



Universidad de Jaén

Facultad de Ciencias Sociales
y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

FRAUDE FISCAL EN EL DEPORTE

Alumno: Javier Soto Nofuentes

Julio, 2019

RESUMEN

El deporte, se ha convertido en un fenómeno social en todo el mundo. Esto tiene su fundamento en la gran repercusión mundial que tiene y las cifras astronómicas de dinero que mueve.

Los deportistas de élite se caracterizan porque tienen una carrera deportiva mucho más corta que otras carreras profesionales, por lo que la obtención de ingresos está muy concentrada en el tiempo, aspecto que nos destaca la importancia que tiene la tributación de los rendimientos que obtienen. En la actualidad, son muchos los casos de deportistas de élite que han sido castigados penalmente como autores de delitos de fraude fiscal, por eludir el pago de impuestos u obtener ventajas fiscales, sirviéndose de su frecuente movilidad geográfica o su impacto mediático para utilizar supuestos como la fijación de su residencia fiscal o la explotación de sus derechos de imagen como vía para simular la realidad u ocultar beneficios.

ABSTRACT

Sport has become a social phenomenon throughout the world. This is based on the great global impact it has and the astronomical figures of money it moves.

Elite athletes are characterized because they have a much shorter sports career than other professional careers, so that obtaining income is very concentrated in time, an aspect that highlights the importance of taxation of the returns they obtain. At present, there are many cases of elite athletes who have been criminally punished as perpetrators of tax fraud, for evading tax payments or obtaining tax benefits, using their frequent geographical mobility or media impact to use assumptions such as the fixing of their fiscal residence or the exploitation of their image rights as a way to simulate reality or hide benefits.

ÍNDICE

1. Introducción.....	4
2. Tributación de los deportistas profesionales.....	5
2.1.Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	6
2.2.Impuesto de la Renta de No Residentes.....	8
2.3.Impuesto de Actividades Económicas.....	9
2.4.Impuesto sobre el Valor Añadido.....	10
3. Delitos contra la Hacienda pública. El fraude fiscal.....	10
3.1.El fraude fiscal como delito.....	11
3.2.Responsabilidad penal de las personas jurídicas.....	15
4. Supuestos que pueden generar fraude fiscal en el deporte.....	17
4.1.Residencia fiscal.....	17
4.1.1. Casos de fraude fiscal: lugar de tributación de los deportistas profesionales.....	19
4.2.Explotación de la imagen.....	21
4.2.1. Derecho a la imagen.....	21
4.2.2. Explotación de la imagen en el IRPF.....	22
4.2.3. Negocios anómalos en la cesión de Derechos de imagen.....	23
4.2.4. Casos de fraude fiscal: explotación de los derechos de imagen..	25
4.3.Extinción de la relación laboral.....	28
4.3.1. Traspaso entre clubes o entidades deportivas.....	28
4.3.2. Pago de la cláusula de rescisión.....	30
4.3.3. Casos de fraude fiscal: fraude en fichajes.....	32
5. Medidas para evitar el fraude fiscal en el deporte.....	35
5.1.Normas antifraude relacionadas con la residencia.....	35
5.2.Transparencia fiscal internacional.....	37
5.3.Compliance penal.....	38
5.3.1. Contenido del compliance.....	39
6. Conclusiones.....	41
7. Bibliografía.....	42

1. INTRODUCCIÓN

La relevancia del deporte en la sociedad española es cada vez mayor, y esto es debido a multitud de factores. La importancia de la adopción de hábitos saludables en gran parte de la población, implica directamente un incremento de la práctica deportiva. Si a esto se le suma el creciente éxito internacional de nuestros deportistas en distintas modalidades (fútbol, bádminton, tenis...) y la gran dimensión que han alcanzado las competiciones deportivas organizadas en nuestro país, se puede observar que el deporte juega un papel relevante en nuestra sociedad.

Es importante para el desarrollo del trabajo hacer una distinción entre los deportistas aficionados, aquellos que practican deporte por placer y sin obtener rendimiento alguno, y los deportista profesionales, que como define el Real Decreto 1006/1985¹ *“Son deportistas profesionales, quienes, en virtud de una relación establecida con carácter regular, se dediquen voluntariamente a la práctica del deporte por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de un club o entidad deportiva a cambio de una retribución. Quedan excluidos del ámbito de esta norma aquellas personas que se dediquen a la práctica del deporte dentro del ámbito de un club percibiendo de éste solamente la compensación de los gastos derivados de su práctica deportiva”*.

En comparación con otras profesiones, la carrera deportiva del deportista profesional es mucho menor, por lo que la obtención de los ingresos tiene lugar durante un periodo de tiempo breve.

El deporte profesional mueve unas cantidades astronómicas de dinero, que comprende la asistencia a los espectáculos deportivos, publicidad, derechos de imagen o merchandising entre otros. Y los deportistas profesionales, en consonancia con lo anterior, obtienen unas rentas muy elevadas, que lleva a la importancia para ellos de tratar con diligencia aspectos extradeportivos, como puede ser el elemento tributario, siguiendo la afirmación de Quintana Ferrer, E. (2008)² *“La complejidad de las actividades que desarrollan los deportistas*

¹ Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. Art.1.2

² Oliver Cuello, R., Delgado García, A.M., Quintana Ferrer, E. y Urquizu Cavallé, A. (2008) “Fiscalidad del deporte”. J.M. Bosch Editor

profesionales y el volumen de la renta que obtienen muchos de ellos hacen que el elemento tributario constituya un aspecto que deba cuidarse especialmente”.

Han sido muchos los problemas fiscales que se han destapado recientemente de algunas figuras del mundo del deporte como Lionel Messi, Cristiano Ronaldo o Javier Mascherano, entre otros, acusados e imputados por fraude fiscal, lo que da mayor relevancia al tema escogido. A lo largo del trabajo se presentará primero, a modo introductorio, la tributación de los deportistas profesionales. Posteriormente se hablará sobre el fraude fiscal y cuándo se convierte este en delito, antes de explicar los supuestos que pueden generar fraude fiscal, como es el caso de la residencia fiscal, la explotación de los derechos de imagen o la extinción de la relación laboral. Para finalizar, se expondrán algunas medidas para evitar estas acciones delictivas, y una serie de conclusiones de todo lo analizado durante el trabajo.

Para la realización del trabajo ha sido necesario el uso de determinada legislación, como la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Código Penal o el Real Decreto 1006/1985, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, entre otros. Además, se han utilizado otras fuentes bibliográficas, aparte de jurisprudencia, que aparecerán en el último apartado del trabajo

2. TRIBUTACIÓN DE LOS DEPORTISTAS PROFESIONALES

Tal y como figura en el artículo 31 de la Constitución Española³, todos los españoles deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su poder adquisitivo, por lo que los deportistas profesionales no quedan excluidos de este precepto, y deben contribuir en la forma requerida.

A continuación, se van a analizar los distintos impuestos ante los que un deportista de élite puede hacerse cargo, que son el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto de la Renta de No Residentes, el Impuesto de Actividades Económicas y el Impuesto sobre el Valor Añadido, atendiendo las circunstancias especiales de cada uno.

³ Artículo 31.1 de la Constitución Española de 1978: *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.*

2.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El hecho imponible del IRPF es la obtención de renta por parte del contribuyente⁴, dividida la renta en los siguientes componentes: rendimientos del trabajo, rendimientos del capital y rendimientos de actividades económicas, entre otros⁵.

- Rendimientos del trabajo personal

Es la retribución que obtiene el trabajador, en este caso el deportista, por parte del tercero, en virtud de la relación laboral, a cambio de la prestación de sus servicios. Aquí nos encontraríamos con una relación contractual en la cual el deportista es un trabajador por cuenta ajena, que establece un contrato por el que presta sus servicios, la actividad deportiva, que es retribuida por el club o entidad, como puede ser el ejemplo de los futbolistas, jugadores de balonmano, baloncesto, etc. Que juegan para distintas entidades deportivas.

Así, siguiendo el artículo 17.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁶: *“Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”*.

En definitiva, dentro de rendimientos del trabajo se incluyen todas las contraprestaciones que el deportista recibe de la entidad deportiva por la prestación de sus servicios, entre las que podemos destacar las siguientes:

⁴ Artículo 6.1 de la 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: *“Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente”*.

⁵ Además, son componentes de la renta del contribuyente las ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que sean establecidas por ley, pero para el trabajo nos vamos a centrar en las otras tres mencionadas en el texto.

⁶ Artículo 17.1 de la 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.

- Las retribuciones económicas en los casos de cesión a otro club, ya sea temporal o definitiva.
- La prima de fichaje.
- La prima por partido.
- El sueldo.
- Las contraprestaciones durante baja por incapacidad temporal.
- Retribución por la explotación de la imagen del jugador, siempre que sea bajo la consideración de salario, dentro de la relación laboral.

Aparte de todas las retribuciones que se han mencionado, es muy frecuente en los deportistas profesionales que reciban contraprestaciones en especie, ya sea en forma de vehículos, viviendas, etc.

- Rendimientos del capital mobiliario

Según la LIRPF⁷ son rendimientos del capital mobiliario aquellos procedentes de la cesión de la imagen a un tercero distinto del club o la entidad deportiva.

Al tener en cuenta los derechos de imagen de los deportistas hay que tener cuidado, ya que se pueden incluir en distintos grupos y pueden corresponder a rendimientos de trabajo, del capital mobiliario o de actividades económicas, según dicha explotación de la imagen le corresponda al club, se ceda a un tercero distinto del club o cuando el deportista explote su imagen él mismo.

Más adelante se tratará el caso de la explotación de los derechos de imagen con más exhaustividad, ya que es uno de los supuestos que puede generar fraude fiscal, y se analizará algún que otro caso real de deportista profesional.

⁷ Artículo 25.4 d) de la 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: *“Otros rendimientos del capital mobiliario: Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica”*.

- Rendimientos de actividad económica

En el artículo 27.1 de la LIRPF⁸, se establece que: *“Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”*.

De dicho precepto se desprende la idea de que la actividad debe ser llevada a cabo por el sujeto de forma independiente. Así, por ejemplo, tendrá tal consideración cuando el deportista explota él mismo su imagen y participa en un anuncio o spot publicitario de una marca o producto, a través de un contrato de arrendamiento de servicio; o de igual forma, cuando tome papel en un espectáculo deportivo y cobre una retribución por la prestación del servicio a la entidad organizadora del evento.

2.2.Impuesto de la Renta de No Residentes

A dicho impuesto están sujetas aquellas personas que no tienen su residencia en España pero obtienen rentas en territorio español. Así, los contribuyentes que no cumplan con los siguientes requisitos de residencia deberán tributar mediante el IRNR:

- Permanencia durante más de 183 días en territorio español, teniendo en cuenta un año natural.
- Que tenga lugar en territorio español la base de sus actividades económicas.

Siguiendo lo dispuesto anteriormente, el deportista que no cumpla con los requisitos numerados tributará en España por los rendimientos obtenidos en territorio español.

Antes de la reforma fiscal de 2015, los deportistas de élite no residentes estaban sujetos a la famosa Ley Beckham, denominada así porque el futbolista inglés David Beckham fue el primer gran deportista en beneficiarse de esta ley, la cual entró en vigor para atraer a nuestro

⁸ Artículo 27.1 de la 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

país a un mayor número de deportistas profesionales, ofreciendo ventajas fiscales para ellos. A los deportistas profesionales beneficiados por este régimen especial, se les ofrecía tributar al 24% durante sus seis primeros años de residencia en España. El tipo impositivo era del 24% sobre 600.000 euros y del 45% para lo que sobrepasara dicha cantidad. Para ello debían cumplir con varias condiciones, una de ellas era que no debían haber sido residentes fiscales en España durante los diez años precedentes, y otra, que el traslado a nuestro país se debiera por un contrato laboral, se atribuya la figura de administrador de una entidad o asignación internacional.

En 2010 la Ley Beckham sufrió una importante limitación de su aplicación, excluyendo de dicho régimen las rentas que superaban los 600.000 euros anuales, por lo que los deportistas profesionales ya no quedaban incluidos dentro de este régimen especial.

Ya en 2015, con la reforma fiscal⁹, aparte de excluir a deportistas profesionales, entrenadores y directores deportivos, se eliminó el límite de 600.00 euros para poder beneficiarse de dicho régimen, por lo que hasta dicha cantidad el tipo impositivo se fijó en el 24%, y por encima de 600.000 euros, en el 45%. Con tales modificaciones, se perdió la ventaja competitiva de las entidades deportivas de nuestro país para atraer a grandes deportistas mundiales, ya que estos tributarán como el resto de contribuyentes nacionales.

2.3. Impuesto de Actividades Económicas

El IAE grava aquellas actividades realizadas por el deportista profesional sin existir contrato con ningún club o entidad deportiva, es decir, no es un trabajador por cuenta ajena que se encuentra unido a una entidad por una relación laboral, sino que realiza su actividad de forma autónoma e independiente con el objetivo de obtener rendimiento, como es el caso de los tenistas o golfistas entre otros.

⁹ Real Decreto-ley 9/2015, de 10 de julio, de medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras medidas de carácter económico.

2.4. Impuesto sobre el Valor Añadido

Todos los deportistas profesionales que, por cuenta propia, persiguen obtener rendimientos de su actividad se encuentran integrados como sujetos pasivos del IVA, y así, todas las prestaciones de servicios deportivos realizadas ante terceros deben estar sujetas al IVA.

3. DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA. EL FRAUDE FISCAL

“La principal característica de estos delitos es su excesiva dependencia de la normativa extrapenal que desde el ámbito tributario disciplina la actividad tributaria del Estado”¹⁰. (Sáinz- Cantero Caparrós, J.E. (2017). Lo que viene a decir esta cita, es que el Derecho Penal es un derecho accesorio de los delitos contra la Hacienda Pública.

Antes de analizar aquellos supuestos que pueden generar fraude fiscal, es importante definir en qué consiste el fraude fiscal, cuándo estas infracciones pueden ser perseguidas penalmente y qué conductas son las que consuman el delito, entre otras consideraciones.

El incumplimiento de la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos puede conllevar caer en un fraude fiscal. Una infracción que es cometida cuando se da apariencia de legalidad a una conducta, que por su finalidad carece de ella, con el objetivo de eludir cargas u obtener determinadas ventajas fiscales. Esta infracción puede ser perseguida por la Administración tanto en el ámbito administrativo como en el ámbito penal.

La defraudación que se provoca se entiende como el perjuicio patrimonial provocado por el incumplimiento consciente de un deber tributario, o como el perjuicio patrimonial ocasionado por engaño. Puede ser cometido tanto por acción como por omisión, poniendo los medios necesarios u ocultando determinados datos. La defraudación se puede efectuar por dos vías: elusión del pago u obtención indebida de devoluciones fiscales y disfrute de beneficios fiscales indebidos.

¹⁰ Sáinz- Cantero Caparrós, J.E. (2017): “Respuestas jurídicas al fraude en el deporte”. *Colección ensayos penales*, Morillas Cueva, L. Ed. Dykinson. Madrid. Pág. 180

Cuando el fraude excede los 120.000 euros y se sigue manteniendo el ánimo defraudatorio, el fraude fiscal pasa a estar tipificado por el Código Penal y constituye un delito, el cual vamos a analizar en el siguiente punto.

3.1. El fraude fiscal como delito

En los delitos contra la Hacienda Pública, se puede entender que *“el bien jurídico protegido es la propia Hacienda Pública en cuanto el interés de ésta y el propio Estado en que el reparto de la carga tributaria se realice conforme a lo establecido por la ley. En definitiva, protección del proceso de recaudación de ingresos y de distribución de los mismos en el gasto público”*. Morillas Cueva, L. (2005)¹¹.

El tipo básico del delito contra la Hacienda Pública aparece recogido en el artículo 305.1 del Código Penal, que dice que: *“El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.*

La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos.

*Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años.”*¹²

¹¹ Morillas Cueva, L. (2005) “Delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social”.

¹² Redacción dada por la Reforma de la LO 7/2012, de 27 de diciembre en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal.

Tras la redacción del precepto anterior, se van a analizar con más claridad los elementos del tipo, para poder entender mejor los casos prácticos que van a aparecer en los siguientes puntos:

Sujetos

- Sujeto activo: aunque para algunos autores como Rodríguez Mourullo se trate de un delito común, la doctrina mayoritaria lo considera un delito especial, ya que solo puede ser cometido por los obligados¹³ al pago de la deuda tributaria o los retenedores. También pueden ser sujetos activos las personas jurídicas.

Se trata de un delito especial propio, sin eximir que otros sean partícipes como inductores, cooperadores o cómplices, como puede ser el ejemplo del asesor fiscal.

- Sujeto pasivo: son sujetos pasivos del delito la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local.

Conductas

La conducta típica consiste en defraudar, ya sea por acción u omisión, de alguna de las siguientes formas:

- Eludiendo el pago de tributos, lo que significa no pagarlos, debiendo existir defraudación. Puede presentarse:

· Omisión total o parcial del pago del tributo debido como consecuencia de un hecho imponible. Se denomina tributo a los ingresos públicos que consiste en prestaciones pecuniarias exigidas por la Administración por la realización de un supuesto de hecho que ampara el sostenimiento del gasto público.

· Omisión del ingreso de cantidades efectivamente retenidas a un tercero o que debían haberse retenido para su ingreso en la Hacienda Pública.

¹³ Art. 35.2 Ley General Tributaria. Obligados tributarios. “Entre otros, son obligados tributarios: a) Los contribuyentes. b) Los sustitutos del contribuyente. c) Los obligados a realizar pagos fraccionados. d) Los retenedores. e) Los obligados a practicar ingresos a cuenta. f) Los obligados a repercutir. g) Los obligados a soportar la repercusión. h) Los obligados a soportar la retención. i) Los obligados a soportar los ingresos a cuenta. j) Los sucesores. k) Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos”.

·Omisión del pago de los ingresos a cuenta practicados ya sobre rendimientos en especie.

- La obtención indebida de devoluciones, falseando u ocultando datos que hagan nacer un derecho para el defraudador y una obligación para la Hacienda.
- El disfrute indebido de beneficios fiscales, que surge cuando se alteran o falsean datos o circunstancias. El beneficio tributario puede ser toda deducción, bonificación, exención o desgravación.

Estas conductas no son independientes, puede darse una sola o varias, lo principal para catalogarlo como delito de fraude fiscal es que ocasione un perjuicio superior a 120.000 euros.

En el caso en el que se trate de varios tributos, o del mismo pero en diferentes ejercicios, entonces sí existirán varios delitos fiscales. Esta situación la veremos en el caso del futbolista argentino Lionel Messi, que fue condenado por tres delitos contra la Hacienda Pública en los ejercicios de 2007, 2008 y 2009.

Cuantía

La cuantía debe exceder los 120.000 euros. Esta es una condición objetiva de punibilidad: va referida a la cuota del impuesto, es decir, la cantidad que se debe abonar a la Hacienda Pública y al tipo de gravamen de la base imponible.

Culpabilidad

En este tipo de delitos solo cabe la comisión dolosa, aunque puede darse el dolo eventual. Son frecuentes los casos en que se invoca error en las normas tributarias, y este error puede ser tanto de tipo como de prohibición.

Consumación

Con respecto a este elemento existen diversas opiniones, para algunos autores como Morillas Cueva, es un delito de resultado donde cabría la tentativa, es decir, aunque no se consiga el fin, la intención de conseguirlo también debe ser castigada.

Otros como Serrano Gómez establecen que habría que atender a la conducta en concreto para determinar el momento de consumación:

- En la elusión del pago, el no ingreso de las cantidades retenidas o de debida retención y no efectuar los ingresos de retenciones a cuenta, se consuma cuando finaliza el plazo de presentación de la declaración y el del pago de la misma.
- En la obtención indebida de devoluciones, se consuma el delito en el momento que se recibe la cantidad y dispone de ella. En este caso cabría tentativa si la Administración descubre el fraude antes de realizar la devolución.
- En el disfrute indebido de beneficios fiscales, el delito es consumado cuando finaliza el plazo para el pago de la deuda y no se ha pagado alegando que se tiene derecho a unos beneficios fiscales.

Pena

El tipo básico del delito de fraude contra la Hacienda Pública es castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada.

Exención por regulación

Se encuentra regulado en el Art. 305.4 del Código Penal: la regulación consiste en reconocer la deuda ante la Administración Tributaria, y además pagar completamente lo debido. Si este hecho se produce bajo los siguientes supuestos, el obligado tributario no podrá ser condenado por las irregularidades que hubiese cometido con anterioridad a su regulación tributaria, al entender que ha procedido de buena fe y voluntariamente, y restituir su situación:

- Antes de que se haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación para determinar la existencia de esas deudas pendientes de la regularización.
- Si no se han producido estas actuaciones, antes de que el Ministerio Fiscal, el abogado del Estado o el representante procesal de la Administración interpongan querrela o denuncia dirigida contra aquel.
- Antes de que el sujeto haya tenido conocimiento formal del inicio de diligencias penales por parte del Ministerio Fiscal o del Juez de Instrucción.

En definitiva, si se reconoce y paga lo debido antes de recibir la notificación del inicio de actuaciones contra aquel, se le exime del delito. En cambio, si una persona ya sabe que le están investigando por un fraude fiscal, y entonces reconoce y paga su deuda, esto no le exime de que haya un juicio que pueda desembocar en una condena penal por un delito contra la Hacienda Pública, sin perjuicio de que este reconocimiento y pago de la deuda posterior pueda valorarse como atenuante por colaboración con la Justicia.

Tipos agravados

Este delito contempla tipos que, por distintas circunstancias, conllevan un agravamiento de la pena. Se encuentran recogidos en el artículo 305 bis del Código Penal. Los delitos en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias serán castigados con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada:

- La cuantía de la cuota defraudada sea superior a 600.000 euros
- La defraudación haya tenido lugar en el seno de una organización o grupo criminal.
- Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

3.2.Responsabilidad penal de las personas jurídicas

Aunque el grueso del trabajo está centrado en los deportistas profesionales, también es importante hacer mención a la responsabilidad penal que puedan tener los clubes o entidades deportivas, en atención a los delitos de fraude fiscal, ya que estos se pueden incluir dentro de las personas jurídicas. Así, desde 2010¹⁴, se prevé y recoge en el Código Penal la responsabilidad penal de las personas jurídicas, concretamente en el artículo 31.1 bis, el cual establece que: *“las personas jurídicas serán penalmente responsables:*

¹⁴ Artículo único 4 de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio.

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

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

En base al anterior artículo, el artículo 310 bis estipula que cuando las personas jurídicas son responsables de delitos contra la Hacienda Pública o la Seguridad Social, se les impondrán las siguientes penas:

- Multa del tanto al doble de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de 2 años.
- Multa del doble al cuádruple de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de 5 años.
- Multa de 6 meses a 1 año, en los supuestos recogidos en el artículo 310 CP.

Además de las señaladas, se impondrá a la persona jurídica responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años. Podrá imponerse la prohibición para contratar con las Administraciones Públicas.

Aparte de la persona jurídica, la persona física también puede ser condenada, aunque no necesariamente. Lo que se consigue con la posibilidad de que las personas jurídicas puedan ser penalmente responsables es la implicación de estas en la lucha contra el delito, con el objetivo de evitar situaciones de impunidad, aunque existe el peligro de que se utilice esta

situación de forma fraudulenta por las personas físicas para ocultarse detrás de la persona jurídica.

A continuación, en los siguientes puntos, se van a estudiar distintos supuestos que pueden generar fraude fiscal, como son el lugar de tributación de los deportistas profesionales, la extinción de la relación laboral y la explotación de la imagen del deportista profesional. De igual forma, se van a exponer algunos casos reales de deportistas de élite que han utilizado dichos mecanismos como vías para eludir la tributación exigida.

4. SUPUESTOS QUE PUEDEN GENERAR FRAUDE FISCAL EN EL DEPORTE

4.1. Residencia fiscal

Para empezar a hablar del lugar de tributación de los deportistas profesionales, es necesario delimitar los criterios que determinan la residencia fiscal en España, para ver si el contribuyente tributa la universalidad de sus rentas según el IRPF, al tener la consideración de residente, o en cambio, únicamente tributa las rentas obtenidas en nuestro país siguiendo el IRNR, al adquirir la condición de no residente¹⁵. Las circunstancias que determinan la residencia fiscal en España vienen establecidas en el artículo 9 de la LIRPF¹⁶ y son:

¹⁵ Chico de la Cámara, P.: “La residencia fiscal de los deportistas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*, núm. 9, 2003, pp. 319-330.

¹⁶ Artículo 9 de la 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: “1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

- La permanencia superior a 183 días durante el año natural en España, computándose las ausencias esporádicas.
- Existencia en España del núcleo principal o base de sus actividades económica. Se mantiene la presunción iuris tantum de que el contribuyente tiene su residencia en España, cuando tengan residencia habitual en territorio español el cónyuge no separado y los hijos menores de edad.

Son muchos los casos de deportistas profesionales que, en algún momento, han ido buscando los beneficios fiscales que les propiciaban los denominados paraísos fiscales. No existe una definición exacta del concepto de paraíso fiscal¹⁷, pero se podría decir que son aquellos territorios con escasos o nulos impuestos sobre los rendimientos y una presión fiscal muy baja, con el objetivo de atraer dinero del exterior. La forma de actuación consiste en simular o fijar su residencia habitual en estos paraísos fiscales, con el fin de verse beneficiados de la escasa tributación, por lo que pueden disponer de grandes ventajas fiscales, como puede ser el caso de países como Andorra, Suiza o Mónaco. Es reseñable que la gran mayoría de casos conocidos se trate de deportistas autónomos como pilotos de Fórmula 1, motociclismo, ciclistas o tenistas, y esto es debido a que su calendario deportivo les obliga a tener una gran movilidad internacional (casi cada semana) para disputar las distintas pruebas deportivas, por

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

2. No se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 1 del artículo 10 de esta Ley y no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte”.

¹⁷ Garzón, A.: (2011):“Paraísos fiscales en la globalización financiera”. *Historia Actual Online*. Pág.143.

lo que se aprovechan de esta circunstancia para fingir la residencia fiscal en el extranjero y ocultar una defraudación tributaria¹⁸.

Para evitar o paliar en la medida de lo posible estos supuestos, se establece en la LIRPF una previsión que se puede denominar “anti-paraíso”, más concretamente en el artículo 8.2, que dispone que: *“No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes”*.

Es un precepto que pretende reducir el impacto negativo que tiene la continua salida de contribuyentes españoles en busca de ventajas fiscales en aquellos lugares en los que no existen tributos o tienen muy poca presencia.

4.1.1. Casos de fraude fiscal: lugar de tributación de los deportistas profesionales

Caso Arantxa Sánchez Vicario

La famosa tenista española protagonizó uno de los problemas más sonados por deportistas profesionales con Hacienda. El hecho tuvo lugar entre 1989 y 1993, cuando la tenista comunicó a la Administración Tributaria en aquel año que había fijado su residencia habitual en Andorra, con el objetivo de beneficiarse de la baja tributación de este país y eludir las cuotas que debería haber satisfecho según el IRPF español si tuviese su residencia fiscal en España.

En el año 1989, para determinar la residencia fiscal en España, únicamente hacía falta la permanencia superior a 183 días durante el año natural en territorio español, sin computarse las ausencias esporádicas. Siguiendo lo anterior, Hacienda levantó actas contra la tenista por lo ejercicios no satisfechos del IRPF, por entender que, Arantxa Sánchez Vicario seguía manteniendo su residencia fiscal en España, al no haberse acreditado de forma suficiente su residencia en Andorra. Así, en febrero de 2001, el Tribunal Económico Administrativo

¹⁸ Morón Perez, C. (2017) “Respuestas jurídicas al fraude en el deporte”. *Colección ensayos penales*, Morillas Cueva, L. Ed. Dykinson. Madrid. Pág. 195.

Central dictaminó¹⁹ que se había acreditado la residencia fiscal de Arantxa Sánchez Vicario, durante el periodo comprendido entre 1989 y 1993, en España, y no en Andorra, como pretendía, y debía pagar 3.487.216,50 euros en concepto de cuotas por el IRPF correspondiente a dichos ejercicios, confirmando la resolución dictada anteriormente por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña.

Siguiendo los Fundamentos de Derecho de la Sentencia del Tribunal Económico Administrativo Central, se aprecia como la tenista pretendía justificar su residencia en Andorra con distintas certificaciones, una de residencia fiscal en el Principado, otra del Consulado español, además de una de empadronamiento del Ayuntamiento de Escaldes. Por otro lado, la Inspección añadió un informe de la Federación Española de Tenis, que demostraban que la tenista entrenaba habitualmente en Barcelona, una certificación de residencia en la Ciudad Condal de su entrenador y un informe de los movimientos de sus cuentas, que reflejaban que la gran mayoría de movimientos se realizaron desde allí.

Ante tal resolución, la tenista recurrió primeramente ante la Audiencia Nacional, que desestimó su recurso²⁰, y finalmente acudió al Tribunal Supremo, que también rechazó el recurso²¹, acreditando ambas instituciones que su residencia fiscal durante aquel periodo había estado en España.

Caso Sito Pons

Otro de los casos más mediáticos es el del expiloto de motociclismo Sito Pons, que está siendo investigado en la actualidad por un presunto delito de fraude fiscal. La fiscalía le acusa de “simular su residencia en el extranjero, con la finalidad de eludir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en España”.

En 2010 Sito Pons fijó su residencia fiscal en Mónaco, y en 2012 se trasladó a Londres. En cambio, la Fiscalía considera que durante estos años residía de forma efectiva y habitual en Barcelona, ya que es en la Ciudad Condal donde tenía la mayor parte de su actividad profesional, al encontrarse allí la sociedad donde tenía la escudería –Pons Racing- y el taller,

¹⁹ Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central, 00/4756/2000 de 09 de febrero de 2001.

²⁰ Sentencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional- Sección Segunda- de 03-07-2003

²¹ Sentencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo- Sección Segunda- del Tribunal Supremo de 11 noviembre 2009

aunque el socio único de la misma era una sociedad holandesa, que a su vez estaba controlada por una entidad en las Antillas, lo que se conoce como “sandwich holandés” ya que se utiliza Holanda como punto intermedio para sacar los dividendos hacia un paraíso fiscal.

Además, existen otros hechos que prueban que Sito Pons fingía una residencia en el extranjero, ya que los apartamentos alquilados en Mónaco y Londres no tenían consumos de luz y agua significantes, y únicamente acredita constancia en Mónaco y en el Reino Unido en los días de celebración de los grandes premios. Aparte, la fiscalía indica que los gastos en tarjetas de crédito y teléfono móvil se realizaron en España, con la excepción de concurrencia de grandes premios en el extranjero.

Por lo tanto, se concluye por la inspección y fiscalía que su residencia efectiva estaba en Barcelona y que había establecido un entramado societario para desviar ingresos a territorios de nula tributación.

4.2. Explotación de la imagen

4.2.1. Derecho a la imagen

La repercusión de los medios de comunicación ha ocasionado que los deportistas profesionales comiencen a explotar cada vez más el derecho a su imagen²². Actualmente, la explotación de la imagen ha adquirido una gran importancia, llegando a obtener el deportista, en numerosos casos, mayores ingresos por sus derechos de imagen que por el salario percibido por la prestación de sus servicios.

El derecho a la imagen es un derecho fundamental que aparece recogido en el artículo 18 de la Constitución Española²³. Siguiendo la línea marcado por la Constitución Española, el Tribunal Constitucional dispone, en la STC de 26/03/2011 que: “El derecho a la propia imagen en un derecho de la personalidad derivado de la dignidad humana y dirigido a proteger la dimensión moral de las personas, que atribuye a su titular un derecho a determinar

²² Lasarte Álvarez, J. Ramos Prieto, J. Arribas León, M. y Hermosín Álvarez, M. “Deporte y fiscalidad”. *Consejería de Turismo, Comercio y Deporte*, 2008. Sevilla. Pág. 382

²³ Artículo 18.1 de la Constitución Española de 1978: “Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y a la propia imagen.”

la información gráfica generada por sus rasgos físicos personales que pueden tener dimensión pública”.

Así, el Tribunal Supremo ha aportado una definición de lo que significa el derecho a la imagen: “derecho que permite impedir a un tercero no autorizado el obtener, reproducir y publicar la misma”. Dicha calificación se puede encontrar en varias sentencias, como por ejemplo, en la STS de 11 de abril de 1987 o en la STS de 9 de mayo de 1988.

Se puede apreciar como el derecho a la imagen tiene una doble vertiente, la vertiente personal y la vertiente patrimonial²⁴, pudiendo ser susceptible de explotación económica por parte del club o la entidad deportiva, en el marco de la relación laboral, del propio deportista, o de un tercero, normalmente una entidad, tras la cesión de los derechos de imagen a este por parte del deportista.

4.2.2. Explotación de la imagen en el IRPF

La calificación e imputación tributaria por el régimen especial de los rendimientos derivados de la cesión de los derechos de imagen tendrá lugar cuando se den tres requisitos²⁵:

- *“Que el contribuyente haya cedido la explotación de su derecho de imagen a un tercero-primer cesionario-.*
- *Que preste servicios en el ámbito de una relación laboral.*
- *Que el empresario-segundo cesionario- al que presta sus servicios laborales haya obtenido el derecho a la explotación de la imagen de su trabajador adquiriéndoselo al primer cesionario”.* Morón Perez, C. (2017)

La principal función de la tributación por el IRPF es evitar que los derechos de imagen tributen en su totalidad conforme al Impuesto de Sociedades, ya que produciría a un tipo inferior en proporción al IRPF o, en el peor de los casos, cuando la entidad se encontrase en

²⁴ STS 25/01/1999: “El derecho a la imagen es un derecho de naturaleza personal, pero también con contenido patrimonial, sobre todo en los artistas y deportistas famosos, por su posible utilización en los medios de información, en la publicidad, marketing, etc.”,

²⁵ Morón Perez, C. (2017) “Respuestas jurídicas al fraude en el deporte”. *Colección ensayos penales*, Morillas Cueva, L. Ed. Dykinson. Madrid. Pág. 217.

un territorio extranjero, considerado como paraíso fiscal, ya que se produciría una nula tributación.

En la LIRPF se puede comprobar que los derechos de imagen se integran en varios componentes. Así, siguiendo el artículo 17.1 de la LIRPF tendrían la consideración de rendimientos íntegros del trabajo en el caso del deportista que cede al club el derecho a la explotación de su imagen y cobra directamente del club una cantidad por dicha cesión. Por otra parte, adquieren la consideración de rendimientos del capital mobiliario, siguiendo el artículo 25.4 LIRPF, cuando por ejemplo el deportista individual o colectivo cede a una sociedad, generalmente controlada por él o sus familiares, el derecho a la explotación de su imagen. Por último, también pueden ser entendidos como rendimientos íntegros de actividades económicas, según el artículo 27.1 LIRPF, cuando el deportista es el que explota directamente su imagen.

Hay que decir que dicha regla, según el art. 92.2 LIRPF, no procede cuando los rendimientos del trabajo percibidos en el ejercicio no sean inferiores al 85% de la suma de estos más la contraprestación total satisfecha por el empresario por obtener la explotación de los derechos de imagen.

4.2.3. Negocios anómalos en la cesión de Derechos de imagen

Analizando el funcionamiento de la explotación de la imagen, es notable el auge de entidades construidas en torno al uso y explotación de dichos derechos de imagen. El planteamiento general inicial tiene 3 elementos, el deportista, el club y una sociedad. El deportista está unido al club por medio de una relación laboral, a través de la cual se establece la cesión de sus derechos de imagen para su explotación, cobrando, dentro del concepto salario, una retribución por este hecho, que tiene la consideración de rendimientos íntegros del trabajo.

De distinta forma, el deportista cede la licencia de sus derechos de imagen a una sociedad, normalmente no residente, a cambio de una retribución, teniendo la consideración de rendimientos del capital mobiliario, y bajo la presunción iuris et de iure de que esta entidad es

perteneciente o controlada por el deportista²⁶. Generalmente, estas entidades residen en paraísos fiscales y no tienen estructuras ni medios, son utilizadas como medios para eludir el pago de impuestos.

En este sentido, las actuaciones fraudulentas se pueden calificar dentro de tres tipos: simulación absoluta, simulación relativa o fraude de ley. El Tribunal Constitucional²⁷ establece que “el fraude de ley no incorpora engaño, siendo injusto sancionar penalmente algo que no es ni siquiera infracción administrativa”, por lo que hace necesaria la distinción entre simulación y fraude de ley.

- Simulación absoluta: El negocio aparentado carece de contenido real, siendo una mera ficción exterior. Entra en el ámbito del fraude fiscal pues conlleva engaño y ocultación maliciosa. Se disfraza la realidad por cuanto las operaciones realizadas no tienen ningún otro propósito más allá de la mera ventaja fiscal.
- Simulación relativa: El negocio expreso frente a terceros es inexistente, puesto que entre ellas quieren otro distinto pero real. No implica fraude fiscal.
- Fraude de ley: El negocio real se acoge a una norma que no le corresponde para eludir otra imperativa y perseguir con ello una ventaja fiscal.

La jurisprudencia de la Audiencia Nacional²⁸ reconoce la posibilidad de la existencia de contratos de cesión de derechos de imagen simulados mediante los cuales el resultado que se produce, bajo una apariencia en la que parece que el deportista cede su imagen a un tercero, es que la misma se produce realmente a favor de la entidad deportiva debido a que esta sociedad únicamente cumpliría una función de intermediaria, transmitiendo la cesión de la explotación de los derechos de imagen del deportista a la entidad deportiva (lo que tendría la consideración de simulación subjetiva), pudiendo ser dicha simulación total o parcial en función de si se encubre la realidad o se trata de hacer creer la existencia de una realidad diferente a la existente.

²⁶ Cordero Saavedra, L. (2002) “Las rentas por cesión de derechos de imagen”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 264, pág. 427.

²⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo

²⁸ Sentencias de 13 de Junio y 4 de Julio de 2002.

En el tratamiento de estos casos, existe una gran dificultad por parte de la inspección, ya que es necesario probar los elementos integrantes de la simulación, tal y como lo establece la Audiencia Nacional, resaltando la importancia de despejar la duda sobre la de ausencia de voluntad en las actuaciones llevadas a cabo por la sociedad que cumple en dicho escenario las funciones de intermediario, dejando abierta sin embargo la posibilidad de que la misma sea probada a través de la existencia de meras presunciones.

4.2.4. Casos de fraude fiscal: explotación de los derechos de imagen

Caso Lionel Messi

En julio de 2016, el futbolista argentino Lionel Messi fue condenado²⁹ por delito fiscal, al defraudar a Hacienda 4,1 millones de euros, en conceptos de IRPF de los ejercicios 2007, 2008 y 2009. El fraude se cometió al no haber declarado los ingresos provenientes de los derechos de imagen percibidos por el jugador durante estos ejercicios.

El fraude comenzó en 2005³⁰, cuando el padre de Lionel Messi, siendo este menor de edad, firmó un contrato por 10 años, que cedía los derechos de imagen de su hijo a sociedades ficticias con residencia en paraísos fiscales, Belice (de la cual, la madre del jugador era la administradora única) y Uruguay. En 2006, Messi ratificó el contrato que firmó su padre. Estas sociedades tenían contratos publicitarios con las empresas patrocinadoras, que pagaban desde países con convenios de doble imposición. Los ingresos que percibía dicha sociedad

²⁹ Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, sección octava, de 5 de julio de 2016

³⁰ Dicta la sentencia, en los antecedentes de hecho, que “*la obtención de dichos ingresos fue ocultada a la Hacienda Pública de nuestro país mediante una estrategia puesta en práctica a comienzos del año 2005, consistente en crear la apariencia de cesión de los derechos de imagen del jugador a Sociedades radicadas en países cuya legislación tributaria permitía la opacidad, tanto sobre la existencia de aquéllas como de la identidad de sus socios y la realidad de sus operaciones. Complementariamente, se formalizaban a su través contratos de licencia, agencia o prestación de servicios entre aquellas sociedades y otras radicadas en países que tienen suscritos convenios de doble imposición, además de una legislación permisiva respecto de operaciones con sociedades domiciliadas en los primeros países mencionados. Se conseguía, de este modo, que los ingresos obtenidos por el jugador, Sr. Messi, se trasladaran desde las sociedades radicadas en países de legislación fiscal permisiva hasta los países de opacidad fiscal, sin someterse, por tanto, a la Administración Tributaria española*”.

acababan en manos de Messi sin ser declarados ante la Agencia Tributaria Española³¹. En 2013, tras la presentación de la querrela contra el futbolista y su padre, Messi pagó a Hacienda 5 millones de euros, con el objetivo de regularizar su situación de manera voluntaria y evitar sentarse en el banquillo, algo que no ocurrió finalmente. Así, el 5 de julio de 2016, Leo Messi y su padre, Jorge Messi, fueron condenados a 21 meses de cárcel por ser autores de tres delitos contra la Hacienda Pública, correspondientes cada delito a los ejercicios de 2007, 2008 y 2009.

Caso Cristiano Ronaldo

Otro de los casos más mediáticos es el que tiene como protagonista al futbolista portugués Cristiano Ronaldo, también condenado por delito fiscal³², al eludir el pago de 5,7 millones a Hacienda durante los ejercicios de 2011, 2012, 2013 y 2014.

En 2008, Cristiano Ronaldo simuló ceder la explotación de los derechos de imagen a una sociedad domiciliada en las Islas Vírgenes Británicas, territorio considerado como paraíso fiscal, de la cual, él era el único socio. De igual forma, esta sociedad cedió los derechos de imagen del futbolista a otra sociedad domiciliada en Irlanda, con el objetivo de ocultar mejor los ingresos para no declararlos a la Hacienda española. Atendiendo a tales hechos, se aprecia como la sociedad con domicilio en las Islas Vírgenes Británicas no realizaba ninguna acción referente a la explotación de los derechos de imagen del jugador, y que tal cesión de los derechos a esta sociedad era totalmente innecesaria, con el único fin de hacer más opacos los ingresos del jugador por sus derechos de imagen.

Al hacer su declaración del IRPF, el jugador portugués no incluyó todas las rentas obtenidas como consecuencia de la explotación de sus derechos de imagen y calificó los rendimientos obtenidos como rendimientos del capital mobiliario, en lugar de rendimientos derivados de

³¹ Tal y como se expone en la sentencia, “las cuotas dejadas de ingresar ante la Administración de Hacienda por el obligado tributario Constantino Geronimo alcanzaron las cifras de 1.064.626,62 euros, correspondiente al ejercicio de IRPF del 2007; la de 1.584.601,09 euros, por el IRPF del año 2008, y la de 1.536.775,41 euros por el ejercicio de IRPF del 2008”.

³² Sentencia nº 53/2019, Sección nº 17 de la Audiencia Provincial de Madrid.

actividades económicas, con el fin de obtener un beneficio fiscal no legal.³³ Tras quedar probado que Cristiano Ronaldo eludió el pago de más de cinco millones de euros a Hacienda entre 2011 y 2014, el futbolista fue condenado a 23 meses de prisión y 19 millones de multa por fraude fiscal, quedando sustituida la pena de prisión por una pena de multa de 48 meses con una cuota diaria de 250 euros, tal y como dice la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid.

Caso Javier Mascherano

El futbolista Javier Mascherano es otro de los deportistas de élite que ha sido condenado por fraude fiscal al eludir el pago de impuestos mediante la cesión de sus derechos de imagen a empresas instrumentales situadas en países con una presión fiscal mucho menor que en España.

La estructura fiscal que montó el futbolista argentino para ocultar los beneficios derivados de la explotación de su imagen consistió en, por una parte, simular la cesión, en su totalidad, de sus derechos de imagen a una empresa denominada Anadyr, con residencia en Madeira, con el objetivo de beneficiarse de ventajas fiscales, ya que la tributación en el Impuesto de Sociedades era al 4% a partir de 2012, existiendo con anterioridad exención; y por otra parte,

³³ Como aparecen indicados en los hechos probados de la Sentencia Nº 53/2019 “*con la intención de obtener un beneficio fiscal ilícito, el acusado queriendo dar una apariencia de realidad a la estructura simulada anteriormente descrita, y pese a tener conocimiento de su obligación de declarar la totalidad de las rentas en los respectivos periodos en que se hubieran generado en España, presentó su declaración del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas únicamente en el ejercicio 2.014 consignando unas rentas de fuente española originadas entre los ejercicios 2.011 y 2.014 de 11.534.917'06 euros, cuando las rentas verdaderamente obtenidas de fuente española fueron de 4.727.065'47 euros en 2.011, de 5.449.323'09 euros en 2.012, de 10.761.581'33 euros en 2.013 y de 13.879.804'57 euros en 2.014. Asimismo, en esta declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el acusado, con idéntica intención, calificó los rendimientos obtenidos como consecuencia del simulado contrato de cesión de derechos de imagen con TOLLIN ASSOCIATES LTD como rendimientos del capital mobiliario y no como rendimientos derivados de actividades económicas con la finalidad de evitar indebidamente la calificación como rentas obtenidas de fuente española de parte de los ingresos obtenidos en nuestro país, lo que permitió al acusado disminuir considerablemente la base imponible a declarar habida cuenta de que los puntos de conexión establecidos por la Ley de IRNR, artículo 13 de la ley citada, son inferiores a los previstos en el caso de calificar los citados beneficios como renta de actividades económicas.*”

ceder sus derechos de imagen respecto a la ropa deportiva Nike a una entidad estadounidense, Lofer.LLC, con la peculiaridad de que las LLC no son consideradas personas diferentes de sus socios, tributando sus rentas en sede de ellos, pretendiendo con esto no declarar su participación en esta sociedad y ocultar sus rentas obtenidas a través de esta entidad.

Por lo tanto, se constó tras la inspección una simulación absoluta de la cesión de los derechos de imagen a la sociedad domiciliada en Estados Unidos y la intervención de esta sociedad en los contratos suscritos con terceros a los únicos efectos de dar cobertura formal. De igual forma, que se llegó a la conclusión de que la sociedad con domicilio en Madeira no disponía de medios materiales ni personales, careciendo de cualquier clase de activo, lo que indica una simulación al ceder los derechos de imagen a esta sociedad.

Finalmente, el futbolista fue condenado, por la sección octava de la Audiencia de Barcelona, a un año de cárcel, tras devolver a Hacienda la suma defraudada, por dos delitos contra la Hacienda Pública durante los ejercicios de 2011 y 2012.

4.3. Extinción de la relación laboral

Existen distintas formas, a través de las cuales un club o entidad deportiva se puede hacer con los derechos de un jugador profesional, basándonos en este punto más concretamente en los deportistas del fútbol profesional, encontrándonos, en ocasiones, con situaciones en las cuales surgen problemáticas que pueden generar delitos de fraude fiscal, como se expondrá en algún ejemplo real a lo largo de este punto.

4.3.1. Traspaso entre clubes o entidades deportivas

Se puede denominar traspaso a la transmisión definitiva de un jugador, de un club a otro, siempre que exista consentimiento. Tal operación está basada en un precio, llamado transfer, que es la cantidad que recibe el club de origen. Al momento en que se reciba dicha cantidad estipulada, el jugador queda ligado, a través de un contrato, con el club comprador, dando por finalizada su vinculación con el club que lo ha traspasado.

Esta definición está basada en los términos que establece el Tribunal del Deporte de Lausana, exponiendo en la sentencia CAS 201 I/A/2356 que para que tenga lugar un traspaso entre dos clubes profesionales es necesario:

“1) El consentimiento del club deportivo del jugador en relación con la finalización anticipada del contrato que tenía con el jugador.

2) La voluntad y el consentimiento del otro club deportivo de adquirir los derechos de ese jugador.

3) El consentimiento del jugador moverse de un club deportivo a otro.

4) El precio o coste del traspaso³⁴”.

Es imprescindible destacar, que el objeto del traspaso, es la cesión de los derechos federativos de un jugador desde un club a otro, pudiendo definirse los derechos federativos como *“El derecho de una entidad a inscribir a un determinado deportista en una determinada competición oficial para que participe en nombre y representación de la misma”*. Galeano Gubitosi, A. y González Mullin, H. (2007). Las relaciones contractuales del futbolista con el club que posee sus derechos federativos solo se pueden romper antes de la finalización de la duración del contrato según lo dispuesto en el artículo 13 del RD 1006/1985³⁵.

³⁴ CAS 201 I/A/2356 del Tribunal de Laussana.

³⁵ Artículo 13 del RD 1006/1985. La relación laboral se extinguirá por las siguientes causas: a) Por mutuo acuerdo de las partes. Si la extinción por mutuo acuerdo tuviese por objeto la cesión definitiva del deportista a otro club o entidad deportiva, se estará a lo que las partes pacten sobre condiciones económicas de conclusión del contrato; en ausencia de pacto la indemnización para el deportista no podrá ser inferior al 15 por 100 bruto de la cantidad estipulada. b) Por expiración del tiempo convenido. c) Por el total cumplimiento del contrato.

d) Por muerte o lesión que produzca en el deportista incapacidad permanente total o absoluta o gran invalidez. El deportista o sus beneficiarios tendrán, en estos casos, derecho a percibir una indemnización, cuando menos, de seis mensualidades si la muerte o lesión tuvieran su causa en el ejercicio del deporte. Todo ello sin perjuicio de las prestaciones de Seguridad Social a que tuvieran derecho. e) Por disolución o liquidación del club o de la entidad deportiva correspondiente, por acuerdo de la Asamblea General de Socios. En estos casos se seguirá el procedimiento previsto en el artículo cincuenta y uno del Estatuto de los Trabajadores. f) Por crisis económica del club o entidad deportiva que justifique una reestructuración de la plantilla de deportistas, de acuerdo con el procedimiento mencionado en el apartado precedente. Asimismo, por crisis de otro tipo que impida el normal desarrollo de la actividad del club o entidad deportiva mediante el mismo procedimiento administrativo. g) Por las causas válidamente consignadas en el contrato, salvo que las mismas constituyan manifiesto abuso de

Cuando dicha relación termina con la previsión de que el jugador sea inscrito en otro club es cuando se entiende que se realiza un traspaso.

Centrándonos en aspectos fiscales, el traspaso, al tratarse de un procedimiento de tráfico mercantil, siempre estará sujeto al IVA, que en nuestro país sería del 21%. Por lo que ante el acuerdo de cualquier traspaso entre clubes, el club comprador debe hacerse cargo del IVA de la operación, sin que exista implicación alguna para el deportista.

4.3.2. Pago de la cláusula de rescisión

Las cláusulas de rescisión se podrían definir como *“pactos alcanzados entre las entidades deportivas y los deportistas profesionales en virtud de los cuales se fija el monto indemnizatorio que deberá satisfacer el deportista al club cuando desee finalizar anticipadamente y de forma unilateral, sin que medie justa causa, la relación laboral de carácter especial que les une”*³⁶. Esquivel Muñiz, U. (2005).

Aunque no quede mencionado en la definición dada por Esquivel Muñiz, el pago de la cláusula es la forma de indemnizar al club por los perjuicios que pueda derivar esta acción, y será a cargo del club interesado en el fichaje del jugador, aunque sea el propio jugador el que deba depositar el importe de la cláusula para hacer efectivo la desvinculación del contrato con su anterior club.

Esta forma de extinción de la relación laboral por voluntad del deportista encuentra regulación en el artículo 16 del RD 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.

Es importante analizar las implicaciones tributarias que conlleva el pago de la cláusula de rescisión. Para ello hay que tomar como punto de referencia la resolución V3375-16 del 18 de

derecho por parte del club o entidad deportiva. h) Por despido del deportista. i) Por voluntad del deportista profesional.

³⁶ Esquivel Muñiz, U. (2005). “Las denominadas cláusulas de rescisión del contrato de trabajo de los deportistas profesionales”. Dykinson.

julio³⁷ de la Dirección General de Tributos, que marca un antes y un después en cuanto a las obligaciones tributarias del pago de dichas cláusulas.

Como se ha mencionado antes, el jugador profesional debe ser quien deposite el importe de la cláusula para desvincularse de su club, pero dadas las cifras que conforman normalmente la cláusula de rescisión, es habitual que muy pocos futbolistas dispongan de tal cantidad de dinero en el momento del traspaso, por lo que es común que sea el club de destino quien le proporcione dicha cantidad. Y antes de la resolución V3375-16 no constaba de ninguna manera la orientación de dicha “cesión de capital”, estando sujeta a la interpretación subjetiva del Ministerio de Hacienda. La interpretación más probable es que se considerase dicha cesión como un anticipo de las retribuciones salariales, por lo que dicha operación estaría gravada con el Impuesto de la Renta sobre las Personas físicas al que quedaba afectado el deportista, cuyo tramo impositivo era entre el 40 y el 52%, por lo que la operación se veía muy encarecida en comparación con el 21% de IVA que se pagaría si se tratase de un traspaso. Con el objetivo de evitar este encarecimiento de la operación, los clubes tomaban distintas medidas cuestionables que podían ser estudiadas como objeto de fraude fiscal, tales como “simular un negocio” para calificar como traspasos aquellas operaciones en las que en realidad había existido pago de la cláusula, concesión de préstamos personales en favor de jugadores o pactos de no agresión que permitían eludir sobre coste en forma del IRPF del jugador. Esto daba lugar a la existencia de IVA incorrectamente repercutido, defecto de retenciones para el club o defecto de ingresos en IRPF del jugador, lo que podría conllevar a una sanción.

Tras la resolución V3375-16 se produce un cambio importante, y se establece que la renta percibida por el jugador, de parte del club, para que realice el pago de la cláusula, tiene la consideración de ganancia patrimonial, y que la indemnización abonada por el jugador como pago de la cláusula tiene la consideración de pérdida patrimonial, por lo tanto la ganancia se compensa con la pérdida y la operación queda exenta del IRPF que existía con anterioridad.

De igual forma que existía previamente, la operación no está sujeta al IVA al tratarse de una indemnización, aunque sea pagada por el club de destino³⁸. Por lo tanto, el pago de la cláusula

³⁷ Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V3375-16 de 18 de julio de 2016.

³⁸ Artículo 17.2. Reglamento sobre el Estatuto y Transferencia de Jugadores de la FIFA: *“El derecho a una indemnización no puede cederse a terceros. Si un jugador profesional debe pagar una indemnización, él mismo y su nuevo club tienen la obligación conjunta de efectuar el pago”*.

de rescisión solo estará sujeto al Impuesto de Sociedades, ya que el importe pagado por el club comprador se considera destinado a la adquisición de un derecho intangible.

En conclusión, antes de la resolución vinculante de la Dirección General de Tributos, los traspasos entre clubes eran mucho más beneficiosos económicamente para ellos, ya que la operación solo estaba sujeta al 21% de IVA, en contraste con el 40-52% del IRPF para los casos de cláusulas de rescisión. En cambio, tras la resolución, el pago de la cláusula será la operación con menor carga fiscal para los clubes, al estar exenta de IVA y eliminarse las tributaciones por IRPF.

4.3.3. Casos de fraude fiscal: fraude en fichajes

Uno de los casos más sonados es el del fichaje de Javi Martínez por el Bayern de Múnich. El Athletic de Bilbao se negó a negociar el traspaso y se remitió a la cláusula de rescisión, lo que por aquel entonces suponía para el Bayern un encarecimiento del fichaje, al tener que soportar el IRPF de la operación, que era más de un 40%. Tras varias semanas de tensar la cuerda, el Bayern se terminó acogiendo al artículo 17.2 del Reglamento sobre el Estatuto y Transferencia de Jugadores de la FIFA, que dice que: “El derecho a una indemnización no puede cederse a terceros. Si un jugador profesional debe pagar una indemnización, él mismo y su nuevo club tienen la obligación conjunta de efectuar el pago”. Así, en vista a este artículo, fue el conjunto alemán el que abonó la cláusula de rescisión a favor del Athletic, en lugar de ser el propio jugador, por lo que se evitó que el futbolista tuviese que abonar el importe que le hubiese correspondido como retención del IRPF, al ser el Bayern el que depositó finalmente el dinero. Finalmente, la FIFA obligó al club bávaro a pagar al Osasuna 800.000 euros por derechos de formación.

Caso Neymar

El fichaje de Neymar por el F.C. Barcelona estuvo lleno de irregularidades, por lo que el club catalán fue investigado por fraude fiscal, y finalmente condenado penalmente³⁹ por dos delitos contra la Hacienda Pública en los ejercicios de 2011 y 2013.

³⁹ Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 14 diciembre 2016 -ARP\2016\1237.

Los hechos se iniciaron en 2011, cuando el F.C. Barcelona empieza las conversaciones con Neymar para ficharlo en 2014, año en el que terminaba su contrato con el Santos F.C. A consecuencia de las negociaciones, ambas partes acuerdan que en 2014 el club catalán pagaría 40 millones de euros como prima de fichaje. Además, en este mismo año (2011), el F.C. Barcelona le adelanta 10 millones de euros simulando un préstamo a una sociedad de Neymar. Aquí se produce la primera irregularidad, ya que el contrato de préstamo no tenía realmente dicha naturaleza⁴⁰, y se trataba en realidad de una retribución encubierta del jugador, por la que el F.C. Barcelona debería haber retenido e ingresado en Hacienda el 24%, correspondiente al Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, ya que el jugador tenía su residencia en Brasil. Por lo tanto, aquí se produce un fraude de 2.400.000 euros en el ejercicio de 2011.

Por otra parte, en 2013, los dirigentes del F.C. Barcelona deciden adelantar el fichaje de Neymar, que estaba previsto para 2014, lo que encarece notablemente la operación. Para llevarla a cabo, se formalizan una serie de contratos con tres sociedades, cuya titularidad correspondía a los padres del jugador brasileño al 50%. *“La finalidad de la utilización de tales sociedades era aparentar que los pagos obedecían a operaciones mercantiles con las mismas y, adicionalmente, fragmentar la verdadera retribución del jugador para mantenerla oculta, siendo en fin que tales entidades únicamente operaban como intermediarias en los*

⁴⁰ Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 14 diciembre 2016 -ARP\2016\1237: *“Aún y cuando dicho contrato fue denominado “de préstamo” por las partes, en realidad no tenía dicha naturaleza, pues a través del mismo el FÚTBOL CLUB BARCELONA entregaba a N & N CONSULTORÍA ESPORTIVA E EMPRESARIAL LTDA la cantidad de 10 millones de euros, sin intereses ni garantías de ningún tipo, y a amortizar en cuanto se formalizara el contrato laboral con el jugador. En realidad a través de dicho contrato se estaba formalizando el pago de 10.000.000 en concepto de remuneración anticipada del jugador N. Jr., para garantizar su fichaje en el año 2014. La cantidad estipulada se ingresó por el FÚTBOL CLUB BARCELONA en la c.c. de N & N CONSULTORÍA ESPORTIVA E EMPRESARIAL LTDA en Sao Paulo en fecha 9 de diciembre de 2011. El contrato y subsiguiente pago se realizaron con la intención de ocultar la verdadera operación realizada, con el consecuente incumplimiento de la obligación tributaria de retención y correlativo ingreso al Erario público español que le correspondía abonar al FÚTBOL CLUB BARCELONA . En dicha época el jugador N. Jr. era residente en Brasil por lo que los impuestos correspondientes a la percepción de su renta, al no ser residente en España, deberían haber sido retenidos íntegramente e ingresados en la Hacienda Pública. Por dicho pago la entidad FÚTBOL CLUB BARCELONA , siguiendo expresas instrucciones de quienes se encontraban facultados para tomar decisiones en su nombre, y ostentaban las facultades de organización y control en aquella, y con la finalidad de abaratar los costes de la operación, no practicó en fin la retención del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR), siendo el tipo de gravamen para el año 2011 del 24%, de lo que resulta una cuota defraudada de 2.400.000 con relación a dicho tributo y ejercicio”.*

pagos satisfechos por el Fútbol Club Barcelona en concepto de retribuciones laborales que correspondían al jugador de fútbol, que acabó incorporándose a su disciplina con anterioridad a lo inicialmente previsto” (Hechos probados. Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 14 diciembre 2016 -ARP\2016\1237).

Los contratos que se firmaron son los siguientes:

- Contrato de resolución del acuerdo de 2011
- Contrato de reconocimiento de incumplimiento del contrato de 2011 por el Barcelona, por el cual el Barcelona se obliga al pago de los 40 millones de euros como cláusula de penalización, que se distribuyeron de la siguiente forma: 10 millones entregados ya a cuenta (contrato de préstamo simulado). 25 millones a pagar en 2013 a una sociedad de Neymar. Y 5 millones a pagar en 2014 a esa misma sociedad de Neymar.
- Contrato de trabajo con Neymar. Pago de 8,5 millones a Neymar en 2013 como prima de fichaje. Se retiene e ingresa en Hacienda el 24,75% del IRNR, por lo que se trata de una operación legal.
- Contrato de imagen con una sociedad de Neymar, por el cual se establece el pago de 1,5 millones de euros en 2013. El F.C. Barcelona retiene e ingresa en Hacienda el 15% en concepto de canon, cuando debería ser retribución de Neymar como una parte más de la prima del fichaje, por lo que debería haberse retenido e ingresado el 24,75%.
- Contrato de representación y gestión con una sociedad de Neymar, cuyo objeto era la retribución de los servicios del agente del futbolista, padre de Neymar, fijándose en un 5% de las cantidades abonadas en los contratos de 2013, ascendiendo a 627.485 euros. No se retiene ni ingresa nada en Hacienda, cuando en realidad, tales pagos constituyen rendimientos del trabajo del jugador y deben tributar al 24,75% (IRNR).
- Contrato de arrendamiento de servicios profesionales con una empresa de Neymar para que ésta haga labores de seguimiento de jugadores brasileños, por una cantidad de 400.000 euros durante cinco años. El club catalán tampoco retiene ni ingresa nada en Hacienda, eludiendo el pago del 24,75% de dicha cantidad como IRNR.

- Contrato de agencia, con una empresa de Neymar para la promoción de contratos de publicidad entre empresas brasileñas y el jugador, a razón de 800.000 € cada año durante 5 ejercicios. Como en los contratos anteriores, no se ingresa a Hacienda lo correspondiente al IRNR.

Las retenciones de todas las sumas expuestas anteriormente le correspondería efectuarlas al F.C. Barcelona, obligación que incumplió, de la cual se deriva una cuota total defraudada en el ejercicio de 2013 de 6.786. 052.54 euros.

Así, tras dejar constancia de los hechos probados, el F.C. Barcelona fue condenado, como persona jurídica, como autora penalmente responsable, siguiendo el artículo 31 bis del Código Penal, de dos delitos contra la Hacienda Pública en los ejercicios de 2011 y 2013, imponiéndole una multa de 1.440.000 euros (por el delito de 2011) y otra de 4.071.631,52 euros (por el delito de 2013). En la sentencia se estima como atenuante la reparación del daño realizada por el club, al haber consignado la integridad de lo defraudado, y la implementación del compliance como medida para evitar delitos futuros.

Aunque el club fuese condenado, para Palma Herrera, J.M. (2018)⁴¹ *“es muy discutible y criticable el sobreseimiento para los responsables del Barcelona pese a ser firmantes de los contratos”*.

5. MEDIDAS PARA EVITAR EL FRAUDE FISCAL EN EL DEPORTE

En este apartado se comentaran algunas medidas o normas que se han implementado para evitar el fraude fiscal de los deportistas y su reiteración en el futuro.

5.1. Normas antifraude relacionadas con la residencia

En cuanto al criterio de residencia fiscal, para evitar maniobras cuyo fin sea eludir la tributación en España de aquellos que aún siguen vinculados al territorio español, se estableció en la Ley 40/98 la residencia en España de quien tiene aquí el centro de sus intereses económicos, aunque no permanezcan 183 días en el territorio durante un año natural,

⁴¹ Palma Herrera, J.M. (2018) “Responsabilidad penal de las Sociedades Anónimas Deportivas”.

y de aquellos que son o han sido contribuyentes y trasladan su residencia a un territorio considerado como paraíso fiscal, siempre que no puedan acreditar su permanencia en dicho territorio durante más de 183 días en el año natural.

Estas normas se complementan con la denominada “regla de la cuarentena fiscal”, que establece que las personas físicas de nacionalidad española que prueben el efectivo traslado a un paraíso fiscal mantienen la condición de residentes fiscales en España durante el ejercicio en que se ha efectuado el traslado y los cuatro siguientes. Todas estas medidas han surgido de la necesidad de prevenir comportamientos fraudulentos, que en el caso de los deportistas profesionales adquieren mayor importancia, dada la gran cantidad de ingresos que pueden defraudar y dejan de tributar en nuestro país a través de comportamientos fraudulentos.

Aunque se trate de medidas antifraude, tal y como establece Morón Perez, C. (2017), *“ha recibido críticas de gran parte de la doctrina por los siguientes motivos:*

- *El criterio de la Administración de no admitir como medio prueba de la residencia en otro Estado más que el certificado expedido por las autoridades de dicho Estado.*
- *El carácter diabólico de la acreditación de la permanencia física durante 183 días en un paraíso fiscal.*
- *La deficiente técnica legislativa de la norma que considera contribuyentes del IRPF a los españoles que trasladen su residencia a un paraíso fiscal.”*

En lo que se refiere al criterio de admitir únicamente como prueba de residencia fiscal el certificado expedido por el otro Estado, *“la jurisprudencia corrigió este criterio, admitiendo que la residencia puede ser acreditada por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, no existiendo razón alguna para limitar los medios de prueba al respecto”*. Sánchez Pino, A.J. (2016)⁴².

En cuanto a la acreditación de la permanencia física en un paraíso fiscal, la doctrina⁴³, tras desconfiar de la prueba testifical y de los recibos del consumo de suministros, aboga por la

⁴² Sánchez Pino, A.J. (2016):“La tributación de los deportistas en el IRPF”. Cívitas. Madrid.

⁴³ Chico de la Cámara, P. (2010):“Cuestiones problemáticas de la residencia fiscal de los deportistas: medios tasados de prueba y traslados a paraísos fiscales”. Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento. Número 29.

admisión del pago continuado a través de tarjetas de crédito o débito o, incluso, de su utilización en cajeros automáticos.

El hecho de que un deportista español, al trasladar su residencia a un paraíso fiscal, siga siendo contribuyente del IRPF, supone que, para el legislador, todo cambio de residencia a un paraíso fiscal se realiza con la voluntad de eludir un tributo, siendo esta la razón por la que la norma adolece de un vicio de inconstitucionalidad, por infracción del principio de proporcionalidad en relación con el principio de capacidad económica. Chico de la Cámara, P. (2004)⁴⁴.

5.2. Transparencia fiscal internacional

Son muchos los casos de deportistas profesionales que se han servido de “sociedades pantalla”, de las cuales en muchos casos eran partícipes, para obtener los rendimientos derivados de la explotación de su imagen y eludir el pago de tributos, al residir muchas de estas sociedades en paraísos fiscales. Así, con la Ley 26/2014 se modifica el artículo 91 de la ley del IRPF, para luchar contra estos fraudes fiscales.

Por lo tanto, este régimen será de aplicación cuando concurran los siguientes requisitos:

- Que el contribuyente, directa o indirectamente, tenga una participación igual o superior al 50 por ciento en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español, en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última. No es aplicable cuando la entidad sea residente en otro Estado de la Unión Europea y se pueda acreditar la actividad económica de dicha entidad.
- Que el importe satisfecho por la entidad no residente en territorio español, por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, sea inferior al 75 por ciento del que hubiera correspondido de acuerdo con las normas de aquel. Dicho supuesto se presume cuando la entidad se encuentra en un paraíso fiscal.

⁴⁴ Chico de la Cámara, P. (2004): “¿Crisis del criterio de residencia habitual? Una propuesta de revisión para someter los tributos de naturaleza personal exclusivamente en el Estado de la fuente”. Revista de Contabilidad y Tributación, núms. 257-258

En conclusión, cuando sea aplicable este régimen, el contribuyente debe imputarse en el IRPF, la totalidad de la renta obtenida por la entidad no residente cuando esta no disponga de medios materiales ni humanos para su realización. Si la entidad dispusiese de estos medios, únicamente se imputarán rentas pasivas, entre las que se encuentran los rendimientos obtenidos por los derechos de imagen.

5.3. Compliance penal

El compliance penal es el conjunto de mecanismos, normas o procedimientos de control tendentes a prevenir, detectar y reaccionar ante la comisión de un delito en el seno de la organización. Es un modelo de organización y gestión de las personas jurídicas, que surge para reducir o eliminar los casos de incumplimiento grave de los deberes de supervisión, vigilancia y control de las actividades sociales de las entidades jurídicas.

La adopción e implementación de un compliance solvente y eficaz que impida y dificulte considerablemente la comisión de delitos exonerará a las personas jurídicas de responsabilidad penal, según el artículo 31 bis.2 del Código Penal⁴⁵.

⁴⁵ Artículo 31 bis.2 del Código Penal: “Si el delito fuere cometido por las personas indicadas en la letra a) del apartado anterior, la persona jurídica quedará exenta de responsabilidad si se cumplen las siguientes condiciones:

1.^a el órgano de administración ha adoptado y ejecutado con eficacia, antes de la comisión del delito, modelos de organización y gestión que incluyen las medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir delitos de la misma naturaleza o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión;

2.^a la supervisión del funcionamiento y del cumplimiento del modelo de prevención implantado ha sido confiada a un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control o que tenga encomendada legalmente la función de supervisar la eficacia de los controles internos de la persona jurídica;

3.^a los autores individuales han cometido el delito eludiendo fraudulentamente los modelos de organización y de prevención y

4.^a no se ha producido una omisión o un ejercicio insuficiente de sus funciones de supervisión, vigilancia y control por parte del órgano al que se refiere la condición 2.^ª”.

En el ámbito del deporte, la figura del compliance penal ha ido adquiriendo importancia. Tanto es así que la Liga de Fútbol Profesional, en el artículo 55 de sus estatutos, exige como requisito de afiliación adoptar y ejecutar con eficacia modelos de organización y gestión, sin ello no sería posible afiliarse ni disputar competiciones organizadas por la LFP.

En el caso de que el compliance se adopte con posterioridad a la comisión del delito, para prevenir y descubrir delitos que en el futuro pudieran cometerse, como ocurre en el ejemplo del fichaje de Neymar por el F.C. Barcelona, en el cual el club no tenía implementado un compliance al momento de comisión del delito, se atenuará la pena, sin que pueda quedar eximida totalmente la responsabilidad.

5.3.1. Contenido del compliance

El Código Penal, en su artículo 31 bis.5 recoge el contenido que debe tener un compliance, pero es cierto que un compliance no debe ser genérico para todos los clubes o entidades deportivas, sino que debe ser individual y hecho a medida de cada entidad en cuestión para que no parezca una simple mejora de la imagen del club. Siguiendo a Palma Herrera, J.M. (2017)⁴⁶ *“Para resultar efectivos, han de ser modelos, que a partir de la actividad desplegada por el ente en cuestión, en este caso la deportiva y todo lo que la rodea, analicen las posibilidades de comisión delictiva que se abren en su seno y, desde esta perspectiva, tras estudiar los déficits organizativos que harían posible la comisión de esos delitos, prevean herramientas de control que impidan o reduzcan el riesgo de su comisión por quienes desempeñan funciones directivas o, en general, por los empleados del club”*.

El contenido del compliance según el artículo 31 bis.5 del Código penal:

- El mapa de riesgos. Consiste en detectar los delitos que pueden ser cometidos en una entidad deportiva, como consecuencia de la realización de las actividades que forman parte de su objeto social. Aquí se podrían distinguir delitos genéricos compartidos con otros sectores de actividad, tales como fraude fiscal o blanqueo de capitales, y delitos específicos de su actividad, como dopaje, fraude en el deporte. Cualquier delito que

⁴⁶ Palma Herrera, J.M. (2017): “Respuestas jurídicas al fraude en el deporte”. *Colección ensayos penales*, Morillas Cueva, L. Ed. Dykinson. Madrid. Pág.303

pueda aparecer vinculado a la actividad de la entidad, por muy remoto que parezca, debe ser incluido en el mapa de riesgos, aunque los mecanismos de control o prevención de este riesgo sean de menor intensidad.

- Mecanismos de control en la toma de decisiones. La Fiscalía General del Estado recomienda la “exigencia de altos estándares éticos, de manera singular en la contratación y promoción de directivos y en el nombramiento de los miembros de los órganos de administración”⁴⁷ . Además, es necesario incorporar mecanismos de control para evitar la toma de decisiones que puedan incurrir en un delito antes tenido en cuenta.
- Modelos de gestión de recursos financieros adecuados para impedir la comisión de delitos que deben ser prevenidos. Deben incluirse mecanismos de control y fiscalización de los recursos económicos y de auditoría contable y financiera, cuya finalidad es impedir que las ganancias del club sean utilizadas para el blanqueo de capitales, evitar que los recursos económicos del club se empleen para la comisión de un delito como la compra de partidos, por ejemplo, y reducir el riesgo de que se incumplan las obligaciones tributarias del club.
- Canal de denuncias. Se debe obligar a las personas físicas, como directivos o empleados a informar de los riesgos, lagunas que existan en el compliance y posibles incumplimientos que pueda conllevar la comisión de un delito. El canal de denuncia debe ser confidencial, aunque nunca anónimo.
- Sistema disciplinario sancionador para casos de incumplimiento del compliance.
- Mecanismos de verificación y revisión periódica del compliance. El modelo debe ser revisado ante cualquier circunstancia que pueda significar la aparición de un nuevo riesgo o el incremento de alguno existente. Así, habrá que revisar el modelo cuando se hayan detectado lagunas, en caso de infracciones para que no se reiteren, o cuando se produzcan cambios en la estructura o actividad de la entidad, entre otras.

⁴⁷ Circular 1/2016 FGE, pág.44

Finalmente, hay que señalar que la función de supervisión del funcionamiento y cumplimiento del modelo le corresponde a un órgano de la persona jurídica, ya sea unipersonal o colegiado, con poderes autónomos de iniciativa o control, situándose al frente del mismo el compliance officer.

6. CONCLUSIONES

Como se ha expuesto a lo largo del trabajo, la tributación de los deportistas profesionales adquiere una gran importancia debido a su alta retribución. Este hecho, sumado a la obtención de ingresos de forma muy concentrada en el tiempo, ha provocado que muchos deportistas utilicen determinadas fórmulas con el fin de eludir el pago de tributos u obtener indebidamente beneficios fiscales. Estos supuestos, en muchos casos, se escapan de la legalidad, por lo que pueden ser objeto de delitos de fraude fiscal.

El derecho Penal es un derecho accesorio y tiene una dependencia excesiva del ámbito tributario en los delitos contra la Hacienda Pública.

Algunos de los mecanismos más sonados y utilizados por los deportistas de élite, que generan fraude fiscal, son: la simulación de residencia fiscal en los territorios denominados paraísos fiscales, en los que existe nula tributación o menor presión fiscal que en España, la utilización de sociedades instrumentales, normalmente afincadas en paraísos fiscales, para la explotación de los derechos de imagen del deportista de élite, y algunos mecanismos para evadir impuestos en lo relativo a la extinción de la relación laboral del deportista con una entidad deportiva.

Ante tales situaciones, que suponen un gran menoscabo en los ingresos de la Hacienda Pública, ha surgido la necesidad de crear e implantar distintas normas y medidas para evitar el fraude fiscal, como son las denominadas normas anti-elusión, la transparencia fiscal internacional y la adopción de un modelo de organización y gestión por parte de las personas jurídicas para reducir el riesgo en la comisión de delitos de este tipo.

7. BIBLIOGRAFÍA

- Chico de la Cámara, P. (2003): “La residencia fiscal de los deportistas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*, núm. 9, págs. 319-330.
- Chico de la Cámara, P. (2004): “¿Crisis del criterio de residencia habitual? Una propuesta de revisión para someter los tributos de naturaleza personal exclusivamente en el Estado de la fuente”. *Revista de Contabilidad y Tributación*, núms. 257-258
- Chico de la Cámara, P. (2010): “Cuestiones problemáticas de la residencia fiscal de los deportistas: medios tasados de prueba y traslados a paraísos fiscales”. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*. Núm.2.
- Constitución española (1978). Boletín Oficial del Estado, nº 311, de 29 de diciembre de 1978.
- Cordero Saavedra, L. (2002) “Las rentas por cesión de derechos de imagen”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 264, pág. 427.
- Esquivel Muñiz, U. (2005). “Las denominadas cláusulas de rescisión del contrato de trabajo de los deportistas profesionales”. Dykinson.
- Garzón, A.: (2011): “Paraísos fiscales en la globalización financiera”. *Historia Actual Online*. Pág.143.
- Lasarte Álvarez, J. Ramos Prieto, J. Arribas León, M. y Hermosín Álvarez, M. (2008) “Deporte y fiscalidad”. *Consejería de Turismo, Comercio y Deporte*. Sevilla. Pág. 382.
- Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

- 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.
- LO 7/2012, de 27 de diciembre en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal.
- Morillas Cueva, L. (2005) “Delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social”.
- Morón Perez, C. (2017) “Respuestas jurídicas al fraude en el deporte”. *Colección ensayos penales*, Morillas Cueva, L. Ed. Dykinson. Madrid. Págs. 195-226.
- Oliver Cuello, R., Delgado García, A.M., Quintana Ferrer, E. y Urquizu Cavallé, A. (2008) “Fiscalidad del deporte”. J.M. Bosch Editor.
- Palma Herrera, J.M. (2017): “Respuestas jurídicas al fraude en el deporte”. *Colección ensayos penales*, Morillas Cueva, L. Ed. Dykinson. Madrid. Pág.303.
- Palma Herrera, J.M. (2018) “Responsabilidad penal de las Sociedades Anónimas Deportivas”.
- Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.Art.1.2.
- Real Decreto-ley 9/2015, de 10 de julio, de medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras medidas de carácter económico.
- Reglamento sobre el Estatuto y Transferencia de Jugadores de la FIFA
- Sáinz- Cantero Caparrós, J.E. (2017): “Respuestas jurídicas al fraude en el deporte”. *Colección ensayos penales*, Morillas Cueva, L. Ed. Dykinson. Madrid. Pág. 180
- Sánchez Pino, A.J. (2016):“La tributación de los deportistas en el IRPF”. Cívitas. Madrid.

