fiscales o países con cierta opacidad y que no colaboran con otras administraciones, siendo este su caldo de cultivo. Y todo ello, nace de la alta progresividad del IRPF que recaen sobre los rendimientos de estos futbolistas.

La intención ejemplarizante de los tribunales con estos casos ha provocado que otros contribuyentes de similares características (altos patrimonios, otros deportistas) vieran un riesgo en incurrir en este tipo de delito fiscal, teniendo un éxito cuestionable, debido a que la sociedad no ha estado muy de acuerdo con la manera de resolver estos casos, los cuales casi en su mayoría han sido resueltos con pactos entre la Fiscalía y los acusados a cambio de una sanción económica y la aceptación de penas menores de prisión, susceptibles de suspensión. En definitiva, la sociedad ha entendido que la alta capacidad económica de los defraudadores les ha "librado" de la sanción correspondiente, que hubieran sufrido si su capacidad económica fuera muy inferior.

El sujeto activo que se ve involucrado en estos procedimientos, junto con sus otros participantes, como por ejemplo, su asesor fiscal, un familiar allegado, etc., posee una visión completamente diferente a la que ofrece el Fisco, ya que entienden que no debieran tributar en España por todos sus ingresos mundiales, puesto que tiene rendimientos que genera en terceros países y se ingresan en países ajenos a España, permaneciendo allí esos fondos y su gestión.

Toda esta situación genera un clima de descontento dentro de la opinión del obligado tributario, dando la sensación de que está siendo perseguido por el mero hecho de ser un gran patrimonio y tener grandes ingresos anuales, meditando la opción a largo plazo de no residir nunca más en nuestro país, al dejar de ser interesante por no ofrecer ningún incentivo fiscal, teniendo una tributación a su juicio, excesivamente alta, y, sin dar la opción a estos contribuyentes a encontrar un método fiscal que no sea tan severo con sus ingresos. Esto es lo que le ocurre a ciertos colectivos, como por ejemplo, los grandes deportistas profesionales, o incluso a los influencers, encontrando en otros países muchas más facilidades y mejores opciones tributarias.

Otro aspecto a destacar dentro de la cesión de la explotación de los derechos de imagen, es el concepto de simulación tributaria, tan empleada en estos casos. El fin último de esta figura es ocultar la herramienta elusiva empleada; para ello, se emplean entramados societarios para ocultar el verdadero fin elusivo. Por lo tanto, si se oculta, se hará con la intención de algo. Justo esto, fue lo que hizo uno de los deportistas que ha sido objeto de nuestro trabajo, y así quedó demostrado en su sentencia condenatoria.

El concepto de ignorancia deliberada. Aunque el futbolista intentó por todos los medios desvincularse de las acusaciones que sobre él caían, alegando que desconocía por completo sus temas fiscales. Según palabras del jugador *“él solo sabía jugar al fútbol...”*. Dicha afirmación no le disculpa de conocer sus obligaciones y responsabilidades tributarias, ya que se podría haber informado de las mismas.

También hemos querido destacar dos conceptos que desconocíamos, por un lado, la super atenuación y, por otro, la regularización fiscal. El primero de ellos, nos ha hecho reflexionar de las facilidades que proporciona el legislador al defraudador, para atenuar su castigo. El segundo de los conceptos, permite exonerar la posible responsabilidad penal siempre y cuando de manera voluntaria, el obligado tributario satisfaga la deuda contraída con Hacienda. Ambos términos me han hecho reflexionar de lo impune, a mi juicio, que puede llegar a salir el delito fiscal.

Para finalizar estas conclusiones, me gustaría comentar algunos aspectos que considero relevantes de los casos analizados a lo largo de este TFG. Como ya hemos comentado, es habitual en el mundo del fútbol ceder los derechos de explotación de la

imagen a empresas situadas en otros países, con el único fin de eludir la alta presión fiscal a la que están sometidos en nuestro país. Ahora bien, el problema viene cuando esta cesión no es real, y aquí radica, como ya hemos analizado en este trabajo, una de las diferencias entre la condena de Lionel Messi y la absolución de Xabi Alonso.



BIBLIOGRAFÍA.

VV.AA. ALLIAGA AGULLÓ EVA (coor). Ordenamiento tributario español, los impuestos. 3º ed, Tirant lo Blanch. Valencia. 2015.

DEMETRÍO CRESPO EDUARDO, SANZ DÍAZ-PALACIOS JOSÉ ALBERTO (directores). El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios, ed Atelier, 2019.

GIL MARTÍNEZ ANTONIO: “La instrucción de los delitos económicos y contra la Hacienda Pública. Estudios de Derecho Judicial”, Consejo General del Poder Judicial, 2005.

MARTÍNEZ TORNERO FCO JAVIER. Delitos fiscales (de los famosos). De Lola Florez a Inaki Urdangarín, ed Printed by Amazon Italian logística S.R.L Torrazza Piemonte (TO), Itali. 2021

WEBGRAFÍA

<https://almacenederecho.org/la-simulacion-punible-en-el-delito-fiscal-los-derechos-de-imagen-del-mundo-del-futbol> (consultada el día 1 de octubre de 2021)

<https://www.paraisos-fiscales.info/preguntas/conceptos-basicos/que-es-territorio-baja-tributacion> (consultado el día 15 de junio de 2021)

<https://saberimpuestos.com/como-se-hace-una-regularizacion-fiscal/>(consultada el día 8 de julio de 2021)

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/Campanas/Fiscalidad_de_no_residentes/Impuesto_sobre_la_Renta_de_no_residentes/Si_n_establecimiento_permanente/INFORMACION/Informacion_General/Cuestiones_sobre_residencia/Persona_fisica_residente_en_Espana.shtml (consultado el de noviembre de 2021)

JURISPRUDENCIA

Tribunal Supremo. S, 44/2003, de 3 de abril de 2003 (Rec 3068/2001)

Tribunal Supremo, S, 445/2010, de 13 de mayo de 2010, (Rec 2148/2009)

Tribunal Supremo, S, 154/2016, de 29 de febrero de 2016, (Rec 1011/2016)

Tribunal Supremo, S. 374/2017, de 24 de mayo de 2017 (Rec 1728/2016)

Tribunal Supremo, S. 665/2016, de 20 de julio de 2016, (Rec 372/2016)

Tribunal Supremo. S, 1187/2020, de 21 de septiembre de 2020, (Rec 3130/2020)

Tribunal Supremo, S. 726/2020), de 11 de marzo de 2021 /Rec 917/2019)

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. S. 223/2021, de 29 de junio de 2021 (Rec 248/2021).

Audiencia Provincial de A Coruña, S, 250/2010), de 22 de junio de 2010, (Rec 487/2009)

Audiencia Provincial de Madrid. S. 672/2019, de 25 de noviembre de 2019 (PA 1814/ 2018).