Doble Grado en Derecho y Administración y Dirección de Empresas
Trabajo de fin de Grado (21067/22747)
Curso académico 2020-2021

LOS DERECHOS DE IMAGEN Y EL DELITO FISCAL

¿CUÁNDO LA IMAGEN DE UN FUTBOLISTA PUEDE SER OBJETO DE DELITO FISCAL? ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

Marta Romo Serrat

192640

Tutora del Trabajo: Dra. Beatriz Goena Vives

Universitat Pompeu Fabra Barcelona

DECLARACIÓN DE AUTORÍA Y ORIGINALIDAD

Yo, MARTA ROMO SERRAT, certifico que el presente trabajo no ha sido presentado para la evaluación de ninguna otra asignatura, ya sea en parte o en su totalidad. Certifico también que su contenido es original y que soy la única autora, no incluyendo ningún material anteriormente publicado o escrito por otras personas exceptuando aquellos casos indicados a lo largo del texto.

Como autora de la memoria original de este Trabajo de Fin de Grado autorizo a la UPF a depositarla y publicarla en e-Repositori: Repositori Digital de la UPF, http://repositori.upf.edu, o en cualquier otra plataforma digital creada para o participada por la Universidad, de acceso abierto por Internet. Esta autorización tiene carácter indefinido, gratuito y no exclusivo, es decir, soy libre de publicarla en cualquier otro lugar.

MARTA ROMO SERRAT

Girona, 27 de mayo de 2021

RESUMEN

El objetivo del presente trabajo es analizar cuándo los derechos de imagen de un futbolista profesional pueden ser objeto de un delito fiscal. Para ello, se analizarán en profundidad tanto el delito fiscal como los derechos de imagen. Esto es, ambos conceptos, su regulación jurídica y la relación entre ellos, para, finalmente, determinar en qué ocasiones será constitutivo de delito de defraudación tributaria tipificado en el Código Penal.
Todo el análisis será confrontando la jurisprudencia más mediática hasta el momento.

Palabras clave: derechos de imagen, delito fiscal.

“La herramienta más educativa que yo he tenido ha sido a través del deporte. Allí he aprendido a aceptar la derrota, que otro es mejor, a levantarme después de no haber hecho bien las cosas, esforzarme para hacerlo mejor…”.

– Josep Guardiola

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN 3

2. EL DELITO FISCAL 5

2.1 ¿Qué entendemos por delito fiscal? 5

2.2 Elementos del tipo básico – Artículo 305 CP 5

2.3 Autoría y participación 7

2.4 Elemento subjetivo del tipo 9

2.4.1 La ignorancia deliberada – Willfull blindness 9

2.4.2 El error 11

2.5 Subtipo agravado 12

2.6 Responsabilidad penal de las personas jurídicas 12

2.7 Regularización tributaria 13

3. LOS DERECHOS DE IMAGEN DE LOS FUTBOLISTAS COMO OBJETO DEL DELITO FISCAL: PROBLEMÁTICA Y JURISPRUDENCIA 15

3.1 Los derechos de imagen 15

3.1.1 Concepto y regulación 15

3.1.2 Los derechos de imagen en el marco deportivo 15

3.1.3 De la cesión y la explotación de los derechos de imagen 16

3.2 La tributación de los derechos de imagen y la regla 85/15 18

3.2.1 La regla 85/15 19

3.2.2 La tributación de los derechos de imagen 20

3.2.3 La imputación de rentas: análisis jurisprudencial. Consideraciones a partir del caso Xabi Alonso 21

3.3 La simulación y el 'modus operandi' habitual en el delito fiscal 24

3.3.1 El 'modus operandi': consideraciones generales a partir del caso de Lionel Messi y Cristiano Ronaldo 24

3.3.2 Especial mención a la simulación 25

3.3.3 La doctrina del levantamiento del velo 28

4. PERSPECTIVA Y REFLEXIÓN PERSONAL 30

5. CONCLUSIONES 32

6. BIBLIOGRAFIA 36

LISTA DE ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AFE	Asociación de Futbolistas Españoles
AP	Audiencia Provincial
Art.	Artículo
CCFP	Convenio Colectivo de Fútbol Profesional
CE	Constitución Española
CP	Código Penal
Excmo./a.	Excelentísimo/a
IRPF	Impuesto sobre 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
LNFP	Liga Nacional de Fútbol Profesional
LO	Ley Orgánica
RAE	Rendimientos de las Actividades Económicas
RD	Real Decreto
RD-L	Real Decreto Ley
SAD	Sociedades Anónimas Deportivas
SAP	Sentencia de la Audiencia Provincial (España)
STS	Sentencia del Tribunal Supremo (España)
TEAC	Tribunal Económico – Administrativo Central
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea
UPF	Universidad Pompeu Fabra

1. INTRODUCCIÓN

El deporte ocupa un lugar muy importante en la vida de las personas. Para algunas es algo fundamental en su día a día; para otras, es algo que seguir y creer con entusiasmo. Si bien es cierto que no toda la población española practica deporte de forma habitual, no puede negarse el interés por el mundo deportivo de la mayoría.

Concretamente en España, la disciplina que tiene más federados y que es practicada por más personas es el fútbol. Sin ir más lejos, se trata del deporte nacional más seguido por los ciudadanos, el que es capaz de reunir millones de personas en los estadios y frente al televisor en cada partido. Más aún, el fútbol traspasa fronteras y es seguido de forma masiva globalmente. Su importancia es incuestionable.

Consecuentemente, es la práctica deportiva que mueve más dinero en España, tanto por derechos televisivos, traspasos, publicidad, salarios, derechos de imagen, *merchandising*, entre muchos otros. Y es por eso por lo que esta situación no pasa inadvertida por el fisco español.

En estos últimos años, numerosos conocidos y mediáticos deportistas, muchos de ellos relacionados con el mundo del fútbol, se han encontrado bajo el punto de mira de la Agencia Tributaria española (en lo sucesivo, AEAT), por la tributación de sus derechos de imagen o por la calificación de las rentas obtenidas por su desempeño profesional como si fueran tales. Debido a que en la mayoría de las situaciones la cuantía de la cuota defraudada supera el umbral de ciento veinte mil euros, tanto la AEAT como la Fiscalía los elevan a la justicia en forma de querellas por presunto delito fiscal.

El delito fiscal ha sido habitualmente relacionado con los deportistas profesionales a lo largo de la historia. Asimismo, y además de los propios futbolistas profesionales; Clubes, entrenadores, y muchas otras personalidades que cubre esta disciplina han venido diseñando estructuras para acomodar sus ingresos a una menor carga tributaria. La gran mayoría han aprovechado la escasez y la incertidumbre de la normativa reguladora de la explotación de los derechos de imagen para hacerlo mediante la constitución de sociedades radicadas en territorios de nula o baja tributación y su correspondiente cesión de derechos de imagen a las mismas.

El problema estriba en que la gran mayoría de países dónde están domiciliadas estas sociedades, además de estar radicadas en territorios de baja o nula tributación, disponen de secreto bancario o, al menos, de cierta opacidad fiscal. Esta última peculiaridad complica mucho a la AEAT el conocimiento del beneficiario y las rentas que se obtienen. Por ende, los procedimientos

judiciales en España finalizan en condena, pues se considera que el autor ha ocultado información tributaria a la Hacienda Pública española.

Junto con la ocultación, otra figura jurídica que tiene una importancia significativa es el concepto de simulación, pues facilita la calificación de un hecho cómo delictivo. Así, en los procedimientos penales relativos a la cesión de derechos de imagen, es fundamental determinar si el negocio jurídico (el contrato por el que se ceden los derechos de imagen) se puede calificar como una opción lícita, o si por el contrario, supondría una opción ilícita mediante la cual se ha *simulado* llevar a cabo un negocio que no es el efectivamente realizado.

El hecho de que siempre se entendiera por parte de los Tribunales que se trataba de un negocio simulado hacía que la inmensa mayoría de acusados por delito fiscal acabaran siendo condenados. Una de las primeras resoluciones en este sentido, y de las más mediáticas, fue la Sentencia del Caso Messi. Tras esta sentencia, hubo una avalancha de procedimientos judiciales muy similares sobre futbolistas profesionales, Clubes, entrenadores y agentes deportivos. La mayoría acabaron siendo sentencias condenatorias, mediante la conformidad de los mismos acusados.

Sin embargo, los Tribunales recientemente han decidido ver la otra cara de la moneda, dejando de lado la jurisprudencia mayoritaria en lo que al concepto de simulación se refiere. Este es el caso de Xabi Alonso, otro de los futbolistas más conocidos hasta el momento. A lo largo de estas páginas se analizarán los criterios que han sido valorados para absolver al jugador, a diferencia de los otros casos condenatorios.

El propósito de este trabajo es analizar estas prácticas llevadas a cabo, en mayor medida, por los futbolistas, cuyo objetivo principal es conseguir reducir su carga tributaria – desde una perspectiva del derecho penal. En segundo lugar, se estudiará la respuesta de los Tribunales españoles en casos aparentemente similares en esta disciplina deportiva.

A tal efecto, se ha analizado la jurisprudencia disponible, así como las diversas leyes nacionales y convenios colectivos que inciden en el mundo del deporte profesional.

Asimismo, para dotar de más rigor al estudio, se ha hecho uso de distintos manuales, artículos doctrinales e informes para contrastar la doctrina y jurisprudencia disponibles, así como también se ha realizado una entrevista al Dr. Ramón Ragués i Vallès, catedrático de Derecho Penal en la UPF, para obtener una perspectiva mucho más amplia y objetiva de la situación.

2. EL DELITO FISCAL

2.1 ¿Qué entendemos por delito fiscal?

El artículo 31.1 de la Constitución Española (en lo sucesivo, CE) prevé un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad en el que han de participar todos contribuyendo al sostenimiento del gasto público de acuerdo con su capacidad económica.

El delito fiscal o de defraudación tributaria está ubicado en los artículos 305 y 305 bis del Código Penal (en lo sucesivo, CP), dentro del Título XIV dedicado a los "*delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*". Junto a ellos, el artículo 310 bis CP común a todas las infracciones pero que contempla la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

No obstante, los artículos citados anteriormente son conocidos como tipos penales en blanco, dado que nos remiten a una normativa de carácter extra penal. Consecuentemente, para su correcta interpretación es importante tenerla en consideración.

Como puede inferirse del párrafo anterior, el delito fiscal está estrechamente vinculado con la normativa y las obligaciones tributarias. De hecho, ambos artículos del CP describen una conducta referida a una infracción administrativa. Sin embargo, requieren de la existencia de la defraudación – como *plus* a esta infracción – y exigen forzosamente, para poder apreciar la existencia de un delito fiscal, que tal defraudación supere una determinada cantidad: veinte mil euros con carácter general o seiscientos mil euros en el tipo agravado del artículo 305 bis 1.a) CP.

En definitiva, el incumplimiento de las obligaciones fiscales es considerado una infracción administrativa sancionada con multa, y sólo un incumplimiento fiscal grave como sería superar el límite tipificado, se consideraría delito. Pero esto no es todo. No es suficiente con dejar de ingresar la cantidad mínima que fija el CP para que exista delito, sino que adicionalmente debe apreciarse el elemento subjetivo del tipo, es decir, se exige una conducta intencional y deliberadamente dirigida a defraudar el pago[1].

2.2 Elementos del tipo básico – Artículo 305 CP

Como se ha mencionado anteriormente, la conducta tipificada en el artículo 305 CP es la consistente en defraudar a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local. Sin embargo,

[1] Garrigues (2011). *El delito fiscal. Análisis de la figura del delito de defraudación tributaria y de las últimas tendencias jurisprudenciales* [PowerPoint], (diapositiva 3).

este artículo contempla cuatro modalidades comitivas específicas de *defraudación*, pero sólo se analizará la primera: la elusión del pago de tributos.

El CP presupone la existencia de un obligado tributario (sujeto activo) al pago de un tributo. De este modo, la ilicitud del delito fiscal está constituida por la infracción de un deber de acción determinada por la legislación tributaria. Ni las cuestiones relativas al sujeto activo ni las referidas al objeto material del delito están expresadas en el CP, por lo que para poder subsumir un hecho bajo estos artículos hay que remitirse a la ley tributaria.

El sujeto activo de la conducta típica es el *deudor tributario*, que tiene el deber de contribuir fiscalmente (artículo 35 Ley General Tributaria, en lo sucesivo, LGT). En otras palabras, se trata de un *delito especial propio* que sólo puede cometer quien ostente la condición de obligado tributario. Se destina el apartado siguiente al desarrollo del sujeto activo pues es una de las cuestiones que actualmente mayores dudas e interés ha suscitado.

En referencia a la conducta de eludir el pago de tributos – aspecto esencialmente omisivo, en cuanto a que supone la infracción del deber de contribuir –, esta se refiere a un *tributo* entendido como concepto genérico que comprende: impuestos, tasas y contribuciones especiales[2].

No obstante, no basta con la mera elusión de la declaración o liquidación, ya que el desvalor de la acción requiere una *conducta o artificio engañoso*, para así mantener oculta a la Hacienda la existencia del hecho imponible *(categoría de medios determinados)*[3]. El injusto del delito fiscal fundamentalmente radica en imposibilitar la determinación de la deuda tributaria[4].

Como se precisó en el apartado anterior, el delito fiscal requiere causar un perjuicio económico a la Hacienda Pública. Por ende, es esta última el sujeto que resulta afectado por la comisión de este hecho ilícito. Ello permite afirmar que se trata de un *delito de resultado* pues requiere causar un perjuicio económico para la Hacienda, que será típico si alcanza la cantidad fijada en el CP.

---

[2] Esta participación de todos los contribuyentes al gasto público se puede realizar mediante tributos, y se pueden agrupar en tres categorías: (i) impuestos, (ii) contribuciones especiales y (iii) tasas.
Según la LGT los impuestos son tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo como consecuencia de la posesión de un patrimonio, circulación de bienes o adquisición o gasto de la renta.
Otro tipo de tributos son las contribuciones especiales, cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio (porqué se ha recibido una contraprestación).
Y finalmente las tasas, que son los pagos que hacen los contribuyentes por la utilización de un servicio.
[3] STS núm. 374/2017, de 24 de mayo (Ponente: Excmo. Sr. Luciano Varela Castro); FJ 2º.
[4] COCA VILA I.; SILVA SÁNCHEZ J.M. (Dir.); ROBLES PLANAS R. (Coord.) (2020). *Lecciones de Derecho Penal Económico y de la Empresa.* Atelier. (Capítulo 17; p. 578).

En referencia al elemento subjetivo del delito fiscal, se exige el *dolo*, siendo suficiente el dolo eventual. Es decir, el delito fiscal requiere un *animus defraudandi*, por lo que el autor ha de tener conocimiento de la existencia de una deuda o deber de tributar, y omitir el ingreso mediante la infracción de los deberes formales. Aunque el artículo 305 CP no incorpora la exigencia del dolo en la conducta, la jurisprudencia entiende que su exigencia se encuentra implícita en la expresión «*defraudar*». El elemento subjetivo del delito fiscal es importante, por lo que se volverá a hablar de ello (*vid*. infra. p. 9).

2.3 Autoría y participación

El tipo del delito fiscal exige una relación jurídica tributaria previa entre la Hacienda Pública (acreedora) y el sujeto activo (deudor) (artículo 17.1 LGT). Sin embargo, este último puede manifestar la obligación de tres formas distintas: bien como *contribuyente* (artículo 36.2 LGT), como *substituto* (artículo 36.3 LGT) o *responsable* (artículo 41 LGT)[5].

La complejidad de las normas tributarias explica que, cada vez con mayor frecuencia, las personas físicas y jurídicas acuden al asesoramiento de terceros para cumplir con sus obligaciones fiscales. En este punto es dónde el ordenamiento jurídico debe determinar bajo qué circunstancias y en calidad de qué – cooperador necesario, cómplice, inductor… - estos terceros pueden ser imputados criminalmente. Recordemos que no pueden ser considerados autores del delito. Consecuentemente, la doctrina y la jurisprudencia[6] – y el propio legislador en el artículo 65.3 CP –, permiten que quien no reúna la condición de autor directo (*extraneus*) pueda ser responsable del delito a título de partícipe (inductor, cooperador necesario o cómplice). Y entonces, ¿Qué tratamiento reciben los asesores fiscales en caso de la comisión de un delito fiscal?

En primer lugar, un asesor fiscal puede realizar funciones de consultoría, asesoramiento y planificación fiscal, asistencia y defensa legal. Es por ello por lo que dependerá de su contribución al hecho. En muchas situaciones las actuaciones del asesor fiscal van mucho más allá de una consideración como partícipe, de modo que él mismo decide el sí, el cómo, el cuándo y el cuánto de la defraudación. Aun así, la jurisprudencia considera complexo afirmar su consideración como autor y le atribuyen el carácter de cooperador necesario[7].

---

[5] ROSSY, J. M. (1989). El delito fiscal. Editorial Bosch, Barcelona. Pág. 62.
[6] STS núm. 264/2003, de 25 de febrero (Ponente: Julián Sánchez Melgar). "[…] La ley no impide la punibilidad del extraneus en el delito propio del intraneus. […] De este modo se admiten las diversas formas de participación en el delito, y se rechaza esta idea de que pueda ser cometido exclusivamente por el obligado tributario".
[7] STS núm. 855/1999, de 16 de julio (Ponente: Excmo. Sr. Joaquín Martín Canivell).

En concreto esto sucedió en la SAP Barcelona (Sección 8ª) núm. 110/2015. El debate sobre la autoría del Caso Messi no estaba relacionada con el futbolista Lionel Messi (en lo sucesivo, L.M.), al que se le condenó como autor de tres delitos fiscales contra la Hacienda Pública, si no sobre la admisión de la responsabilidad penal a un *extraneus*, es decir, a su padre: Jorge Messi Pérez.

Según los hechos declarados probados, el padre del jugador L.M se ocupó y controló desde un inicio la gestión de los intereses económicos de su hijo menor de edad y también de la explotación de sus derechos de imagen. Y, una vez alcanzada la mayoría de edad, continuó haciéndolo bajo el consentimiento del futbolista.

La Fiscalía del Estado alegaba que el padre de L.M debía ser castigado como inductor de los tres delitos. Sin embargo, el Abogado del Estado, en su escrito de conclusiones finales, asimilaba su actuación a la de un autor; dada su intervención directa, decisiva y necesaria para causar la defraudación.

Considera el Tribunal que llevó a cabo actos determinantes para la defraudación tributaria; aportando elementos necesarios para la defraudación. La Audiencia Provincial de Barcelona afirma que sin su intervención no se habría cometido el delito, cooperando así de forma directa, decisiva y necesaria. De esta forma, la Audiencia Provincial subsume la participación del progenitor al concepto de *cooperador necesario*.

En segundo lugar, estos últimos años aparece una tesis intermedia[8], según la cual el delito de defraudación tributaría sería un delito especial en el que concurriría tanto una dimensión de infracción del deber como una de dominio[9]. De esta forma actualmente se permite explicar la posibilidad de castigar al *extraneus* como autor mediato o coautor material (en caso de representación, asesoría fiscal, etc.), pero también al administrador *de facto* de una persona jurídica[10].

La responsabilidad penal de un asesor fiscal es un tema polémico actualmente. De hecho, la repercusión mediática se produce cuando los Tribunales han tenido que fallar en atención a este problema, pero también cuando no han podido hacerlo por qué no se había formulado acusación alguna.

---

[8] ROBLES PLANAS, R. (2007). *Garantes y cómplices*. Atelier.
[9] SILVA SÁNCHEZ, J.M. (2005) *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. Atelier (págs. 72 y 74).
[10] COCA VILA I.; SILVA SÁNCHEZ J.M. (Dir.); ROBLES PLANAS R. (Coord.) op. cit., capítulo 17, págs. 583-584.

Este es el caso de la STS núm. 374/2017, de 24 de mayo (Ponente: Excmo. Sr. Luciano Varela Castro), también conocido como Caso Messi[11], en el que se resolvió un recurso de casación planteado por la defensa del futbolista contra la SAP Barcelona núm. 110/2015.

Incluso el propio Tribunal Supremo (en lo sucesivo, TS) dejó constancia en el Fundamento Jurídico Sexto[12] sobre su perplejidad ante el hecho que ni el Ministerio Fiscal ni la Abogacía del Estado hubieran formulado acusación contra los asesores fiscales de toda la trama empresarial desarrollada.

En síntesis, se afirma que quien no reúna el requisito para ser el deudor tributario y realice directamente el comportamiento típico del art. 305 CP o tome parte en su ejecución, no podrá responder como autor ni coautor de un delito fiscal. Sin embargo, sí podrá intervenir cómo inductor, cooperador o cómplice.

2.4 Elemento subjetivo del tipo

La gran mayoría de delitos económicos son delitos dolosos, ya que gran parte de los hechos delictivos se cometen con el objetivo de obtener ventajas económicas por medios fraudulentos o conductas de simulación; difícilmente compatibles con una conducta imprudente.

Concretamente, en los delitos contra la Hacienda Pública ha sido admitido tanto *el dolo directo* como el *dolo eventual*. Sin embargo, una parte de los Tribunales españoles estas dos últimas décadas ha venido considerando que entre las modalidades del dolo cabía incluir también la *ignorancia deliberada*. En síntesis, se trata de un concepto puramente jurisprudencial, que define la situación en la que quién pudiendo y debiendo conocer la naturaleza de un acto, se mantiene en una situación de no querer saber.

2.4.1 La ignorancia deliberada – Willfull blindness

La primera resolución del TS en la que se mencionó la ignorancia deliberada fue en el año 2000. Así, se acude a esta doctrina para una situación en la que un sujeto no quiere saber aquello que puede y debe conocer[13].

---

[11] En adelante, cuando se nombre el Caso Messi se estará haciendo referencia a la STS núm. 374/2017, de 24 de mayo (Ponente: Excmo. Sr. Luciano Varela Castro). Si se tratan sentencias de instancias inferiores del mismo caso se mencionarán explícitamente.

[12] STS núm. 374/2017, de 24 de mayo (Ponente: Excmo. Sr. Luciano Varela Castro); FJ 6º: "Ciertamente resulta difícil de comprender que los asesores a los que se acudió hayan sido excluidos de toda preocupación acusadora por el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado. Pero tan insólita actitud de esas acusaciones no puede incrementar el indeseable resultado de añadir a tal eventual impunidad la del defraudador aquí acusado".

[13] FEIJOO SÁNCHEZ, B. (Barcelona, 2015). *La teoría de la ignorancia deliberada en Derecho penal: una peligrosa doctrina jurisprudencial*. InDret.

Sin embargo, esta doctrina ha ido cobrando vida propia con el paso del tiempo hasta el punto de que parte de la jurisprudencia del TS la considera como un auténtico sustitutivo del dolo eventual[14].

Esta doctrina con origen angloamericana de la *Willfull blindness*, se aplicó concretamente en el Caso Messi. El acusado L.M alegó que él quedó desvinculado de las declaraciones a Hacienda en virtud de la *delegación* que hizo en sus asesores fiscales, y que fueron solamente ellos los que realizaron la conducta típica, por lo que según el artículo 31 CP solamente los asesores habrían de considerarse responsables. L.M señaló en el juicio que firmaba los contratos porqué confiaba en su padre y abogados, y que él "sólo jugaba al fútbol". Así, L.M alegó que no tenía conocimientos suficientes para conocer sobre la defraudación fiscal que habían cometido.

Por un lado, el Fiscal consideraba que la postura a la que se acogió el futbolista era correcta y en ciertos momentos había llegado a creer en su tesis y en su poca capacidad de conocimiento de los hechos. Sin embargo, el Abogado del Estado sí que acusaba directamente al futbolista. Finalmente logró su condena, recurriendo al TS con la doctrina de la ignorancia deliberada.

En relación con esta cuestión, la Sala Segunda del TS valora el comportamiento de L.M cómo doloso ya que consideran que la información que evitó tener estaba a su alcance por medios fiables, ordinarios y rápidos, por lo que si lo hubiera querido saber, lo sabría.

No obstante, este concepto jurisprudencial ha sido fuertemente criticado por la doctrina y por el mismo TS, ya que consideran que no se adecúa a las exigencias del principio de culpabilidad.

Para conseguir un contenido más provechoso se ha realizado una entrevista al Dr. Ramón Ragués[15], en la que se le preguntó por su opinión más profesional acerca de esta doctrina.

Bajo su punto de vista, la vulneración no es propiamente la del principio de culpabilidad, sino más bien la del principio de proporcionalidad. Así, destaca un uso poco coherente en la mayoría de los casos, pues cuando un sujeto no adquiere determinados conocimientos que tenía a su alcance en muchas ocasiones se ha considerado un caso de imprudencia, afirma. Entonces se cuestiona, ¿Por qué unos se castigan como tales y otros como supuestos de ignorancia deliberada? Claramente no hay una respuesta uniforme, tratando casos que merecerían más bien la pena de la imprudencia y sin embargo se castigan cómo un delito doloso, responde.

[14] STS núm. 57/2009, de 2 de febrero (Ponente Excmo. Manuel Marchena Gómez).

[15] Información obtenida a partir de una entrevista escrita al profesor Dr. Ramón Ragués i Vallès, catedrático de Derecho Penal en la UPF, en fecha 12 de abril de 2021. Pongo a disposición de los evaluadores el texto íntegro de la entrevista si así lo solicitaran.

Otro de los puntos polémicos es dónde establecer los límites de la misma, pues la delegación y el reparto de funciones conlleva en la mayoría de los casos ignorancia deliberada. Bajo el juicio del Dr. Ramón Ragués, el uso que se está haciendo en España de esta teoría es del tipo *selectivo*, lo que se traduce en una alta inseguridad jurídica. Se utiliza según los casos: en el caso Messi se recurrió a ella porqué se trataba de un caso ejemplificante, mientras que en casos parecidos v. gr. los testaferros, no se ha utilizado y han quedado absueltos. Aun así, cree que la solución a este problema no puede venir definida por una reforma de las figuras de imputación subjetiva, sino que cree que es tarea de la ciencia y la jurisprudencia.

Debido a la importancia de este caso y a raíz del mismo, se desarrolló lo que se conoce como 'Doctrina Messi'. Esta establece que cuando se tienen sospechas de la existencia de un posible delito, el ciudadano que es indiferente ante ellas no podrá alegar la ignorancia como excusa.

El Dr. Ramón Ragués cree que el problema del Caso Messi es si el criterio aplicado se puede generalizar. Explica que en muchas ocasiones delegamos a terceros (como L.M. hizo con su padre) la gestión de ciertos aspectos de nuestra vida cotidiana y, en la medida en que hay delegación, renunciamos a examinar con detalle lo que hace el tercero (si tenemos que revisarlo ¿de qué sirve entonces la delegación?). Añade: si ante esta situación siempre entendemos que hay ignorancia deliberada (y por tanto, dolo) convertimos casi en imposible la delegación de funciones. Finaliza argumentando que es un camino, bajo su punto de vista, absurdo y poco coherente si, además, en "casos normales" los jueces no suelen ver ignorancia deliberada.

2.4.2 El error

Son muchos y complejos los problemas teóricos que se presentan en materia de error. La doctrina explica que si los jueces y tribunales se ven obligados – ante la complejidad técnica y mutabilidad del Derecho tributario – a recurrir a la AEAT para interpretar y aplicar el Derecho extra penal, resultaría injusto y contrario al principio de culpabilidad, que se obligara a los ciudadanos a colaborar con la Administración para determinar la deuda tributaria bajo el mismo entramado de normas legales y reglamentarias de extrema complejidad, sin reconocerles un margen al error eximente de responsabilidad penal[16].

Sin embargo, la gran mayoría de resoluciones judiciales no admiten el *error de tipo* del obligado tributario[17]. Lo mismo pasa con el *error de prohibición*; la jurisprudencia española se niega a reconocer cualquier margen relevante al mismo. En otras palabras, los Tribunales españoles

[16] COCA VILA I.; SILVA SÁNCHEZ J.M. (Dir.); ROBLES PLANAS R. (Coord.) op. cit., capítulo 17, págs. 586.
[17] No obstante, una de ellas es la SAP Madrid, núm. 247/2003, en la que se advierte un error de tipo (invencible) a una persona con "escaso nivel cultural y nula especialización fiscal", que desconoce su obligación de declarar.

consideran como un indicio de dolo y el conocimiento de la antijuridicidad a la *delegación material del cumplimiento de las obligaciones tributarias*[18].

Esta última cuestión se advierte fácilmente en el Caso Messi. El Tribunal Supremo reafirma la imposibilidad de exonerar al futbolista, como obligado tributario, dado que él tenía que conocer su obligación de tributar a Hacienda por sus ingresos. Consecuentemente, el Tribunal sólo exigía el mero entendimiento de la obligación de tributar, pues no exigía un conocimiento exacto y detallado de cuánto se debía tributar; algo que cualquier ciudadano medio debería conocer.

2.5 Subtipo agravado

Para empezar, es importante matizar que mientras que el tipo básico (artículo 305 CP) establece una pena de prisión de 1 a 5 años, y una multa del tanto al séxtuplo de la cuota defraudada; para la *modalidad agravada* (artículo 305 bis CP) se prevé una pena de 2 a 6 años de prisión, y una multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada.

Fundamentalmente este subtipo agravado exige que la defraudación se cometa incurriendo en una de las circunstancias que el propio artículo establece. En concreto, (i) que la cuantía defraudada sea superior a seiscientos mil euros, (ii) que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o grupo criminal y (iii) que se dificulte u oculte la determinación de la identidad del obligado tributario, la determinación de la cuantía defraudada o el responsable del delito, con la utilización de personas físicas o jurídicas, negocios u otros cómo el uso de paraísos fiscales o territorios de nula tributación.

En la gran mayoría de hechos probados de los que se nutre la jurisprudencia mencionada en el presente trabajo, se aplica el subtipo agravado con la primera o la tercera circunstancia explicada anteriormente.

2.6 Responsabilidad penal de las personas jurídicas

La responsabilidad penal de las personas jurídicas es otra de las cuestiones más debatidas actualmente. A raíz de la Reforma del 2012 del CP, se estableció de forma expresa la posibilidad de la sanción a personas jurídicas como autores del delito de defraudación tributaria (artículo 310 bis CP).

[18] COCA VILA I.; SILVA SÁNCHEZ J.M. (Dir.); ROBLES PLANAS R. (Coord.) op. cit., capítulo 17, págs. 586.

El artículo 31.bis del CP es el que declara responsable penalmente a una persona jurídica por la actuación defraudadora de los administradores o representantes de la misma. No obstante, es importante hacer referencia a la doble vía de imputación que establece el artículo 31 bis. 1 CP. Este consigue hacer responsables de los delitos cometidos por las personas que tienen el poder de representación de la sociedad (es decir, representantes legales o administradores), pero también por las infracciones que causen sus empleados por no haber ejercido el debido control; se establece así un deber de supervisión de los directivos respecto de los empleados (también llamado *culpa in vigilando*).

No obstante lo anterior, si las personas que indica el artículo 31 bis. 1.a) CP cometen un delito bajo una de las condiciones que enumera el apartado 2 del mismo, la persona jurídica quedaría exenta de responsabilidad criminal.

Es importante destacar que la responsabilidad penal de las personas jurídicas es una responsabilidad acumulativa**,** en el sentido de que no sustituye la correspondiente a los sujetos mencionados anteriormente, sino que se acumula a esta última. Se puede inferir claramente del artículo 31 ter CP, cuando establece que, si como consecuencia de unos mismos hechos se impone a ambas una pena de multa, los jueces y Tribunales modularán las cuantías de modo que la suma resultante no sea desproporcionada con la gravedad de los hechos.

2.7 Regularización tributaria

Con el objetivo de promover el pago voluntario de las cantidades defraudadas, el artículo 305.4 CP prevé la exención de responsabilidad penal para el obligado tributario que regularice su situación tributaria, bajo tres condiciones específicas.

El apartado III del Preámbulo de la Reforma del 2012 señala que la regularización es el reverso del delito, de forma que queda neutralizado mediante el pago completo de la deuda[19].

Una cuestión interesante en relación con la regularización tributaria y la atenuación – general o específica – es la consecuencia de las mismas en el caso en que exista participación. Pues bien, ¿la atenuación que pueda aplicarse al deudor tributario puede extender sus efectos a los partícipes, también condenados por el mismo?

El Caso Messi resuelve esta cuestión, pues de entrada la Audiencia Provincial de Barcelona dudaba sobre la extensión de la atenuación de *muy cualificada* por reparación del daño causado

[19] "Se ha configurado la regularización como el verdadero reverso del delito de manera que, resulte neutralizado no sólo el desvalor de la acción, con una declaración completa y veraz, sino también el desvalor del resultado mediante el pago completo de la deuda tributaria y no solamente de la cuota tributaria como ocurre actualmente".

(artículo 21.5 CP), al haber satisfecho la deuda contraída a la Administración Tributaria, de L.M en torno a su padre, en virtud del *principio de accesoriedad*.

La Audiencia Provincial estima que la atenuante de reparación solamente puede beneficiar a L.M, pues era el único que estaba en condiciones de pagar las cuotas defraudadas, como obligado tributario. Sin embargo el Tribunal Supremo considera que también debe reconocerse tal atenuación a su padre ya que se le imputa como cooperador necesario, por lo que extiende la atenuación del artículo 21.5 CP como muy cualificada por «lo importantísimo» de las sumas abonadas al efecto.

3. LOS DERECHOS DE IMAGEN DE LOS FUTBOLISTAS COMO OBJETO DEL DELITO FISCAL: PROBLEMÁTICA Y JURISPRUDENCIA

3.1 Los derechos de imagen

3.1.1 Concepto y regulación

El derecho a la propia imagen, *strictu sensu*, es un derecho fundamental constitucionalmente protegido (artículo 18.2 CE). Encuentra su desarrollo legal en la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, sobre la protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen.

No sólo se trata de un Derecho Fundamental constitucionalmente protegido, sino también está caracterizado por ser irrenunciable, inalienable e imprescriptible[20].

Su importancia radica en la facultad exclusiva que se otorga a cualquier persona para captar, difundir o publicar su propia imagen, y consecuentemente, para oponerse a todas ellas que lo hagan sin su autorización. En este último caso, se considerará intromisión ilegítima.

Por lo que respecta a su contenido, la CE garantiza su carácter personalísimo, pues limita su protección a la imagen dentro de la esfera personal del sujeto. No obstante, cabe la posibilidad de ceder la explotación de este derecho a terceros. Esta cesión, que puede hacer el titular de este derecho (aspecto patrimonial), no representa la renuncia al derecho como bien jurídico (aspecto personalísimo). Así, la cesión da una facultad de índole patrimonial pero nunca cede la disposición del derecho a la imagen personal.

3.1.2 Los derechos de imagen en el marco deportivo

El derecho a la propia imagen en el marco deportivo tiene una importante repercusión ya que la explotación del derecho de imagen de los deportistas profesionales es una práctica muy habitual en el sector.

En particular, los deportistas profesionales están sometidos a una relación laboral de carácter especial, regulada en el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.

Se prevé la participación de los deportistas en los beneficios de la explotación comercial de su imagen por parte de las empresas con las que mantienen una relación laboral: los Clubes o las Sociedades Anónimas Deportivas (en lo sucesivo, SAD).

[20] *Cfr.* Artículo 1.3 LO 1/1982 de 5 de mayo.

Esta relación laboral se regirá en función de lo que establezca su Convenio Colectivo (en lo sucesivo, CCFP)[21] o por el contrato individual, incluyendo esta participación como un concepto retributivo más (artículos 7.3 y 8.2 del R.D. 1006/1985).

A pesar de su importante repercusión en este sector, España tiene un amplio margen de indefinición legal. Así, normas deportivas Españolas como la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte no contienen ninguna determinación explícita sobre este extremo. Como resultado, la explotación comercial de los derechos de imagen de los deportistas profesionales carece de un tratamiento único, uniforme, homogéneo y sistematizado en el ámbito laboral, con la complejidad que su dispersión lleva aparejada[22].

3.1.3 De la cesión y la explotación de los derechos de imagen

Bajo esa tesitura, la cesión de los derechos de imagen se entenderá de una forma u otra dependiendo de cómo se estructure. Así, variarán la retribución, su condición de salario, la forma en la que actuará la Hacienda Pública, entre otros. Por esta razón, hay que distinguir los derechos de imagen *individuales* y los *colectivos*.

Por una parte los *primeros* son privados, personales del deportista, cuya titularidad pertenece única y exclusivamente al mismo. Estos pueden estar relacionados o no con la condición de deportista. Es decir, unos pueden ser frutos o elementos ligados a la libre expresión del futbolista (p. ej. Escribir y publicar un libro), o bien ligados a su condición de futbolista cómo por ejemplo, patrocinios del propio jugador en ciertos actos o anuncios publicitarios a cambio de una contraprestación, partidos de exhibición, etc. Debido a su heterogeneidad no se estudiarán en el presente trabajo.

Por otra parte, los *segundos* su titularidad corresponde al Club o SAD[23], y sólo adquieren sentido en los actos oficiales en el seno o ámbito del Club. Es decir, los derechos inherentes a la profesión del deportista, como son: la asistencia a entrenamientos, la participación en los partidos delante de público, la primera retransmisión de los partidos, la firma de camisetas, ruedas de prensa, presentaciones públicas, audiencias, etc.

Debido al *boom* televisivo y a la globalización, los Clubes cambiaron la forma que tenían de comercializar con los derechos de imagen. Hasta el momento la cesión se centraba fundamentalmente en los derechos de uso colectivo pero se permitían los de carácter individual,

---

[21] *Cfr*. Artículos 19, 20 y 28 del Convenio Colectivo para la actividad de Fútbol Profesional suscrito por la Liga Nacional de Fútbol Profesional y la Asociación de Futbolistas Españoles.
[22] CARDENAL CARRO, M. (2006). *El deportista en el Mundo*. Dykinson.
[23] Aunque en ocasiones, la titularidad puede corresponder a la entidad organizadora de la competición.

a libre disposición del futbolista. Sin embargo, actualmente los futbolistas ceden la totalidad de la explotación de su imagen a los Clubes o SAD a cambio de una contraprestación.

La razón de este cambio fue estrictamente económica. Los Clubes o SAD trataron de impedir la existencia de un doble salario: el que percibe el futbolista en la SAD o Club y el que de una forma autónoma podría recibir como consecuencia de pertenecer en el mismo, al margen de la sede contractual.

Así, cuando un Club o SAD compra la totalidad de los derechos de imagen de un jugador lo hace con la intención y la obligación societaria de su explotación. Cabe matizar pero, que esto no pasa con todos los jugadores de todos los equipos. Hay que tener en cuenta la espiral retributiva que opera en el mercado de los jugadores profesionales del fútbol, bajo las reglas de mercado libre. Los jugadores valen lo que se paga por ellos en cada momento. Así, sólo sería sostenible económicamente la compra de la totalidad de derechos de imagen de un jugador que, por su importancia o relevancia social o deportiva, tuviese la capacidad de generar imagen susceptible de ser comercializada. Como es evidente, no pueden ser todos.

Si esos derechos de imagen son cedidos mediante contrato de trabajo con el Club o SAD, la valoración será la que se estipule en dicho contrato. De este modo, el deportista puede pactar cuál será su remuneración por este concepto. Los derechos cedidos mediante contrato laboral se entienden que son, en principio, derechos de imagen individuales, porque los colectivos ya le han sido adquiridos, expropiados, alineados, pues así lo determina la negociación colectiva.

Ahora bien, en el caso de los convenios colectivos celebrados entre deportistas profesionales y las Ligas correspondientes, y más concretamente, con respecto al convenio entre la Liga Nacional de Fútbol Profesional (en lo sucesivo, LNFP) y la Asociación de futbolistas Españoles (en lo sucesivo, AFE), incluyen los derechos de explotación de imagen dentro del "concepto salarial"[24].

De donde se infiere que los derechos de imagen que se explotan directamente por el jugador a través del Club tienen consideración de *salario*. Sin embargo, si el futbolista los cede temporal o definitivamente a terceros (explotación individual) tendrán la consideración que derive de su

[24] El artículo 19 CCFP establece que "Las retribuciones que perciban los Futbolistas Profesionales serán consideradas como salario, a excepción de aquellos conceptos que estén excluidos de tal consideración por la legislación vigente".

propia naturaleza[25] pero al margen del contrato de trabajo (articulo 32 CCFP). También puede decidir explotarlos por sí mismo.

Resulta interesante exponer la postura del Tribunal Económico-Administrativo Central (en lo sucesivo, TEAC), claramente negacionista en torno a la explotación económica de los derechos de imagen *al margen del contrato laboral*. Son numerosas los pronunciamientos que hacen al respecto, evidenciando la *negativa* a considerar el derecho a la explotación de imagen como *derecho autónomo al derecho del trabajo*[26].

Estos concretamente y otros de los pronunciamientos del TEAC se contraponen a la jurisprudencia del Tribunal Supremo. A modo de ejemplo, la sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 2ª) núm. 4028, de 1 de julio de 2008 (Ponente Excmo. D. Manuel Garzón Herrero) confirma la naturaleza del derecho de imagen, con su proyección personal y patrimonial y además, la posibilidad de cederlo a un tercero. Y añade, "Habría, pues, dos tipos de derecho de imagen. Unos, diferenciados claramente de la prestación laboral**,** de los que su titular puede disponer en el modo que le convenga, pues ninguna relación tiene con ella. Otros, que se encuentran íntimamente conectados a la relación laboral".

3.2 La tributación de los derechos de imagen y la regla 85/15

Hasta ahora se ha visto la relación entre el Club de fútbol o la SAD con el deportista profesional, de carácter puramente contractual en la que el Club o SAD paga un salario al futbolista profesional, tal como establece el CCFP o su contrato individual. De este modo, constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente (artículo 6 LIRPF [27]). Con carácter general, los deportistas profesionales españoles tributan por los servicios que prestan según su relación contractual a través del IRPF, al igual que la mayoría de los trabajadores, de acorde a su nivel de ingresos.

[25] Laboral o mercantil. Esta cuestión no deja de ser importante, pues entre otros determina la jurisdicción competente (social o mercantil/civil).

[26] En este sentido, la resolución del TEAC de 22 de junio de 2001 (JT 565), que considera que el derecho a la explotación de la imagen no puede ser un derecho autónomo al derecho del trabajo y por ende, cualquier renta que le jugador reciba por este concepto tiene su origen en el contrato de trabajo y debe ser calificado como rendimiento del trabajo.

[27] Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades (IS), sobre la Renta de no Residentes (IRNR) y sobre el Patrimonio (IP), en lo sucesivo, LIRPF.

Sin embargo, como se ha dicho anteriormente, se prevé que los futbolistas puedan participar en los beneficios de la explotación comercial de su propia imagen por el Club o SAD, de modo que esta participación se incluirá como otro concepto retributivo adicional.

El pasado enero de 2021 se filtró el contrato de Lionel Messi con el FC Barcelona[28]. De este se desprende que el contrato con el jugador asciende a 555 millones de euros brutos, a cobrar en cuatro temporadas (2017-2021). Esta suma incluye un salario fijo (que corresponde al contrato laboral con el jugador), los derechos de imagen, y una serie de primas. De este total, el 80 por ciento de los ingresos obtenidos por el jugador con su relación con el Club proviene de la explotación de sus derechos de imagen.

Bajo ese contexto para conseguir rebajar la carga fiscal se crea una sociedad mercantil cesionaria de los derechos de imagen y se separan las retribuciones salariales de las rentas derivadas de la explotación de los derechos de imagen. De este modo, el Club y el futbolista firman un contrato de tipo laboral para retribuir únicamente los servicios deportivos (tributando por IRPF), y por otro lado el jugador cede sus rentas por explotación de derechos de imagen a la sociedad intermediaria, la cual a su vez los vende al Club; que tributarán como renta societaria, por el Impuesto de Sociedades (en lo sucesivo, IS).

3.2.1 La regla 85/15

La Agencia Tributaria española consideró que estas prácticas eran simulaciones para conseguir un ahorro fiscal ilegal. Así, promulgó la Ley 13/1996 de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, la cual permitía esta praxis siempre que se asegurara el cumplimiento de la regla 85/15.

Cómo consecuencia de esta ley, sólo una parte de las rentas por derechos de imagen del jugador pueden tributar por IS. Así, la AEAT se asegura que el 85 por ciento de las rentas del jugador tributan como rendimientos del trabajo (y se integran en la base general del IRPF del futbolista) y el 15 por ciento restante tributa como renta societaria (IS, a un tipo impositivo inferior). Con esta regulación no se pretende erradicar la cesión de derechos de imagen a sociedades para su ulterior explotación, sino acotar dicha práctica dentro de ciertos límites considerados 'no abusivos'[29].

[28] elEconomista.es. (2021, 31 enero). *Filtración del contrato de Messi con el FC Barcelona: más de 555 millones de euros en cuatro temporadas*. elEconomista.es.

[29] ORTIZ CALLE, E. (2009). *Las rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen de los deportistas profesionales: su discutida calificación Jurídico-Tributaria*. Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento, 26.

3.2.2 La tributación de los derechos de imagen

De lo anterior se deduce que no es el concepto de salario laboral como tal el punto polémico a valorar, si no la tributación de estos derechos de imagen y todas las estructuras societarias que se desarrollan para beneficiarse de los distintos tipos de gravámenes.

Concretamente, la explotación de los derechos de imagen puede tributar de cuatro formas distintas, pero se analizará únicamente la última de ellas:

- Del "*trabajo*", si el deportista obtiene los rendimientos dentro de un vínculo profesional con el Club. Entre otros: salario, prima de contratación, plus de antigüedad, primas pro partido, indemnizaciones por lesión etc.
- De "*actividades económicas*" (RAE), si el deportista actúa como empresario profesional, de forma independiente a un Club o SAD. Entre otros: cantidades que un futbolista profesional cobraría por participar a título individual en un espectáculo o evento deportivo, los premios que reciba, etc.
- Del "*capital mobiliario*", bajo la definición del artículo 25.4.d) LIRPF, cuando la cesión es sin la existencia de un vínculo contractual. Normalmente este supuesto se da con la cesión mediante contratos individuales con empresas publicitarias.
- De "*imputación de rentas*", el deportista cede la explotación de sus derechos de imagen a una sociedad tercera, que es la encargada de explotarlos. Se trata de un régimen especial de imputación de rentas, del que hay mucha jurisprudencia al respecto. Se verá a continuación.

La STS (Sección 2ª, Sala Tercera, de lo Contencioso) núm. 3172/2012, de 28 de marzo (Ponente: Excmo. Sr. Juan Gonzalo Martínez Mico) afirmaba que, para que el régimen de imputación de rentas resultase aplicable debían concurrir las tres circunstancias que se expondrán a continuación.

En primer lugar, que el contribuyente tenga cedido el derecho a la explotación de su imagen. En segundo lugar, que haya una relación laboral entre el jugador y una entidad deportiva y finalmente, que la entidad deportiva haya obtenido la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para utilizar la imagen del contribuyente.

Este último supuesto (régimen de imputación de rentas) es el que está en el punto de mira de la gran mayoría de conflictos que hoy en día se están resolviendo en los Tribunales, por lo que es uno de los temas fundamentales del análisis. Un buen ejemplo de ello es el caso Xabi Alonso (X.A. en lo sucesivo).

El presente caso ha puesto en evidencia toda la jurisprudencia hasta día de hoy. Cómo se ha comentado anteriormente, durante décadas las principales personalidades del mundo del fútbol (entre otras disciplinas) han sido condenadas como autores de delitos fiscales llevando a cabo las prácticas que más adelante se desarrollarán. La mayoría, mediante la conformidad de los propios acusados. No obstante, con la absolución del futbolista Xabi Alonso, los Tribunales han decidido ver la otra cara de la moneda del concepto de la simulación en este ámbito. Bajo esta tesitura, son varios los expertos que se cuestionan si esta sentencia será el fin del delito fiscal para el mundo del fútbol[30].

El caso de X.A en un primer momento lo resuelve la SAP Madrid (Sección 30ª) núm. 672/2019. Sin embargo, el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal interpusieron recurso de apelación y esta cuestión la ha resuelto la Sala de lo Civil y Penal del TSJ Madrid, núm. 18/2021, de 21 de enero (Ponente: Excmo. D. Celso Rodríguez Padrón).

3.2.3 La imputación de rentas: análisis jurisprudencial. Consideraciones a partir del caso Xabi Alonso

Antes de entrar en detalle sobre la doctrina jurisprudencial del caso, es importante entender los antecedentes y hechos probados más relevantes.

3.2.3.1 Caso Xabi Alonso: Antecedentes y hechos probados

Xabi Alonso, en su condición de futbolista de profesión, fichó por el Real Madrid, C.F en 2009, en el que jugó cinco temporadas. Por ende, a partir de 2010 pasó a estar sujeto a la tributación española. Declaró unos rendimientos en concepto de IRPF**,** pero *no declaró los rendimientos por él obtenidos por la explotación de sus derechos de imagen*, acogiéndose al régimen del artículo 92 LIRPF. Fue asesorado por Iván Zaldúa, asesor fiscal de profesión, que contactó con un conseguidor de sociedades para que les facilitara una estructura societaria y así poder realizar la cesión de sus derechos de imagen.

Con anterioridad al fichaje por el Real Madrid, X.A hizo cesión de la explotación de sus derechos de imagen a KARDZALI (sociedad domiciliada en Madeira, Portugal), a cambio de un precio de cinco millones de euros. Mediante contrato, KARDZALI cedió en exclusiva el 50 por ciento de los derechos de imagen del jugador al Real Madrid, a cambio de una contraprestación.

[30] Cisneros González, J. M. (2019, 18 diciembre). *¿Es la sentencia del caso «Xabi Alonso» el fin del delito fiscal para el mundo del fútbol?* El Derecho.

Además, Xabi Alonso con anterioridad había cedido a ADIDAS ESPAÑA SA, el derecho a explotar con carácter único y exclusivo sus derechos de imagen. Una vez firmado el contrato con el Real Madrid, X.A comunicó a ADIDAS que había cedido la explotación comercial y publicitaria de sus derechos de imagen a esta sociedad, por lo que quedaba subrogada en derechos y obligaciones del futbolista frente ADIDAS.

Casi un año más tarde, X.A adquirió por cinco mil euros la totalidad de las participaciones sociales de KARDZALI.

3.2.3.2 Caso Xabi Alonso: resolución de primera instancia

Ante la Audiencia Provincial de Madrid, el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado imputaban a X.A (en concepto de autor) la comisión de tres delitos contra la Hacienda Pública, relativos al IRPF de los ejercicios de 2010, 2011 y 2012. *A contrario sensu*, su defensa (junto con la de Iván Zaldúa y la del conseguidor de sociedades, Ignasi Maestre; imputados en concepto de cooperadores necesarios) pedían su libre absolución.

En los Fundamentos de Derecho de la resolución de primera instancia no se discute sobre el *factum*, ni tampoco sobre la normativa tributaria. De hecho, se evidencia que las partes acusadoras consideran que la cesión estaba construida únicamente para poder dar una apariencia de realidad que no era y consecuentemente, conseguir eludir el pago de los tributos mediante la aplicación del artículo 92 LIRPF, previsto para cesiones reales.

Consecuentemente, lo que se discute en mayor medida es el concepto de la *simulación*, es decir, la realidad de la cesión a la sociedad portuguesa de sus derechos de imagen, que según el fiscal y el Abogado del Estado era puramente ficticia.

La Audiencia Provincial de Madrid falla y absuelve a los tres acusados, pues considera que los hechos no son constitutivos de delitos contra la Hacienda Pública. La fundamentación jurídica del fallo, junto con los argumentos de la acusación en torno a la simulación serán analizados y estudiados a continuación (*vid*. supra. p. 25).

3.2.3.3 Caso Xabi Alonso: oposición de las acusaciones

El Tribunal de primera instancia, al considerar que todas las partes coinciden con la aplicación de la normativa tributaria, no entra a analizarla. Así, la acusación alega ante el TSJ Madrid, mediante un recurso de apelación, que la sentencia de la Audiencia Provincial incurre en un déficit de motivación.

Consideran que *la sentencia apelada no discrimina* entre el régimen especial de imputación de los rendimientos derivados de la cesión de imagen obtenido por el futbolista vinculados por una relación laboral, de aquellos no subsumibles a este precepto (artículo 92 LIRPF), clasificados por ende como RAE o rendimientos del capital mobiliario.

Entre ellos exponen los cinco mil euros abonados por KARDZALI al futbolista, o los rendimientos obtenidos con su contrato con marcas publicitarias sin ningún tipo de conexión con el Real Madrid (cómo ADIDAS, el Corte Inglés, etc.).

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el pasado enero estimó parcialmente el recurso, anulando así la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid anteriormente comentada.

3.2.3.4 Caso Xabi Alonso: resolución del recurso de apelación

El Tribunal de apelación no entra a analizar la simulación, pues sólo considera el régimen de imputación de rentas y la aplicabilidad de la norma tributaria (artículo 92 LIRPF). Éste es el punto que se quería analizar del apartado 3.2.3., una vez introducidos los hechos.

El TSJ Madrid considera que más allá de la simulación o no de la cesión, hay una serie de rendimientos de la explotación de los derechos de imagen de X.A que no guardan conexión con la relación laboral con el Real Madrid CF, y consecuentemente, no pueden estar amparados por el régimen especial de imputación del artículo 92 LIRPF. En otras palabras, este precepto no podría aplicarse a los derechos de imagen generados *al margen de la relación laboral* con el Real Madrid C.F, pues no se cumpliría la segunda circunstancia mencionada anteriormente (*vid*. infra. p. 20).

El Tribunal no se explica por qué se da por buena la exclusión de la imputación en la base imponible del IRPF de X.A uno de los rendimientos derivados de la cesión que *no quedarían sujetos* por la norma de cobertura en la que se basa la atipicidad.

Es por todo esto que el Tribunal falla estimando parcialmente el recurso de apelación interpuesto por el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado, ordenando que se dicte una nueva sentencia solventando las omisiones que determinan la nulidad de la misma.

Este caso parece hecho a medida para exponer la jurisprudencia más reciente en este ámbito sobre el régimen de imputación de rentas del artículo 92 LIRPF, pues en la sentencia de apelación quedan claramente puntualizados todos los factores a analizar.

Sin embargo, y cómo se ha referenciado en apartados anteriores, otro de los puntos más polémicos para entrar a valorar son las estructuras societarias que se desarrollan para poder beneficiarse de los distintos tipos de gravámenes.

3.3 La simulación y el 'modus operandi' habitual en el delito fiscal

Lo habitual es la creación de estas sociedades mercantiles, a menudo propiedad del mismo deportista, para realizar la cesión de la gestión de estos derechos de imagen. Aunque parezca un movimiento un tanto complejo se trata de un negocio perfectamente lícito.

Sin embargo, en la práctica totalidad de los casos se añade una previa cesión de los derechos de imagen a una sociedad radicada en países de baja o nula tributación y es entonces cuando se ha apreciado, en la gran mayoría de casos, la *existencia de simulación en estos contratos de cesión*, al considerar que no hay una verdadera intención de transmitir estos derechos (que continúan bajo el control del futbolista) y al que finalmente revierten los ingresos derivados de su explotación.

Así, la AEAT cada día está más atenta a varios aspectos, que son los que de apreciarse, se consideraría que existe un delito fiscal y no una mera economía de opción[31].

3.3.1 El 'modus operandi': consideraciones generales a partir del caso de Lionel Messi y Cristiano Ronaldo

A continuación se analiza la jurisprudencia actual sobre los casos más mediáticos hasta el momento, en relación con todo el entramado empresarial y la existencia de *simulación*.

Por un lado, la SAP Madrid (Sección 17ª) núm. 53/2019, también conocida como caso Cristiano Ronaldo (en lo sucesivo, caso C.R.). El Tribunal condenó a C.R como autor de cuatro delitos contra la Hacienda Pública.

Por otro lado, la STS núm. 374/2017, de 24 de mayo (Ponente: Excmo. Sr. Luciano Varela Castro), caso Messi condenado como autor de tres delitos contra la Hacienda Pública.

En ambos casos, los futbolistas están condenados a varios delitos contra la Hacienda Pública debido a la ocultación en sus declaraciones de IRPF por las cantidades percibidas por los derechos de imagen. Y además, llevando a cabo un *modus operandi* muy similar.

[31] La economía de opción existe cuando una norma tributaria permite distintas posibilidades de tributación y el contribuyente escoge la que más beneficiosa le resulte. Se trata de un criterio totalmente lícito y aceptado por la jurisprudencia.

Por un lado, C.R simuló la cesión de sus derechos de imagen a una sociedad unipersonal domiciliada en las Islas Vírgenes Británicas (paraíso fiscal). Esta sociedad, cuyo único socio era C.R, cedió la explotación de los derechos del futbolista a otra sociedad ubicada en Irlanda.

La Fiscalía argumentaba que el uso de la sociedad domiciliada en las Islas Vírgenes Británicas demostraba la única finalidad de todo el entramado empresarial: la interposición de una pantalla para ocultar a la AEAT la totalidad de los ingresos obtenidos por su explotación de su imagen.

Por otro lado, L.M cedió sus derechos de imagen a sociedades radicadas en Belice y Uruguay (ambos paraísos fiscales), y consecuentemente, formalizó contratos de licencia o prestación de servicios entre estas últimas y otras sociedades con domicilio en el Reino Unido y Suiza, para ceder la explotación de sus derechos de imagen.

El Fiscal en este caso también alegó que L.M había tenido la finalidad de burlar la tributación simulando la cesión de sus derechos de imagen a sociedades puramente instrumentales radicadas en paraísos fiscales. En este mismo sentido, mediante esta estructura triangular, L.M habría utilizado diversas sociedades para declarar sus ingresos en países con menor tributación o con una tributación más favorable para, posteriormente, suscribir los contratos con los patrocinadores en países con una amplia red de convenios de doble imposición (UK, Suiza).

Sin embargo, la principal diferencia entre los dos casos fue que C.R. se acogió a la Ley Beckham, que le permitía, en términos generales, tributar como no residente en España durante un cierto número limitado de años.

Cristiano Ronaldo y otros futbolistas fichados en España pudieron disfrutar de una menor carga impositiva en virtud de esta ley, diseñada para atraer talento del exterior a una tributación inferior. Sin embargo, Lionel Messi no se pudo acoger a esta normativa porque tenía la doble nacionalidad: española y argentina.

3.3.2 Especial mención a la simulación

La cesión de derechos de imagen de deportistas profesionales a sociedades para que estas sean las que exploten dichos derechos, constituye una *operación de planificación fiscal*[32] que se viene llevando a cabo desde hace décadas[33]. Sin embargo, hay que recordar que la planificación fiscal deviene totalmente lícita.

[32] La planificación fiscal es el conjunto de estrategias tributarias, diseñadas con carácter previo, que tienen como objetivo minimizar la carga tributaria de los actos, negocios y/o contratos.
[33] LÓPEZ LÓPEZ, H. (2019) *"El régimen tributario de la retribución por la explotación de los derechos de imagen de los deportistas de élite"*, Consejo General de Abogacía Española, 18 de Diciembre de 2019.

Entonces, ¿Cómo se diferencia lo que es una conducta lícita de una ilícita? El caso Xabi Alonso vuelve a ser un buen medio para definir este límite, ya que hasta ahora se habían dictado sentencias condenatorias contra los futbolistas que cedían sus derechos de imagen siguiendo un *modus operandi* similar al explicado en el apartado anterior y sin embargo, esto no ha sido lo que ha ocurrido con la novedosa SAP Madrid (Sección 30ª) núm. 672/2019.

Un matiz importante: como se ha comentado anteriormente (*vid*. supra. p. 23), el Tribunal de apelación en el caso de Xabi Alonso no entra a analizar la cuestión de la simulación, por lo que se comentarán los límites que establece la sentencia de primera instancia, dictada por la Audiencia Provincial de Madrid. Hay que recordar que ha sido declarada parcialmente nula por lo que se refiere al régimen de imputación de rentas (artículo 92 LIRPF), pero nada dice sobre la simulación, por lo que se entenderá que el análisis realizado en primera instancia es correcto.

Esta sentencia resulta muy ilustrativa pues la SAP Madrid (Sección 30ª) núm. 672/2019, recuerda los aspectos que la jurisprudencia tiene más en consideración para detectar la posible simulación bajo este *modus operandi*. Son los mencionados a continuación.

En primer lugar verifican que esta cesión se haga a precio de mercado. Es decir, tratan de detectar una infravaloración de los derechos de imagen dónde se evade el pago del tributo a España (dónde el deportista reside). La Audiencia Provincial en este caso considera que el precio pactado para la cesión no fue aleatorio, sino que correspondía con el valor de mercado.

En segundo lugar, la sentencia analiza la escasa infraestructura de la sociedad (dotación de medios, materiales y humanos) para desarrollar las actividades que supuestamente deben realizar. La Audiencia pone de manifiesto dos elementos que son importantes para descartar la simulación: en primer lugar, la adecuación de los medios materiales y humanos de la sociedad para desarrollar el objeto social (algo muy básico que no requiere infraestructura significativa). Y en segundo lugar, apuntan que la sociedad contrató determinados servicios y tuvo relaciones comerciales con terceras entidades interesadas en la explotación de los derechos de imagen de X.A (y no sólo con el Club).

Habitualmente estas sociedades no cuentan con ningún empleado en su plantilla, de modo que normalmente terminan siendo los propios jugadores los que se encargan de negociar, suscribir y firmar los contratos con sus patrocinadores. Bajo esta tesitura se aprecia una falta de voluntad real para ceder los derechos para su gestión con lo que se considera que se pretenden ocultar las rentas a la Administración Tributaria. Sin embargo, la Audiencia Provincial declara que no

hay evidencias de que el deportista participase de forma activa en las negociaciones. Al contrario, dicha actuación considera que se desarrollaba por otras personas.

Y finalmente, se aseguran de que estos derechos de imagen tributan de forma íntegra en España, dado que la mayoría de las sedes de estas sociedades mercantiles se sitúan estratégicamente en territorios de paraísos fiscales o de baja tributación. En este sentido, la Audiencia Provincial de Madrid apunta que la sociedad por la que se han cedido los derechos de imagen está radicada en un Estado Miembro de la Unión Europea (Portugal); que si bien es cierto que garantiza un régimen tributario mucho menos gravoso, puntualiza que no se trata de un paraíso fiscal (con opacidad fiscal o secreto bancario).

No obstante, la utilización de sociedades en territorios con una menor carga tributaria no es un hecho ilícito como tal, sino una *elusión fiscal*. En este sentido se trata de un comportamiento aceptado por la jurisprudencia, pues tiene como finalidad pagar la menor cantidad de impuestos sin llegar a violar la ley[34].

Así, el problema de la tributación de los derechos de imagen de los deportistas viene determinado generalmente por dos situaciones:

Por un lado el deportista puede ceder sus derechos de imagen a una sociedad sin actividad y esta ingresa lo que recibe por publicidad o como parte del sueldo de los profesionales. La finalidad es *disfrazar como rendimientos sociales lo que en realidad son rendimientos personales*.

O bien, se ceden los derechos de imagen a una sociedad para que los gestione. Esta sociedad generalmente es del mismo jugador que cobra la explotación de imagen y lo tributa por IS (muy por debajo de lo que tributaria por IRPF). Su objetivo *es ocultar la verdadera identidad del perceptor de los ingresos* o *eludir la fiscalidad* mediante la interposición de personas jurídicas.

Consecuentemente, hay que tener en cuenta que estos dos grupos de situaciones dificultan la aplicación del artículo 31 CP, ya que en muchas de ellas, quien ocupa la posición dominante en la sociedad ficticia no resulta encajar ni en forma de administrador ni representante.

En síntesis, todo recae sobre la calificación del negocio jurídico realizado, pues sólo se entendería que hay un delito fiscal si la cesión de los derechos de imagen se califica como falsa

[34] La licitud del acto no se traduce en que el acto sea considerado ético. Actualmente hay una importante corriente que considera que emplear medidas de elusión fiscal corrompen el sistema tributario.

o ficticia. Si el contrato hubiera estado amparado en una causa verdadera[35] esta habría de reputarse lícita a efectos fiscales, pues el artículo 92 LIRPF ampararía la ausencia de tributación[36].

3.3.3 La doctrina del levantamiento del velo

Una de las formas por la que generalmente se cometen estos delitos es la utilización de una sociedad como cobertura ideal para defraudar derechos de terceros.

Con la aparición de la persona jurídica se adoptó un sistema de separación de patrimonio empresarial y personal, por lo que la persona jurídica se establecía como sujeto de derecho independiente, quedando al margen el patrimonio personal de los socios[37].

En muchas ocasiones se constituyen este tipo de entramados societarios con el único propósito de salvaguardar el patrimonio personal de los socios, utilizando estas sociedades como pantalla para así hacer recaer sobre la misma la responsabilidad de sus acciones.

Ante este tipo de situaciones, la jurisprudencia ha venido aplicando históricamente lo que se conoce cómo «doctrina del levantamiento del velo», pues permite prescindir de las relaciones jurídicas societarias e indagar en la realidad subyacente, para aplicar precisamente las normas que se querían eludir.

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 puedan "correr el velo" tendido por una sociedad para conocer la titularidad real de los bienes y créditos que aparecen formalmente en el patrimonio social[38].

Consecuentemente, esta doctrina resulta decisiva para determinar los verdaderos titulares de las sociedades en los casos como los expuestos de utilización de sociedades interpuestas o entramados de sociedades que persigan la opacidad de las operaciones.

El Tribunal Supremo considera que "no cabe la alegación de la separación de patrimonios de la persona jurídica por razón de tener personalidad jurídica, cuando tal separación es, en la

[35] A tener en cuenta los matices explicados anteriormente (*vid*. supra. p. 25), pues la jurisprudencia determina esta necesidad de discriminar según la procedencia de los rendimientos de la cesión de explotación del derecho de imagen.
[36] SAP Madrid (Sección 30ª) núm. 672/2019.
[37] Hablando en términos generales, pues existen casos donde no se exoneran a los socios de responder por las obligaciones sociales con su patrimonio social y otros en las que prima responsabilidad solidaria y universal.
[38] STS núm. 274/1996, de 20 de mayo (Ponente: Excmo. Enrique Bacigalupo Zapater).

realidad, una ficción que pretende obtener un fin fraudulento, como incumplir un contrato, eludir la responsabilidad contractual extracontractual, aparentar insolvencia, etc.”.

Con el levantamiento del velo el juez puede hacer responsable a los socios de obligaciones que formalmente corresponderían a la persona jurídica. Aun así, el Tribunal Supremo advierte que esta técnica debe aplicarse de forma ponderada y restringida, y sólo cuando haya una clara cobertura formal de una sociedad y confusión de patrimonios.

Llegados a este punto resultan interesantes las resoluciones dictadas por la Audiencia Nacional.

A modo de ejemplo, la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 2ª) de 13 de junio de 2002 (JT 101; Ponente: Excma. Celsa Pico Lorenzo), considera que esta interposición de sociedades como cesionaria de los derechos de imagen del futbolista debe resolverse con arreglo a la doctrina del levantamiento del velo, pues detrás de ellas considera que está el propio deportista (sea como socio único, accionista o partícipe) y concluye, que la sociedad interpuesta es simulada o aparente.

Y finalmente, también resulta interesante comentar el punto de vista de la AEAT, pues considera que la creación de una sociedad por parte del deportista, a través de la cual explota sus derechos de imagen tiene una única finalidad: eludir la tributación en España.

4. PERSPECTIVA Y REFLEXIÓN PERSONAL

Estas prácticas en general se han llevado a cabo desde hace décadas por parte de una gran cantidad de jugadores de fútbol de las ligas más importantes en nuestro país. En el siguiente apartado se verá, a modo de conclusión, mi opinión personal acerca de los temas más significativos que se han comentado en este trabajo. No obstante, este apartado se destina a introducir una perspectiva algo diferente, que no deja de ser una consecuencia esencial de esta praxis. Sin ir más lejos, se trata de la otra cara de la moneda de la tributación de los derechos de imagen de estos sujetos: la fuga de talentos constante a determinadas ligas extranjeras por parte de los deportistas, por motivos fiscales, entre otros.

Por parte de los Clubes y los jugadores esta fuga de talentos se puede maquillar, pero no deja de ser evidente la reducción de la carga tributaria de aquellos que deciden cambiar de domicilio fiscal e irse de España. Un ejemplo paradigmático es Cristiano Ronaldo, que en 2018 fue fichado por el Juventus *Football* Club y decidió poner su carrera profesional rumbo a Italia.

En Italia entró en 2019 en vigor el Decreto Ley 34/2019, de 30 de abril, que tenía como objetivo sustentar el deporte italiano para volver a la primera línea europea y mundial. En resumidas cuentas, es una ley que permite a los deportistas tributar a niveles mucho más bajos que en el resto del continente, para favorecer la caza de talento frente España, Francia o Alemania. Por un lado, permite que los futbolistas que van a jugar a Italia paguen un 30 por ciento del IRPF durante los cinco primeros años; lo que en España supone pagar aproximadamente un 50 por ciento en el tramo más alto del IRPF. Y por el otro, permite que para los equipos también sea mucho más ventajoso, pues lo que le costaría a un equipo español el contrato de un jugador es casi dos veces superior al que le costaría a un equipo italiano[39].

Asimismo, también es sabido que varios *youtubers*, *influencers*, artistas y otros deportistas españoles de otras disciplinas han decidido trasladar su domicilio fiscal fuera del país. Y es que este trabajo se ha centrado en el campo de fútbol, ya que se dispone de mucha jurisprudencia al respecto y han sido casos muy mediáticos hasta a fecha de hoy. Pero los efectos y consecuencias que se han ido comentando pueden extenderse a todos estos otros sectores.

Al fin y al cabo todos ellos presentan un perfil similar: altos ingresos, tributación al tipo máximo del IRPF, y la convicción de estar pagando demasiados impuestos. En el caso de *youtubers*, *influencers* y algunos artistas, se les añade su capacidad de poder realizar su trabajo desde

[39] Martín, A. (2019, 21 julio). ¿Por qué Cristiano o el «Chacho» se van a Italia? Pagan (muchos) menos impuestos. El Confidencial. Deportes.

cualquier lugar del mundo. Algo que por parte de muchos deportistas es complicado si no se les ofrece un traspaso a otro equipo, como el caso de Neymar y Cristiano Ronaldo estos últimos años.

Los titulares acerca de su cambio de rumbo podían ser muchos y muy variados, sin embargo y bajo mi punto de vista, el motivo principal para la mayoría de ellos es el dinero. Por lo general en España, una persona media ve incrementado su sueldo con el paso del tiempo. Sin embargo, esto no es lo que pasa con los deportistas y artistas españoles ni tampoco con los jóvenes *influencers* o *youtubers*.

Por un lado, la carrera de cualquier deportista, pero fundamentalmente de jugadores de fútbol, básquet y tenis en España, es relativamente corta (en comparación con la duración media de la vida laboral actual). Por lo que su curva de ingresos es exponencial los años de su paso por el campo de juego, pero una vez se retiran (a una edad temprana), sus ingresos se ven reducidos de forma muy brusca e importante. Sólo unos pocos consiguen mantener unos ingresos de este nivel tras su retiro del campo de juego.

Y por otro lado, el fenómeno *youtuber* es un movimiento muy joven, pero que a la vez genera una gran incertidumbre a largo plazo, pues no pueden determinar si seguirán generando los mismos ingresos en un futuro o si su modelo de negocio desaparecerá o conseguirán adaptarse con el tiempo. En este sentido, pueden llegar a generar mucho capital durante una época de su vida, pero tienen que lidiar con esta incertidumbre que puede conllevar importantes consecuencias para su economía.

A causa de su importancia mediática, y consecuentemente su valoración económica no debemos olvidar que estamos ante personas que tributan por el tramo impositivo más alto de IRPF, lo que en España supone destinar más de la mitad de sus ingresos a la Hacienda Española, debido a la progresividad tributaria del sistema. Teniendo esto en consideración, una oferta competitiva en otro país donde la carga tributaria es menor será difícilmente descartada por uno de ellos.

En síntesis, el problema está presente pues hay una clara fuga de talento español hacia otros países, con el objetivo de reducir su carga fiscal. La solución no es clara pues requeriría un estudio a fondo para detectar el punto más conflictivo y de allí tratar de buscar una solución al problema, pero cabría proponer una reforma sustancial para no perder más ciudadanos y talento con este perfil tan concreto.

5. CONCLUSIONES

El objetivo principal perseguido a lo largo de estas páginas era analizar las prácticas y el *modus operandi* llevadas a cabo por los futbolistas profesionales (entre otros), cuyo objetivo principal es reducir su carga tributaria – desde una perspectiva del derecho penal. Y, en segundo lugar, estudiar la respuesta de los Tribunales españoles en casos aparentemente similares en esta disciplina deportiva.

Como se ha visto a lo largo de estas páginas y a pesar de la importancia económica y cultural que supone para el país el fútbol profesional, España tiene un amplio margen de indefinición legal, que conlleva sus consecuencias.

La primera de ellas está reflejada en el tratamiento penal que merecen los asesores fiscales. Ninguna duda cabe, en todo caso, que el asesor fiscal pueda ser partícipe de un delito fiscal. Ahora bien, cuando su actuación traspasa los límites de la mera participación y es él mismo quien decide el qué, el cómo, el cuándo y el cuánto se realizará la defraudación tributaria, no parece tan evidente que pueda ser castigado como autor del delito, pues se trata de un delito especial que sólo puede cometer el obligado tributario. Equiparar a efectos punitivos la responsabilidad de un *extraneus* a la del autor de un delito especial propio, vulneraría el principio de legalidad y por ende, la condición subjetiva restrictiva del tipo.

Siguiendo la misma línea que la jurisprudencia vista en este trabajo y bajo mi punto de vista, el delito fiscal es un delito especial, pero no de propia mano. En otras palabras, el CP no exige que sea el propio autor el que lleve a cabo la acción típica. De hecho, el artículo 31 CP permite la imputación de este delito en caso de ser cometido por un administrador *de facto* o *de iure* de una sociedad, o por un tercero que actúe en nombre o representación legal o voluntaria de otro. Este último precepto es el que creo que sin duda puede comprender la figura del asesor fiscal.

En definitiva, el tratamiento penal de los asesores fiscales debe ser estudiado caso por caso. En mi opinión, habría que excluir la responsabilidad penal de un asesor fiscal si únicamente ejerce funciones de asesoramiento al obligado tributario. No obstante, si por el contrario actúa como administrador, representante legal u ostenta amplios poderes de representación del mismo, debería responder como co-autor del delito.

Una segunda consecuencia es la que apunta el Dr. Ramón Ragués i Vallès en relación con la doctrina de la *Willful Blindness*. Si bien creo que se trata de una doctrina muy acertada y debidamente aplicada a los casos analizados a lo largo de este trabajo, creo personalmente que

se ha hecho un uso muy selectivo de la misma, lo que se traduce en un incremento de la inseguridad jurídica en este campo.

De hecho, el uso de esta doctrina en el caso Messi tenía una finalidad totalmente ejemplificativa para la sociedad. Bajo mi punto de vista, una aplicación selectiva de este tipo de doctrinas vulnera directamente el principio de igualdad ante la ley al igual que el principio de proporcionalidad. En definitiva, creo que los Tribunales deberían aplicar esta doctrina bajo los mismos supuestos, sin entrar a valorar la repercusión mediática o los posibles efectos adversos que pudieren surgir como consecuencia de su aplicación.

Una tercera consecuencia es la incertidumbre respecto del tratamiento penal que merece el ahorro fiscal en materia de derechos de imagen. Ciertamente no queda claro qué es delito y qué no. De entrada podría parecer que, para el hombre medio, no es una distinción muy relevante. Sin embargo, es sabido que, para muchos sujetos (futbolistas y profesionales del deporte, artistas, *youtubers*, influencers, etc.) puede resultar esencial, pues sus derechos de imagen les constituyen una parte fundamental de sus ingresos.

En este sentido, personalmente creo que es preciso llegar a una interpretación satisfactoria del Código Penal, y más concretamente del artículo 305 CP; siempre respetando el principio de legalidad. Garantizar y proporcionar la suficiente seguridad jurídica a los ciudadanos, y en especial, a este colectivo es tarea de la jurisprudencia. En ningún caso creo que sea conveniente una modificación de este precepto legal.

A juzgar por la última sentencia del caso Xabi Alonso, puede entreverse un posible cambio en las tendencias jurisprudenciales de nuestro país, aunque no creo que esto suponga el fin del delito fiscal para el mundo del fútbol. Sin embargo la sentencia de este caso, a diferencia de los otros hasta día de hoy, es que establece de forma cristalina y precisa el motivo que sirve para inclinar la balanza hacia la condena o la absolución.

Así, puede facilitar el conocimiento para todas aquellas personas afectadas que no sepan en qué situación están. Hasta ahora no tenían un conocimiento claro de qué es lo que podían o no podían hacer con sus ingresos para que se entendiera que no hay defraudación tributaria, pues como se ha venido diciendo, hay mucha inseguridad jurídica en este ámbito. Empero, con esta última resolución hay suficientes pautas (muy claras) para entender qué factores valoran los Tribunales al considerar que hay simulación, y por ende, delito fiscal; o por el contrario, que no la hay.

En definitiva, todo versa en facilitar las cosas a la Administración Tributaria española, pero debe quedar claro que no todo el ahorro fiscal constituye objeto de delito. Bajo mi punto de vista y en relación con la jurisprudencia analizada, hay que cumplir con mínimo tres requisitos indispensables.

En primer lugar, para que se entienda que no hay defraudación tributaria hay que cumplir con un requisito de carácter económico. Este tiene relación con el precio de la cesión del contrato en cuestión. La cuantía establecida para la cesión de los derechos de imagen no puede ser arbitrario. En este sentido, debería estar basado en criterios económicos y sujeto a los precios de mercado actuales, de acuerdo con los derechos que se representan.

En segundo lugar, un requisito de carácter funcional. Se trata de los medios materiales y humanos de los que dispone la empresa cesionaria de los derechos. La Audiencia considera que no es necesario una estructura societaria especialmente complexa, pues para explotar unos derechos de imagen no se requiere mucha infraestructura. En efecto, parece que para la Audiencia Provincial de Madrid los medios técnicos y humanos del entramado societario son facultativos, aunque recomiendan presentar toda la contabilidad, información y facturación del negocio jurídico en cuestión.

En tercer y último lugar, no debe haber ocultación de los ingresos o del beneficiario a la Hacienda Pública española. Así, valora positivamente la Audiencia Provincial que el territorio en el que está domiciliada la empresa cesionaria de los derechos de imagen esté en la UE y no en un territorio protegido por el secreto bancario o la opacidad fiscal.

En definitiva, a medida que iba empapándome de información de manuales, doctrina, jurisprudencia, informes… he comprendido que en un país como el nuestro, en el que el deporte profesional (y fundamentalmente el fútbol), mueve masas y contribuye en la riqueza de la sociedad, la normativa vigente sólo producirá una huida de los mejores deportistas fuera de nuestras fronteras, buscando un mejor trato fiscal.

No sé hasta qué punto la solución es volver a implementar la Ley Beckham, que estuvo en vigor hasta 2014, tal como pide una parte de los expertos. En este sentido, creen seriamente que el país debe hacer un esfuerzo para equilibrar la competencia con el mercado europeo. Aunque en su momento fue objeto de críticas, consideran que la experiencia ha demostrado que el mayor perjudicado desde su abolición ha sido la Hacienda española y su capacidad para competir en el mercado global. Al final, el mercado no es nacional, sino europeo y en alguna medida, mundial y debe ser igual de competitivo.

Otra posible alternativa sería someter esta reflexión a la Comisión Europea, con el objetivo de unificar el tratamiento fiscal de los derechos de imagen mediante una Directiva Comunitaria. Consecuentemente, se conseguiría un mercado de libre competencia bajo las mismas reglas de juego.

Lo que está claro es que bajo estas condiciones tan complicadas para los deportistas profesionales y los Clubes, seguirán buscando una alternativa para dar la vuelta a los argumentos de la Administración Tributaria, y así acordar una posición intermedia no tan gravosa como para descapitalizar el deporte español.

En síntesis, es necesario una clarificación del tratamiento de los derechos de imagen y consecuentemente, una modificación de su regulación (junto con los mecanismos de valoración de los mismos) para permitir a los Clubes y jugadores conocer de antemano su situación fiscal y acabar con esta poca seguridad jurídica que el sector del fútbol español lleva aparejada, además tan trascendente para la economía española.

6. BIBLIOGRAFIA

- ***REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS***

CARDENAL CARRO, M. (2006). *El deportista en el Mundo*. Dykinson.

LÓPEZ LÓPEZ, H. (2019). *"El régimen tributario de la retribución por la explotación de los derechos de imagen de los deportistas de élite",* Consejo General de Abogacía Española, 18 de Diciembre de 2019.

RAGUÉS I VALLÈS, R. (2008). *La Ignorancia Deliberada en Derecho Penal* (1a Edición). Atelier.

ROBLES PLANAS, R. (2007). *Garantes y cómplices*. Atelier.

ROSSY, J. M. (1989). *El delito fiscal*. Editorial Bosch, Barcelona.

SILVA SÁNCHEZ J.M. (Dir.); ROBLES PLANAS R. (Coord.), COCA VILA I. (2020). *Lecciones de Derecho Penal Económico y de la Empresa*. Atelier.

SILVA SÁNCHEZ, J.M. (2005). *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. Atelier.

- ***FUENTES ELECTRÓNICAS***

ABOGADOS, I. (2021, 20 enero). *¿Qué es la ignorancia deliberada (willful blindness)?* ILP Abogados. Disponible en: https://www.ilpabogados.com/que-es-la-ignorancia-deliberada-willful-blindness/

AGENCIA EFE. (2017, 6 octubre). *7 meses de prisión por fraude para Ricardo Carvalho tras el acuerdo con la Fiscalía*. Disponible en: https://www.efe.com/efe/espana/deportes/7-meses-de-prision-por-fraude-para-ricardo-carvalho-tras-el-acuerdo-con-la-fiscalia/10006-3400775

BARRANCO, N. J. D. L. M. (2019a, diciembre 9). *La simulación punible en el delito fiscal: los derechos de imagen del mundo del fútbol*. Almacén de Derecho. Disponible en: https://almacendederecho.org/la-simulacion-punible-en-el-delito-fiscal-los-derechos-de-imagen-del-mundo-del-futbol

BARRANCO, N. J. D. L. M. (2019b, diciembre 9). *La simulación punible en el delito fiscal: los derechos de imagen del mundo del fútbol*. Almacén de Derecho. Disponible en: https://almacendederecho.org/la-simulacion-punible-en-el-delito-fiscal-los-derechos-de-imagen-del-mundo-del-futbol

C. (2019, 20 agosto). *Futbol y fraude fiscal en los derechos de imagen - Criminalmoney*. Criminal money. Disponible en: https://www.criminalmoney.com/futbol-fraude-fiscal-derechos-imagen/

CAMACHO, M. (2020, 9 julio). *¿Qué es y cómo funciona el Estatuto de los Trabajadores? - Factorial*. Factorial Blog. Disponible en: https://factorialhr.es/blog/como-funciona-estatuto-trabajadores/

CISNEROS GONZÁLEZ, J. M. (2019, 18 diciembre). *¿Es la sentencia del caso «Xabi Alonso» el fin del delito fiscal para el mundo del fútbol?* El Derecho. Disponible en: https://elderecho.com/la-sentencia-del-caso-xavi-alonso-fin-del-delito-fiscal-mundo-del-futbol

DIARIO LA LEY. *El papel del asesor tributario en el procedimiento penal. Comentarios a la sentencia del caso Messi.* (2017, 7 marzo). Disponible en: https://diariolaley.laleynext.es/content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAEAMtMSbF1CTEAAiNTA2MLC7Wy1KLizPw827DM9NS8klS1xKTi_JzSktTQokzbkKLSVAAhxnZ8MQAAAA==WKE

ECONOMÍA 3. (2019, 21 abril). *Los derechos de imagen en el deporte profesional*. Economia3. Disponible en: https://economia3.com/2019/04/22/192852-los-derechos-de-imagen-en-el-deporte-profesional/

EDESIGNS. (2016, 1 julio). *Ingeniería Fiscal*. Expertos Tributarios. Disponible en: https://www.expertostributarios.com/ingenieria-fiscal/

ELECONOMISTA.ES. (2021, 31 enero). Filtración del contrato de Messi con el FC Barcelona: más de 555 millones de euros en cuatro temporadas. *elEconomista.es*. Disponible en: https://www.eleconomista.es/deporte-negocio/noticias/11023304/01/21/Filtracion-del-contrato-de-Messi-con-el-FC-Barcelona-mas-de-555-millones-de-euros-en-cuatro-temporadas.html

ESTÉVEZ GUDINO, E. (1997). IUSPORT. El Web Jurídico del Deporte. Disponible en: http://www.iusport.es/opinion/eduard2.htm

F. (2020, 21 diciembre). *Sociedad Anónima Deportiva: ¿Qué es? ¿En qué se diferencia de un club deportivo?* Asesorías.

Disponible en: https://asesorias.com/empresas/sociedades/anonima/deportiva/

FEIJOO SÁNCHEZ, B. (2015, julio). *La teoría de la ignorancia deliberada en Derecho penal: una peligrosa doctrina jurisprudencial*. InDret. Disponible en: https://indret.com/wp-content/themes/indret/pdf/1153.pdf

FISCAL IMPUESTOS. *La AP de Madrid absuelve a famoso futbolista por considerar que no*. (2020, 16 marzo). Fiscal-impuestos.com. Disponible en: https://www.fiscal-impuestos.com/audiencia-absuelve-famoso-futbolista.html

GARCÍA, J. C. (2017, 13 septiembre). *Futbolistas, asesores y delitos fiscales: ¿"ignorancia deliberada" o "principio de confianza"?* Hay Derecho. Disponible en: https://hayderecho.expansion.com/2017/09/14/futbolistas-asesores-delitos-fiscales-ignorancia-deliberada-principio-confianza/

GARRIGUES (2011). El delito fiscal. Análisis de la figura del delito de defraudación tributaria y de las últimas tendencias jurisprudenciales.

GUÍAS JURÍDICAS. *Derecho a la propia imagen*. (2019). Disponible en: https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAkMjU1MjE7Wy1KLizPw8WyMDQ3MDcyMDkEBmWqVLfnJIZUGqbVpiTnEqAJohrjY1AAAAWKE

GUÍAS JURÍDICAS. *Paraíso fiscal*. (2017). Disponible en: https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASNTA2NztbLUouLM_DxbIwMDS0NDQ7BAZlqlS35ySGVBqm1aYk5xKgD0aKSRNQAAAA==WKE

GUÍAS JURÍDICAS. *Levantamiento del velo*. (2020). Disponible en: https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUNjQ3MDtbLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAsaFtfjUAAAA=WKE

IBERLEY. El valor de la confianza. (2019, 3 diciembre). *Relación Laboral Especial del futbolista profesional*. Iberley, Información legal. Disponible en: https://www.iberley.es/temas/relacion-laboral-especial-futbolista-profesional-63999

JURÍDICA, V. T. L. E. D. C. D. (2020, 3 marzo). *Las Sociedades Anónimas Deportivas: ¿Sentimiento o negocio?* Discusión Jurídica. Disponible en: https://discusionjuridica.com/2019/12/16/las-sociedades-anonimas-deportivas-sentimiento-o-negocio/

MARTÍN, A. (2019, 21 julio). ¿Por qué Cristiano o el «Chacho» se van a Italia? Pagan (muchos) menos impuestos. El Confidencial. Deportes. Disponible en: https://www.elconfidencial.com/deportes/2019-07-22/cristiano-sergio-rodriguez-de-ligt-italia-impuestos-ley-beckham_2132295/

ORTIZ CALLE, E. (2009). *Las rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen de los deportistas profesionales: su discutida calificación Jurídico-Tributaria*. Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento, 26.

Disponible en: https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3071024

REBOLLEDO, M. D. E. L. T. V. R. (2019, 8 abril). *Sobre el tipo objetivo y subjetivo del delito fiscal. Crítica a la doctrina de la «ignorancia deliberada»*. Disponible en: https://honesteviverealterumnonlaedere.wordpress.com/2017/06/08/sobre-el-tipo-objetivo-y-subjetivo-del-delito-fiscal-critica-a-la-doctrina-de-la-ignorancia-deliberada/

RODRÍGUEZ, R. (2017, 14 junio). *Las similitudes y diferencias entre los casos de Cristiano y Messi*. La Vanguardia.

Disponible en: https://www.lavanguardia.com/deportes/futbol/20170613/423371301296/cristiano-ronaldo-messi-denuncia-fraude-fiscal.html

TRUYOLS, A. D. (2014, 24 febrero). *El fracaso de las Sociedades Anónimas Deportivas en España*. Hay Derecho. Disponible en: https://hayderecho.com/2014/02/25/el-fracaso-de-las-sociedades-anonimas-deportivas-en-espana/

V.LEX. *Levantamiento del velo*. (2019a). Disponible en: https://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/levantamiento-velo-243027

V. LEX. *Levantamiento del velo*. (2019b). Disponible en: https://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/levantamiento-velo-243027

- ***JURISPRUDENCIA***

Tribunal Supremo (Sala Segunda, de lo Penal)

Sala y Fecha	N.º Sentencia	Magistrado Ponente
STS, 2ª, 24.05.2017	374	Luciano Varela Castro
STS, 2ª, 25.02.2003	264	Julián Sánchez Melgar
STS, 2ª, 16.07.1999	855	Joaquín Martín Canivell
STS, 2ª, 02.02.2009	57	Manuel Marchena Gómez
STS, 2ª, 20.05.1996	274	Enrique Bacigalupo Zapater
STS, 2ª, 06.02.2018	740	Ana María Ferrer García

Tribunal Supremo (Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo)

Sala y Fecha	N.º Sentencia	Magistrado Ponente
STS, 3ª, 01.07.2008	4028	Manuel Garzón Herrero
STS, 3ª, 28.03.2012	3172	Juan Gonzalo Martínez Mico
STS, 3ª, 13.06.2002	101	Celsa Pico Lorenzo

Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional

Sala y Fecha	N.º Sentencia	Magistrado Ponente
Sala de lo CA, 4ª, 2017	64	Ignacio de la Cueva Aleu

Tribunales Superiores de Justicia

Sala y Fecha	N.º Sentencia	Magistrado Ponente
Sala Civil y Penal Madrid, 21.01.2021	18	Celso Rodríguez Padrón

Audiencias Provinciales

Sala y Fecha	N.º Auto
SAP Barcelona, 8ª, 2015	110
SAP Madrid, 13ª, 2003	247
SAP Madrid, 30ª, 2019	672
SAP Madrid, 17ª, 2019	53
SAP Barcelona, 8ª, 2016	94
SAP Barcelona, 8ª, 2016	31
SAP Madrid, 2ª, 2017	591

- ***TEXTOS LEGALES***

CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA.

LEY 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte.

LEY 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

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

LEY 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

LEY ORGÁNICA 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen.

LEY ORGÁNICA 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

REAL DECRETO 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.

RESOLUCIÓN DE 23 DE NOVIEMBRE DE 2015, de la Dirección General de Empleo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo para la actividad de fútbol profesional.