



Universidad de Jaén

Facultad de Ciencias Sociales
y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

**DERECHO PENAL EN EL
FÚTBOL PROFESIONAL:
DELITO CONTRA LA
HACIENDA PÚBLICA**

Alumno: Álvarez Dorado, Jorge

Enero, 2022

ÍNDICE

RESUMEN.....	4
1. INTRODUCCIÓN: EL FÚTBOL.....	5
2. LOS CLUBES Y LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS DEPORTIVAS (SAD) ...	7
2.1. Consideraciones generales	7
2.2. La transformación de Clubes de fútbol en S.A.D.	10
2.2.1. Los Clubes excluidos del proceso de transformación en SAD.....	12
2.3. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea: STJUE 04.03.21 (TJCE 2021\49; S. 5ª.).	16
2.4. Conclusiones.....	19
3. DELITOS FISCALES EN EL FÚTBOL PROFESIONAL.....	20
3.1. Introducción	20
3.2. Real Decreto 687/2005. “La Ley Beckham”.	21
3.3. Delito contra la Hacienda Pública.....	24
3.3.1. Consideraciones generales.....	24
3.3.2. Sujetos intervinientes y conducta típica.	26
3.3.3. Bien jurídico protegido	29
3.3.4. La ignorancia deliberada	30
3.3.5. Análisis Jurisprudencial de ámbito nacional: los casos más relevantes de fraude fiscal en el fútbol	32
3.3.5.1. STS 1885/2017 y SAP Barcelona de 05/07/2016: Caso Messi.....	32
3.3.5.2. SAP 53/ 2019. El caso de Cristiano Ronaldo.....	34
3.3.5.3. SAP 2016\1237: F.C. Barcelona, el fichaje de Neymar Jr.	37
3.4. Algunas medidas antifraude.....	39
4. CONCLUSIONES FINALES.....	40
5. BIBLIOGRAFÍA	42

RESUMEN

El deporte tiene un interés sustancial actualmente en la vida de millones de personas en nuestro país, y aunque no lo parezca, los aspectos fiscales que le afectan son prácticamente desconocidos no sólo para la generalidad de la población, sino incluso para los mismos deportistas profesionales implicados.

El objetivo del presente documento será el de intentar explicar, en primer lugar, los aspectos fiscales y tributarios en el mundo del fútbol, mencionando también la importancia de las Sociedades que componen el fútbol profesional, y en segundo lugar, realizar un exhaustivo análisis de los delitos que se comenten contra el marco legislativo vigente en materia tributaria, centrándonos en el Delito contra la Hacienda Pública siempre moviéndonos en el ámbito del fútbol profesional.

Palabras clave: Fútbol profesional, derecho penal, fraude fiscal, Hacienda Pública, sociedades, derechos imagen

ABSTRACT

Sport has an substantial interest in the lives of millions of people in our country. Tax aspects that affect it are practically unknown not only for the normal people, also for the professional athletes involved.

The objective of this work will be try to explain, first of all, the tax aspects in the football's world, also referring to the importance of companies makes football. Secondly, I do an exhaustive analysis of crimes committed against the current law in tax matters, focusing on the crime against the Public Treasury of course we always moving on the field of professional football.

Keywords: Professional football, criminal law, tax fraud, Public Treasury, societies, image rights.

1. INTRODUCCIÓN: EL FÚTBOL

El fútbol es, sin ningún atisbo de duda, el deporte rey por excelencia en todo el mundo, no hay otro deporte que pueda igualar una movilización de masas similar a nivel global, es ya un evento social que a casi nadie deja indiferente. Si preguntamos a alguien en cualquier punto del mundo, si sabe quién es Messi, Cristiano Ronaldo o qué es el Real Madrid, obtendremos casi siempre una respuesta afirmativa en un porcentaje mayor de ocasiones que si les preguntamos quién es su propio presidente del gobierno. En algunos países, sobre todo en Sudamérica, el fútbol roza incluso lo religioso, haciendo que multitudes otorguen la condición de deidad a jugadores, como es el caso de Diego Maradona.

Según estudios de la *Fédération Internationale de Football Association* (FIFA), son aficionados al fútbol en torno a cuatro millones de personas en todo el mundo, esto es, más de la mitad de la población mundial. No es menos sorprendente la cifra de personas con “DNI” de este país llamado fútbol, 310 millones de poseedores de licencia federativa que los acredita como jugadores (a los que habría que sumar más de 800.000 árbitros y más de millón de entrenadores de fútbol), todos ellos se rigen bajo una misma Constitución, las Reglas de Juego redactadas por la *International Football Association Board* (IFAB), cuyo contenido permite el funcionamiento del propio fútbol.¹

Si acudimos a un ámbito más específico, comprobaremos más si cabe la importancia del fútbol en la sociedad: en España contamos con la liga más fuerte en términos económicos de todas las que componen el amplio abanico de competiciones domésticas, si bien es cierto que a nivel internacional solo tienen una repercusión notable cinco de ellas. La Liga de Fútbol Profesional (LFP) o mayormente conocida por su marca comercial *LaLiga*, ingresó en la temporada 2019/2020 la cifra récord de 5.045 millones de euros, lo que significó un crecimiento del 3,6% respecto a los ingresos de la temporada inmediatamente anterior, llegando a representar el 1,37% del PIB español. Es preceptivo poner estos datos en valor si añadimos que durante casi la mitad de la mencionada temporada, España en especial y el planeta en general, se vieron afectados por la pandemia de COVID-19, que

¹ FIFA (2019), Women’s football: Members associations survey report, pp. 3-4

provocó una grave recesión económica de la que España se vio muy afectada. Para concluir con el aspecto económico, cabe detallar que *LaLiga* puede considerarse el sector de exportación neto más importante de España, porque solo con 40 millones de logística, importa al Estado 768 millones de euros.

En términos de espectadores, es público y notorio que debido al confinamiento primero y a las restricciones posteriores, no se puede hacer un análisis fidedigno de la evolución de la asistencia a los estadios de *LaLiga*, sin embargo si podemos afirmar que en los últimos años la asistencia presencial a estadios fue creciente, con una asistencia total anual de 10.295.016 espectadores. El dato de espectadores que si puedo aportar con el máximo rigor en lo que a la última temporada se refiere, es el de audiencia de las televisiones, que declara que el número de espectadores televisivos globales de nuestra liga doméstica fue de 2.703 millones.²

Todos estos datos económicos y sociales no hacen sino poner de manifiesto la magnitud del fenómeno de masas mundial que es el fútbol de élite, que genera una cantidad exorbitante de ingresos, existiendo una gran variedad de forma de recibirlos por parte de los profesionales, desde ingresos derivados de la práctica deportiva como tal, incluyendo las posibles indemnizaciones por los gastos originados por su ejercicio, compensaciones por las cantidades dejadas de percibir en el desempeño de su profesión habitual, premios, medallas u otras tantas formas de remuneración para sustentarse como medio de vida.

Las ingentes cantidades de dinero que se mueven en el fútbol, no son ajenas a los actores principales de este deporte, los jugadores, profesionales que son pieza fundamental para que el engranaje consiga mover toda la maquinaria social. Son ellos los idolatrados, la razón por la que el respetable se desplaza en ocasiones a cientos de kilómetros y se reúne para disfrutar de las cualidades de estos jóvenes privilegiados. Desde hace años los jugadores de élite, firman contratos millonarios con las entidades deportivas, percibiendo salarios compuestos por cifras desorbitantes que en la mayoría de los casos se ven incrementadas por partidas de diversa índole como los derechos de imagen, campañas publicitarias, etc. Si añadimos que los jugadores mejor pagados, habitualmente son extranjeros, en ocasiones con un nivel socio-cultural bajo y cuyas fuentes de ingresos son

² *LaLiga* (2021), Informe económico-financiero de la temporada 2019/2020 pp. 12-16

muy diversas, se crea el caldo de cultivo perfecto para que se produzcan irregularidades fiscales, que a razón de las cuantías que se manejan, desembocaran con frecuencia en delitos penales contra la Hacienda Pública.

Para conseguir un resultado satisfactorio a través del análisis en este trabajo, estudiaremos, a veces solamente haciendo mención, a veces de pasada y otras profundizando, quedando estructurado de la siguiente manera:

En primer lugar, analizaremos la estructura de los clubes y las Sociedades Anónimas Deportiva (SAD), entrando en los aspectos que los hacen entes distintos y que son bien diferenciados por el legislador en cuanto a las normas que los rigen. Haré mención también, al convenio firmado por LFP y la Real Federación Española de Fútbol, necesario para diferenciar entre jugadores profesionales y amateur.

Seguidamente, antes de entrar en materia de Derecho Penal, realizaré un análisis exhaustivo de la denominada Ley Beckham, que nos permitirá adquirir conceptos y conocimientos necesarios para un mejor entendimiento de lo estudiado posteriormente.

Finalmente, me sumergiré en el grueso del trabajo, entrando en materia de Derecho Penal Económico, más concretamente del Delito contra la Hacienda Pública, siempre desde la perspectiva del fútbol y poniendo como ejemplos casos concretos reales que han ocurrido en nuestro fútbol patrio.

2. LOS CLUBES Y LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS DEPORTIVAS (SAD)

2.1. Consideraciones generales

La definición más básica de Sociedad Anónima Deportiva nos dice que es *“un tipo especial de sociedad anónima, por lo que comparte la mayor parte de sus características: se trata de una sociedad de responsabilidad limitada, de carácter mercantil, y cuyos titulares lo son en virtud de una participación en el capital social a través de títulos o*

*acciones. Al tener responsabilidad limitada, los accionistas no responden con su patrimonio personal, sino únicamente con el capital aportado”.*³

En cuanto a la figura del Club Deportivo, cuya definición jurídica se recoge en la Ley del Deporte, capítulo II “De los Clubes Deportivos”, artículo 13, podemos leer textualmente: *“A los efectos de esta Ley se consideran Clubes deportivos las asociaciones privadas, integradas por personas físicas o jurídicas que tengan por objeto la promoción de una o varias modalidades deportivas, la práctica de las mismas por sus asociados, así como la participación en actividades y competiciones deportivas”.*

Según el artículo 14 de la LD, hay tres tipos de clubes deportivos: elementales, básicos y las ya mencionadas SAD.

El ordenamiento jurídico español, en el ámbito del Derecho Deportivo, es vanguardista y completamente innovador en cuanto a la creación del régimen jurídico propio de las SAD, siendo referente para la confección de legislaciones deportivas en otros países, principalmente en Latinoamérica.

En nuestro país, la norma fundamental de la que emana todo lo relativo a las sociedades, es la Ley de Sociedades de Capital (LSC), texto refundido mediante Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio. Esta ley regula el órgano de administración y todo lo relativo al Consejo de Administración.

Centrándome en normativa más específica, no es nada sencilla la regulación de las SAD, que se encuentra recogida en todo un entramado normativo, compuesto por las siguientes: Ley 10/1990 del Deporte, de 15 de octubre; Real Decreto 1084/1991, de 5 de julio, sobre Sociedades Anónimas Deportivas (RDSAD 1991) en las páginas que aún tiene vigencia; Real Decreto 1251/1999, del 16 de julio, sobre Sociedades Anónimas Deportivas (RDSAD de 1999), que ha sido objeto de modificación a través del Real Decreto 1412/2001, del 14 de diciembre; Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

³ Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital

Las SAD fueron concebidas por el legislador como parte de la ya mencionada Ley del Deporte (LD), a la que podríamos llamar la madre de este especial tipo de sociedad capitalista, cuya naturaleza es por decirlo de alguna manera, complicada. Son figuras societarias de índole privada pero con un alto componente de intervencionismo público, son especiales en cuanto a la particular organización social que contienen. Más allá de conllevar ciertas especialidades en relación con la Sociedad Anónima (SA), la SAD es una figura conceptualmente bastante más alejada de la primera, difiriendo casi en su totalidad del concepto de SA ofrecido por la doctrina y lo que es aún más importante, por la propia Ley de Sociedades Anónimas.

La propia LD especifica en su preámbulo la precisión de dotar a la joven figura societaria de una legislación específica acorde a las necesidades de la misma: *“En un primer nivel, la Ley propone un nuevo modelo de asociacionismo deportivo que persigue, por un lado el favorecer el asociacionismo deportivo de base, y por otro, establecer un modelo de responsabilidad jurídica y económica para los clubes que desarrollan actividades de carácter profesional. Lo primero se pretende lograr mediante la creación de clubes deportivos elementales, de constitución simplificada. Lo segundo, mediante la conversión de los clubes profesionales en Sociedades Anónimas Deportivas, o la creación de tales sociedades para los equipos profesionales de la modalidad deportiva que corresponda, nueva forma jurídica que, inspirada en el régimen general de las sociedades anónimas, incorpora determinadas especificidades para adaptarse al mundo del deporte”*.

Precisamente el punto principal de las reformas llevadas a cabo, se centra en la supervisión y control ante el elevado endeudamiento de estas entidades, al igual que la flexibilización en las formas organizativas para la participación en competiciones profesionales de ámbito estatal.⁴

Por último, y al hilo del párrafo anterior, destacar que atendiendo al RD 1084/1991, de 5 de Julio, de Sociedades Anónimas Deportivas, se indica que *“Son competiciones de carácter*

⁴ Ramos Herranz, I. y Arroyo Martínez, I. (Dir.) (2012). Sociedades anónimas deportivas: régimen jurídico actual. Editorial Reus pp. 17-22.

profesional y ámbito estatal, las actualmente existentes en las modalidades deportivas de fútbol y baloncesto: Primera y Segunda División A de fútbol y Primera División masculina de baloncesto, denominada Liga ACB”. Esta afirmación es de suma importancia para lo que desarrollaremos en el siguiente epígrafe, que versará de la obligación dirigida a los clubes de fútbol para convertirse en SAD cuando participen en una de las competiciones catalogadas como profesionales.

2.2. La transformación de Clubes de fútbol en S.A.D.

La LD exige en su artículo 19 que los clubes deportivos (no solo clubes de fútbol) que participen en competiciones con la etiqueta de profesionales deberán transformarse en SAD y someterse al régimen general de las SA con la salvedad de las especialidades específicas que le son inherentes.

Tabla 1. Redacción art. 19 LD

<i>1. Los Clubes, o sus equipos profesionales, que participen en competiciones deportivas oficiales de carácter profesional y ámbito estatal, podrán adoptar la forma de Sociedad Anónima Deportiva a que se refiere la presente Ley. Dichas Sociedades Anónimas Deportivas quedarán sujetas al régimen general de las Sociedades Anónimas, con las particularidades que se contienen en esta Ley y en sus normas de desarrollo.</i>
<i>2. En la denominación social de estas Sociedades se incluirá la abreviatura «SAD».</i>
<i>3. Las Sociedades Anónimas Deportivas tendrán como objeto social la participación en competiciones deportivas de carácter profesional y, en su caso, la promoción y el desarrollo de actividades deportivas, así como otras actividades relacionadas o derivadas de dicha práctica.</i>
<i>4. Las Sociedades Anónimas Deportivas sólo podrán participar en competiciones oficiales profesionales de una sola modalidad deportiva.</i>

Además, la Disposición Adicional Novena, en su apartado 1, de la citada LD reza: “*Aquellos Clubes que a la entrada en vigor de la presente Ley cuenten con secciones deportivas profesionales y no profesionales, podrán mantener su actual estructura jurídica para los equipos no profesionales. Respecto de los equipos profesionales deberán ser adscritos y aportados sus recursos humanos y materiales correspondientes*

a una Sociedad Anónima Deportiva de nueva creación para cada uno de los equipos profesionales”.

De estos artículos extraemos que todo club o asociación deportiva en cualquiera que sea su forma que opte a inscribirse y participar en *LaLiga Santander*, *LaLiga Smartbank* o *Liga Endesa*, estará obligado a transformarse en la figura de SAD mediante los cauces establecidos por la propia LD. Ahora bien, imaginemos que un club en concreto, que va a participar en la presente campaña en la Segunda División del fútbol español, y que por tanto deberá ser obligatoriamente SAD, tuviese (como consta que es así en múltiples casos) otras secciones afiliadas o propias que no estén participando en una competición considerada profesional. En este caso, el club solo estaría obligado a transformar la sección que va a inscribirse en la competición profesional, pudiendo mantener otras secciones con la estructura jurídica previa a la conversión en SAD, si así lo estimasen conveniente.

La razón de la obligatoriedad de la transformación y adscripción en SAD se encuentra en la creciente mercantilización de la actividad deportiva y la necesidad de fijar un régimen que concuerde con la realidad de los equipos de fútbol. El fútbol moderno o también conocido actualmente como “fútbol negocio”, presentaba ya en el momento de la decisión de obligar a la transformación varios factores que dejaban desfasado principalmente en el ámbito económico el esquema anterior de los clubes, que los concebía como asociaciones sin ánimo de lucro, hecho que ya no terminaba de cuadrar con la realidad de las incipientes actividades deportivas profesionales, por lo que se hacía necesario regular el deporte con el modelo de sociedades, siempre teniendo en cuenta las especialidades y dotando de un marco jurídico correcto a través del régimen de las SAD.

Al hilo de lo expuesto en el párrafo previo, encuentro ideal la reflexión del entonces Secretario de Estado para el Deporte y Presidente del Consejo Superior de Deporte (CSD), D. Javier Gómez-Navarro: *“En el ámbito de la gestión, hay una falta de elementos claros de responsabilidad cuando la actividad que desarrolla el club está sometida a presiones de todo tipo, sobre todo de carácter económico, es elemento desencadenante de la deuda sin fin a que se veían abocados la mayor parte de los clubes profesionales de fútbol y baloncesto. Los clubes, por sistema, gastan más de lo que ingresan, y nadie es responsable. No lo son los socios —sí desde una perspectiva teórica, pero de imposible*

ejecución desde el punto de vista práctico— y no lo son los directivos, que dimiten cuando quieren, dejando al club con una pesada carga de difícil solución”⁵.

En resumen, la transformación será obligatoria por exigirlo la Ley, sin embargo, no es una transformación que se produzca de forma inmediata, sino que se perfecciona una vez concluido el proceso contemplado en la propia LD y el RD que la desarrolla, aspecto cuyas fases pasaré a explicar a continuación.

Encontramos en la Disposición Transitoria Primera, 2. de la LD, todas las reglas a seguir para realizar la transformación, estas 9 reglas, en mi opinión, pueden ser sintetizadas y resumir el proceso de transformación en cuatro fases fundamentales:

1º Llegar al acuerdo de transformación y comunicarlo pertinentemente a la Comisión Mixta, adjuntando informe o memoria explicativa de las características propuestas para la transformación.

2º La Comisión Mixta fijará el capital mínimo y pasará a suscribirse dicho capital.

3º El club obligatoriamente pasará a un proceso de suscripción de acciones propio, cuyos accionistas no adquieren dicha condición por ser socios del club, sino por la suscripción y desembolso de las acciones, existiendo derecho de suscripción preferente en favor de los socios.

4º Otorgamiento de escritura pública y posterior inscripción en el Registro de Asociaciones Deportivas y Registro Mercantil.

2.2.1. Los Clubes excluidos del proceso de transformación en SAD

Se suele decir que no hay regla sin una excepción que confirme la norma, y no iba a ser diferente en el caso de la regulación de los Clubes en SAD. Pese a que como anteriormente hemos extraído de la ley, la transformación era obligatoria cuando se compitiese en ligas profesionales, se establecieron algunos requisitos cuyo cumplimiento eximía a los clubes de llevar a cabo la conversión.

⁵ FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Gonzalo, *Transformación de clubes de fútbol y baloncesto en sociedades anónimas deportivas*, Madrid, Civitas-Ernst & Young, 1992, pp. 13-16,

Queda regulada esta exención en la Disposición Adicional Séptima LD, para los clubes de fútbol, haciéndose extensiva para los de baloncesto en la Octava con exactamente los mismos requisitos. Quiero dejar constancia por su relevancia, de que deberemos acudir al texto original de 1990 para poder leer los requisitos tal y como fueron concebidos específicamente para la coyuntura del momento, debiendo matizar que a partir de esa temporada no se volverían a realizar exenciones en esta norma.

Explicaré ahora los requisitos, extrayendo lo más importante y sirviéndome de esta característica para ordenarlos:

En primer lugar, los clubes debían estar participando ya en competiciones deportivas profesionales, es decir, que no cabía esta exención en el caso de un equipo recién ascendido al fútbol profesional.

En segundo lugar, la Liga de Fútbol Profesional y la Asociación de Clubes de Baloncesto (ACB) desde la temporada 1985-1986 hasta la temporada 1989-1990, encargaron a los clubes llevar a cabo auditorías propias en sus cuentas, que eran supervisadas por las mencionadas instituciones. Las auditorías debían poner de manifiesto una buena gestión económica y financiera, manteniendo un patrimonio neto positivo durante los cuatro últimos ejercicios. Si en alguno de estos últimos ejercicios, resultaba un patrimonio neto negativo, el club no podría optar a mantenerse como tal.

En tercer lugar, se estableció en la Exposición de Motivos de la LD, la existencia de un control férreo sobre los mismos para garantizar su buen funcionamiento, refiriéndose concretamente a la instauración de un régimen específico y personal de responsabilidad de los directivos que asegurara la estabilidad económica de los clubes⁶.

Comentar que pese a poder evitar la transformación, los clubes y sus directivos contraían responsabilidades financieras, como nos indica el apartado 4 de la disposición: “Los

⁶ CARDENAL CARRO y GARCÍA SILVERO (2010), “La reforma normativa para afrontar la crisis económica en el deporte profesional: muerto el perro se acabó la rabia” *Aranzadi Social: Revista Doctrinal*, pp. 9-11

miembros de las Juntas Directivas de estos Clubes responderán mancomunadamente de los resultados económicos negativos que se generen durante el período de su gestión. Tales resultados serán ajustados teniendo en cuenta las salvedades de las auditorías. El ejercicio económico comenzará el 1 de julio de cada año y terminará el 30 de junio siguiente. Antes de comenzar cada ejercicio, la Junta Directiva deberá depositar, a favor del Club y ante la Liga Profesional, aval bancario que garantice su responsabilidad y que alcance el quince por ciento del presupuesto de gasto”.

De esta manera, el legislador aseguraba las obligaciones que contraían los clubes frente a terceros, dotando de mayor seguridad jurídica al sistema.

Para finalizar, mencionar que los clubes que pudieron acogerse a esta oportunidad que brindaba la ley fueron: Real Madrid Club de Fútbol, Fútbol Club Barcelona, Athletic Club de Bilbao y Club Atlético Osasuna, por ser estos los únicos clubes de las competiciones que cumplían todos los requisitos, hecho que no estuvo exento de polémica, como reflejaba el profesor D. Luis M. Selva Sánchez, al opinar que se trata de una anomalía la permisión de excepciones y que realmente la existencia de la excepción implica que la imposición del régimen de las SAD a los clubes deportivos en los que concurran las circunstancias legales se convierta en una sanción, debiendo haber optado el legislador por establecer un régimen único para todos, aplicando el régimen común de las SAD⁷.

⁷ Selva Sánchez, Luis M. (1992), *Sociedades Anónimas Deportivas*, Editorial del Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, p. 76

Imagen 1. Capitales mínimos 1ª y 2ª División

FUTBOL 1.ª DIVISION	
CAPITALES MINIMOS DEFINITIVOS	
Nombre del Club	Capital mínimo
C. D. Tenerife	369.963.000
Sevilla C. F.	631.420.000
Valencia C. F.	694.196.000
Albacete Balompié	108.509.000
Real Sporting Gijón	588.114.000
Real Sociedad	506.120.000
C. D. Logroñés	492.695.000
Cádiz, C. F.	395.520.000
Real Zaragoza C. F.	539.101.000
Real Oviedo	553.585.000
Atlético de Madrid	2.060.309.000
R. Valladolid Deportivo	643.328.000
R. Burgos C. F.	433.347.000
C. D. Mallorca	648.989.000
R. C. D. Español	681.021.000
R. C. Deportivo La Coruña	378.028.000

FUTBOL 2.ª DIVISION	
CAPITALES MINIMOS DEFINITIVOS	
Nombre del Club	Capital mínimo
U. D. Las Palmas	658.348.000
Racing Santander	492.152.000
C. D. Castellón	221.701.000
S. D. Eibar	65.792.000
Sestao S. C.	69.946.000
R. Avilés Industrial	55.125.000
Sdad. Dptva. Compostela	87.065.000
Sabadell, C. F.	220.307.000
Mérida, C. P.	87.065.000
Real Celta de Vigo	574.017.000
U. E. Lleida	126.866.000

Fuente: FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Gonzalo, *Transformación de clubes de fútbol y baloncesto en sociedades anónimas deportivas*, Madrid, Civitas-Ernst & Young, 1992, p.

Imagen 2. 2ª División y Liga ACB

Nombre del Club	Capital mínimo
R. Murcia C. F.	934.183.000
U. E. Figueres	231.968.000
Palamós, C. F.	170.687.000
A. D. Rayo Vallecano	665.622.000
C. D. Málaga	643.993.000
R. Betis Balompié	1.174.242.000

BALONCESTO	
Nombre del Club	Capital mínimo
C. Joventud Badalona	145.052.000
Valladolid C. B.	134.257.000
Peñas Recreativas	94.615.000
Manresa E. B.	156.260.000
Valencia Basket C.	100.229.000
C. B. Juver Murcia	79.189.000
C. B. Liria	37.317.000
C. B. Zaragoza	110.201.000
C. B. León	77.654.000
Claret C. B.	149.844.000
C. B. Breogán	73.332.000
C. B. Girona	146.813.000
Club Estudiantes	85.540.000
C. D. B. Sevilla	135.521.000
C. B. Unicaja Ronda	92.388.000
C. Orense Baloncesto	110.886.000
C. B. Martistas	72.045.000
Granollers, E. B.	232.862.000
C. D. Baskonia	109.964.000
C. B. Oximesa	169.785.000
C. Baloncesto O.A.R.	208.183.000

Fuente: FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Gonzalo, *Transformación de clubes de fútbol y baloncesto en sociedades anónimas deportivas*, Madrid, Civitas-Ernst & Young, 1992, p. 130

2.3. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea: STJUE 04.03.21 (TJCE 2021\49; S. 5ª.).

Al hilo de la polémica que generó la permisión de excepciones a la transformación de clubes en SAD, nos surgen algunas dudas que se plantearon en el momento y se mantuvieron con el paso de los años: ¿Es lícito esta dualidad de regímenes en la competición? ¿Son deliberadamente beneficiados por el Estado los clubes que se acogieron a esta excepción? ¿Cómo es posible que clubes de tal envergadura puedan seguir siendo concebidos como entidades sin ánimo de lucro? ¿Es este hecho acorde al libre mercado y a la libre competencia?

En primer lugar, explicaré el contexto del litigio para situarnos y haré un brevísimo resumen de la Sentencia, para posteriormente comentar la visión del Tribunal acerca del asunto, haciendo referencia a sus explicaciones.

En el año 2016, la Comisión Europea en su Decisión (UE) 2016/239 relativa a la ayuda estatal SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) concedida por España a determinados clubes de fútbol concluyó que, a través de la Ley 10/1990 del Deporte, el Reino de España había establecido ilegalmente una ayuda en forma de privilegio fiscal en el Impuesto de Sociedades en favor de cuatro clubes de fútbol profesional españoles, infringiendo el art. 108.3 TFUE, ordenando al Reino de España que lo suprimiera y que recuperase de los beneficiarios la diferencia entre el Impuesto de sociedades abonado y el habrían debido abonar si hubieran tenido la forma jurídica de S.A.D., a partir del ejercicio fiscal de 2000, salvo en el supuesto de que la ayuda debiera calificarse de ayuda de minimis.

Esta Decisión de la Comisión fue recurrida por el F.C. Barcelona solicitando al TGUE la anulación de la misma, objetivo que en un primer momento logró, ya que el Tribunal dio la razón al club español.

La Comisión Europea recurrió la Sentencia del TGUE al TJUE, en cuya su Sentencia falló en favor de los últimos recurrentes y que será la que comentaré a continuación.

Esta Sentencia del TJUE es de suma importancia y de una gran relevancia jurídica, pues habilita la Decisión de la Comisión que ordena a España suprimir las probadas ayudas fiscales a los clubes que eludieron la transformación en SAD, que se producían con motivo de la divergencia de regímenes fiscales a los que estaban sujetos unos y otros.

Me centraré en el fondo del asunto, cuyo contenido es lo que nos aportará luz al tema que vengo desarrollando. El TJUE desgrana con detenimiento el contenido que nos atañe en los apartados 79 a 106 de la Sentencia, pero comienza analizar el fondo desde el apartado 57.

El art. 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea dice: “1. *Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones*”.

El Tribunal, se basa en este artículo para afirmar que el Estado Español habría estado beneficiando la situación financiera de los cuatro clubes frente a los transformados en SAD, lo que constituiría lo que llamamos ayuda de Estado y atenta directamente a la libre competencia entre empresas (en este caso empresas futbolísticas). Esto lo refleja en el apartado 60: “*Las medidas nacionales que otorgan una ventaja fiscal que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloquen a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que la de los restantes contribuyentes pueden procurar una ventaja selectiva en favor de los beneficiarios y, por lo tanto, constituyen ayudas de Estado a los efectos del artículo 107 TFUE*”. También deja constancia de este hecho en el apartado 70 de la Sentencia: “*Ha de observarse consta que tanto las disposiciones fiscales aplicables a las entidades sin ánimo de lucro como la excepción que permite a determinados clubes seguir disfrutando de ese régimen figuran en una medida de alcance general*”. Haciendo mención a las leyes españolas que un servidor viene analizando en el presente trabajo, y que recogen las exenciones.

Además, el Tribunal, apoyándose en el artículo 108 TFUE⁸, que en su 2º apartado dota a la Comisión Europea de la potestad de exigir la modificación o supresión de los artículos contrarios al art.107, sanciona que la propia España estaría incurriendo en desigualdad con otros Estados miembros al conceder este trato de favor a los clubes y la insta a cesar en su actitud: “*Los Estados miembros deben abstenerse, en el ejercicio de esta competencia, de adoptar medidas que puedan constituir ayudas de Estado incompatibles con el mercado interior en el sentido del artículo 107 TFUE*” .

⁸ “2. Si, después de haber emplazado a los interesados para que presenten sus observaciones, la Comisión comprobare que una ayuda otorgada por un Estado o mediante fondos estatales no es compatible con el mercado interior en virtud del artículo 107, o que dicha ayuda se aplica de manera abusiva, decidirá que el Estado interesado la suprima o modifique en el plazo que ella misma determine”.

Finalmente, el Tribunal concluye fallando en favor de la Comisión y otorgando la razón sobre el fondo del asunto a esta: *“Por todas estas razones, procede anular la sentencia recurrida (TJCE 2019, 55) en la medida en que esta estima el segundo motivo formulado en primera instancia y anula, en consecuencia, la Decisión controvertida (LCEur 2016, 2150)”*.

Esta Sentencia, en definitiva, ratifica la totalidad de la Decisión de la Comisión Europea, en detrimento de las pretensiones del F.C. Barcelona y del Reino de España que pretendían anularla y sienta jurisprudencia en lo referente al tema que hemos estudiado hasta ahora, emitiendo una Sentencia de enorme relevancia en el ámbito del derecho deportivo español y dando fin a las ventajas fiscales que gozaban los clubes.

2.4. Conclusiones

Las reformas acometidas en materia de Sociedades en el Derecho Deportivo español ha sido de vital importancia fruto de la necesidad imperante de modernizar la legislación entonces vigente. En este mundo cada vez más “líquido”, en constante cambio y fluidez como si de una corriente fluvial se tratase, las leyes deben estar a la altura de transformarse y conseguir adaptarse a los continuos cambios.

El fútbol actual, es un negocio que como ya daté en la introducción, mueve miles de millones de euros, demandando que el legislador regule las estructuras que lo conforman para dotar de seguridad y solidez a todo lo que les rodea, desde instituciones hasta inversores, llegando incluso al aficionado.

Gracias a procedimientos como el de transformación de los clubes en SAD, el fútbol puede gestionarse de una manera más eficaz y segura. Los acreedores de los clubes deportivos recibieron la transformación con los brazos abiertos, pues les afectaba muy favorablemente al pasar de una asociación deportiva sin un sistema adecuado de responsabilidad jurídica y económica a toda un SAD, que fortalecía enormemente las garantías patrimoniales frente a terceros y respondía ante los retos que el gran negocio del fútbol ponía por el camino, dando una respuesta totalmente profesional a problemas de cualquier índole.

En cuanto a la problemática de la polémica generada por las exenciones de la transformación obligatoria de los clubes en SAD, coincido con el criterio de la Comisión Europea y el TJUE. Permitir a algunos clubes mantenerse como tales y en régimen de entidades sin ánimo de lucro por el mero hecho de su saneamiento contable, teniendo en cuenta que esto aportaba ventajas fiscales a los unos frente a los convertidos en SAD, afecta de pleno y directamente a la libre competencia de los equipos, pues si unos tienen más laxitud fiscal que otros, tendrán a priori más oportunidades para ser económicamente superiores, hecho que termina repercutiendo en el ámbito puramente deportivo y de la competición.

3. DELITOS FISCALES EN EL FÚTBOL PROFESIONAL

3.1. Introducción

En todo sistema social son necesarios mecanismos de control que garanticen la estabilidad y la convivencia. Esto establece la necesidad de crear un conjunto de normas que regulen la vida en sociedad y sean dotadas de un carácter punitivo a través de sanciones dirigidas a los individuos que infrinjan las normas.

El deporte en general y el fútbol en particular, al haber alcanzado tales dimensiones sociales a nivel mundial, requiere de normas que delimiten lo que debemos considerar legal y aquellos comportamientos que deben ser tipificados por el legislador como delitos. Así, al igual que las Reglas de Juego de la IFAB, recogen qué está permitido y qué no lo está en el desarrollo del juego del fútbol, los legisladores en los países del mundo deben establecer esto mismo en todo el ámbito social, económico, etc. que rodea al fútbol, recogiendo en los ordenamientos jurídicos. Son varias las conductas no permitidas en el ámbito futbolístico y que están incluidas como delitos en nuestro Código Penal, algunas de ellas: el dopaje, las lesiones, delitos societarios en los clubes, manipulación de resultados de los encuentros (amaño), fraude fiscal y delito contra la Hacienda Pública, entre otros.

De todos los arriba mencionados, nos centraremos en el fraude fiscal que rodea el deporte, qué conductas son consideradas constitutivas de este delito y sus características propias. Y es que, no es menos cierto que a nadie le agrada pagar impuestos, pese a que seamos conocedores de la importancia que tienen para mantener el Estado, principalmente en su dimensión Social. No hay temporada en la que no se hable en la prensa de presuntos delitos fiscales en el mundo del fútbol, cometidos presuntamente por jugadores (siempre ajenos a lo ocurrido y mal aconsejados por familiares y asesores), técnicos, presidentes, o clubes enteros. Ídolos de masas, etiquetados de insolidarios por querer agrandar sus fortunas, más si cabe, en detrimento del erario público y cuyos litigios con la Agencia Tributaria se tornan en algunas etapas de la temporada más mediáticos que su desempeño deportivo.

Salarios millonarios, percepción de rentas por derechos de imagen, ingresos publicitarios, inversiones en cadenas hoteleras y firmas de ropa propias, etc., son solo algunos de los conceptos de los ingresos monetarios de los futbolistas, lo que produce una maraña societaria que complica la tarea a la hora de la tributación, más aún si añadimos las diferentes residencias de los individuos y las obligaciones tributarias en más de un Estado. Así, jugadores de la talla de Leo Messi, Cristiano Ronaldo o Xabi Alonso, se han visto involucrados en procesos penales motivados por sus finanzas personales. Analizaremos sus casos concretos.

3.2. Real Decreto 687/2005. “La Ley Beckham”.

El futbolista profesional queda supeditado a una corta etapa como trabajador generador de ingresos en comparación con la vida laboral de la mayoría de los contribuyentes españoles, obteniendo un número alto de ingresos durante un menor número de años, comprimiendo la ordinaria escala de cualquier ciudadano de nuestro país. Por ello, el futbolista de élite se va a enfrentar a una serie de problemas fiscales.

Con anterioridad a la reforma fiscal, los deportistas profesionales no residentes estaban sujetos a la comúnmente denominada Ley Beckham⁹, conocida como tal por el

⁹ FALCÓN Y TELLÁ, R. *“Modificaciones en el régimen de los nuevos residentes: España (Ley*

futbolista del Real Madrid CF, enmarcada en el ya derogado Real Decreto 687/2005.

Dicho marco normativo fue un régimen especial para los trabajadores impatriados, cuyo origen se fundamenta con un objetivo común, intentar atraer a nuestro país a trabajadores altamente cualificados con el fin de contribuir a dotar a las empresas españolas de la necesaria competitividad en el marco de una economía fuertemente globalizada.

No parece acertado, como considero que afirma correctamente FALCÓN Y TELLA, por tanto, añadir limitaciones como las que ha ido introduciendo, cuando en el Derecho Comparado, los Estados no dejan de introducir políticas claramente favorables a atraer a sus respectivos territorios a profesionales de alto nivel, lo cual, evidentemente, sitúa a nuestro país en una posición comparativamente poco competitiva, extremo que, sin duda, será tenido en cuenta tanto por los trabajadores como por sus empleadores de cara a valorar los condicionantes de firmar un contrato en una localización u otra.

Queda patente la necesidad de atraer el mayor número de talento extranjero a nuestro territorio dotando así de prestigio a nuestro deporte, captando altos perfiles profesionales que se pudiesen beneficiar de un régimen acorde a la cantidad de beneficios que generan dichos futbolistas en nuestra liga y en nuestra sociedad¹⁰.

Los beneficios de tal régimen fiscal eran extremadamente positivos, ya que los desplazados que cambiasen su residencia fiscal a España tendrían una reducción fiscal en el IRPF, tributando sólo por las rentas obtenidas en España (y no por las mundiales) y al tipo impositivo previsto para no residentes (el 24% en 2015) en lugar del tipo marginal máximo del IRPF (47% en aquel año).

Beckham), Portugal y Reino Unido”. Quincena fiscal, núm. 21, 2009, pp. 8-10.

¹⁰ Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

En 2010 se modifica otorgando el beneficio únicamente a extranjeros con salarios que no rebasaran los 600.000 euros, lo que, no obstante, no afectó a los futbolistas que ya disfrutaban de tributar al 24%. Es ya en 2015 cuando expresamente se prohíbe a todos los deportistas el acogimiento a dicho régimen al establecer, entre los requisitos para la aplicación del nuevo régimen, tras su reforma en 2015/35, que el desplazamiento a territorio español se debe producir como consecuencia de, en lo que aquí respecta, un contrato de trabajo, sin embargo, exceptuando expresamente la relación laboral especial de los deportistas profesionales, regulada por el RD 1006/1985.

En términos generales, pues, se les concedía a los futbolistas profesionales un estatus de no residentes por el que no se les exigiría tributar por los ingresos obtenidos en todo el mundo, sino solo por los obtenidos en España. El mundo del fútbol, y es de justicia, reclama y denuncia una pérdida de atractivo de su deporte, sobre todo por el hecho de que países con ligas similares como Italia, Reino Unido, Francia o Portugal también ofrecen regímenes fiscales ventajosos que pueden atraer con mayor impacto a los futbolistas de mayor renombre. Así, en términos del presidente de La Liga, lo único que se consigue es que España se convierta en el país más caro para los futbolistas profesionales¹¹.

En este punto considero necesario reflexionar de nuevo sobre la intención del legislador fiscal español cuyo único fin, en opinión del que escribe, es atraer talento extranjero a las ligas y competiciones españolas para reforzar y ser referentes en un panorama deportivo mundial. Sin embargo, favorecer la contratación de deportistas extranjeros de élite unidos a clubes o entidades deportivas españolas mediante una relación laboral especial no consigue mejorar la calidad y competitividad a nivel internacional de las actividades deportivas profesionales organizadas en nuestro territorio si no se hace desde unas medidas fiscales estables y generalizadas para el deporte, así, debemos hacer un estudio de la evolución de nuestro deporte desde la exclusión de los deportistas profesionales de la Ley Beckham, norma que permitía beneficiarse de la rebaja tributaria que este régimen supone, cuando los jugadores más rentables a nivel mundial han abandonado nuestras competiciones en los últimos años.

¹¹ Conferencia de TEBAS MEDRANO, J. (19 de junio de 2019), Nueva Economía Forum, Madrid.

Así lo considera LANDA AGUIRRE cuando afirma que el legislador lo que pretende precisamente es que el negocio del deporte profesional en España sea lo más competitivo posible frente a las ligas extranjeras, y que los clubes y entidades deportivas españolas puedan lograr la contratación de los mejores deportistas mundiales en beneficio e interés de las ligas profesionales españolas frente a las de sus rivales directos como Inglaterra o Italia, en la pugna por un mayor valor de sus derechos de retransmisión y de publicidad, sobre todo en los llamados mercados emergentes asiáticos¹².

No adquiere importancia significativa el análisis de dicho marco normativo, en cambio, estas notas básicas nos servirán como título introductorio y punto de partida para entender la influencia en la normativa actual que compete a los futbolistas profesionales en nuestro país.

3.3. Delito contra la Hacienda Pública

3.3.1. Consideraciones generales

La criminalidad contra la Hacienda Pública (HP), está muy presente en nuestra sociedad, ya a su vez, no es castigada socialmente como si pudiera ser en otro tipo de delitos. En España no hay una condena explícita de la opinión pública (que no de la opinión publicada), a los delincuentes que defraudan al fisco.

Algunos autores, entienden que uno de los grandes problemas que genera la estructura de la intervención punitiva en la HP, es su “accesoriedad extrema”, que tiene como consecuencia la generación de un régimen distorsionante que no termina de dejar claro lo que es un infractor común y un delincuente fiscal, dando el llamado “privilegio del delincuente fiscal” principalmente en aspectos de prescripción de infracciones y compatibilidad de procedimientos sancionadores¹³. Además, esta excesiva accesoriedad

¹² LANDA AGUIRRE, I. *Los derechos de explotación de la imagen, los deportistas y la opción de tributación en el impuesto sobre la renta de los no residentes*, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, vol. III, núm. 14, 2004, pp. 65-66

¹³ SÁINZ-CANTERO CAPARRÓS, J.E (2017). “La otra “Delincuencia en el Deporte”: algunas consideraciones sobre los delitos contra la Hacienda Pública en el ámbito del deporte profesional y su

de normativas extrapenales como la tributaria, suele llegar a producir problemas en la articulación del sistema de responsabilidad, tanto en la vertiente objetiva de delimitación del hecho punible, pasando por las exigencias subjetivas del principio de culpabilidad.

Se puede decir que los artículos que voy a citar a continuación, son normas penales “en blanco”, o lo que es lo mismo, normas que necesitan ser complementadas por otras leyes diferentes del derecho penal, como la ley tributaria en el caso que nos atañe. Podemos reconocer una ley en blanco *“cuando parte de la estructura de la norma penal: definición del supuesto de hecho punible, no se contiene en la propia ley penal, sino que ésta se remite a una norma distinta”*.¹⁴

Dicho de otra manera, no hay delito contra la HP si no hay previamente una infracción tributaria, es preceptivo la aparición de esta última para que en las ocasiones que marca el CP, pueda hablarse de delito contra la HP. Es por esto, que el derecho penal en estos casos es más bien un refuerzo sancionador de la norma tributaria para incrementar las sanciones en los casos más graves en los que el delito adquiere mayor entidad.

El Delito contra la Hacienda Pública, está contenido en el Título XIV “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, del Libro II de nuestro Código Penal, concretamente en su artículo 305 CP, que reza lo siguiente en su apartado primero: *“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”*.

problemática”. En MORILLAS CUEVA et al. *Respuestas jurídicas al fraude en el deporte*. Ed. Dickinson. Madrid. pp 180-181.

¹⁴ Velasco Cano (2009) *El delito Fiscal*. Wolters Kluwer, p. 87

En mi opinión es importante mencionar aquí regularización que cita el artículo y cuyo apartado 4 premia con la exención de la pena, siempre y cuando dicha regularización sea previa a la notificación de la Agencia Tributaria informando al infractor de las actuaciones de comprobación incoadas, debido a sus deudas tributarias. En algunos casos no hay tales actuaciones de comprobación y directamente se interpone una querrela ante el Juez por parte de la Abogacía del Estado o el Ministerio Fiscal. Si el infractor regularizase su situación previo a esta querrela, también se le exime de la responsabilidad penal del delito.

Al lo tipificado en el art. 305 CP, debemos sumarle lo escrito en el art. 305 bis CP, cuyo contenido describe el tipo agravado del delito, con penas de dos a seis años de prisión y multa accesoria. Este tipo cualificado está concebido para los casos en que concurran con la conducta típica cantidades defraudadas que superen los 600.000 euros, el fraude se cometa en el seno de organización criminal y/o, por último, se utilicen para defraudar personas físicas, jurídicas o sociedades interpuestas con sede en paraísos fiscales con el objeto de evadir impuestos¹⁵.

3.3.2. Sujetos intervinientes y conducta típica.

Los sujetos intervinientes del delito fiscal, tanto el activo como el pasivo, surgen de la previa existencia de una relación jurídica tributaria. En primer lugar, el sujeto activo es la persona con la obligación de tributar por cualquiera que sea el concepto, de esto deducimos que es nos encontramos ante un delito especial y por consiguiente cabe la participación, de cómplices, inductores y/o cooperadores necesarios.¹⁶

¹⁵ Amadeo García, S. *Código Penal. Doctrina Jurisprudencial*. Factum Libri, 2015, p. 504

¹⁶ En la STS 94/2014 de 18 junio (RJ 2014, 4377) se afirmó que “no es cierto que el delito fiscal sólo pueda ser cometido por el obligado tributario. Basta reparar en que esta Sala ha llegado a condenar como cooperador necesario de ese delito a un inspector de Hacienda que, participando en el plan ideado para llevar a cabo las defraudaciones, evitó el descubrimiento de las bases ocultas fraudulentamente, extendiendo en las actas suscritas el “conforme” pese a las irregularidades tributarias que habían sido detectadas”.

En el fútbol pueden ser sujetos activos casi cualquiera de los activos que lo componen. Los futbolistas tienen obligación de tributar al Estado cuantías en concepto de impuestos como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o en algunos casos el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR), en este grupo también podemos introducir a técnicos y directivos. Un club al completo también puede ser sujeto activo del tipo delictivo, pues están obligados a la tributación, entre otros, del Impuesto de Sociedades (IS).

En cuanto al sujeto pasivo, solo puede serlo, única y exclusivamente, la Hacienda Pública, si bien los titulares de la misma son varios: el principal el Estado pero también las autonomías o los ayuntamientos.

La conducta típica del delito contra la HP consiste en defraudar, a través del incumplimiento de las prestaciones tributarias con las que se obliga. La conducta se puede perfeccionar, “eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta”, o también “obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma”, tal como indica el art. 305.1, que además especifica que la conducta puede ser perfeccionada por acción y por omisión, si bien es cierto que en los casos de omisión habrá de existir con anterioridad el deber de declarar y posteriormente un acto fraudulento, es decir, siempre que concurra el elemento intencional necesario para que la conducta resulte antijurídica.. Por ejemplo, no presentar la declaración u omitir en la misma datos tributariamente relevantes, siempre que llegue a alcanzar la cuantía de 120 mil euros. Por el contrario, en palabras del profesor Muñoz Conde (2017) *“no constituirá este delito un mero olvido, o la omisión de datos tributarios debida a desorden contable o a desconocimiento de los deberes fiscales, que, en todo caso, al deber sea error podría dar lugar a una imputación por imprudencia, no punible en este delito”*.¹⁷ Todo esto tendrá también el requisito de la cuantía, que deberá ser de al menos 120 mil euros.

En lo que al resultado respecta, se exige que se produzca perjuicio. Este se produce cuando el infractor evita el pago de los tributos que le corresponden, se obtienen

¹⁷ Muñoz Conde, F. (2017) *Derecho penal: parte especial*. Tirant lo Blanch, Valencia, pp 901-902

indebidamente devoluciones o se disfruta de beneficios fiscales que tampoco sean debidos. Como un servidor antes indicaba, para que la acción sea punible *“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”*. Si este requisito no se produce, la conducta es calificada como infracción administrativa. La determinación de la cuantía viene regulada en el art. 305.2 CP.

Tabla 2. Determinación de la cuantía. Art. 305.2.

Redacción art. 305.2 CP	Aclaración
<i>a) Si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1.</i>	Es de suma importancia la redacción de este artículo, pues es posible que las cantidades defraudadas no alcancen el importe requerido de los 120 mil euros en un mismo periodo impositivo. Podríamos pensar anteriormente que, si por ejemplo, se descubría que un individuo había defraudado 300.000€ en sus últimos 3 ejercicios, a razón de 100.000€ por ejercicio, este debería ser procesado penalmente, pero no es así. Solo se incurrirá en infracción penal cuando la cuantía sea superior a 120 mil euros en un mismo ejercicio. Tampoco cabe computar conjuntamente impuestos autónomos y en distinto régimen fiscal, como por ejemplo haber defraudado en la declaración de IRPF y también en el Impuesto de Sucesiones. <i>“Si, por el contrario, el fraude en cada uno de estos impuestos por separado</i>

	<i>rebasa la cantidad de 120.000 euros, habrá concurso real de delitos”.</i> ¹⁸
<i>b) En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.</i>	

Fuente: Elaboración propia

3.3.3. Bien jurídico protegido

No es sencillo concretar en este delito cual es el bien jurídico protegido, pues quedan enfrentados algunos autores en la doctrina, he incluso la jurisprudencia difiere. Hay diversas hipótesis marcadas por la STS 27 de diciembre de 1990¹⁹ y SAP de Barcelona, Sección 10ª, de 5 de junio de 2006.

Si aceptamos la reflexión del Tribunal, podemos extraer diversas hipótesis marcadas por este, entre las que cabe destacar las que siguen: el deber de lealtad, la fe pública, el patrimonio, la Hacienda Pública, la función del tributo del Estado de Derecho, la capacidad recaudatoria de las Haciendas Públicas, etc.

Para MORILLAS CUEVA (2021), el bien jurídico protegido es inicialmente la Hacienda Pública, pero no desde la perspectiva del patrimonio exclusivamente, sino del interés del Estado y de la propia HP en que la carga tributaria se realice con los modos fijados en la

¹⁸ Muñoz Conde, F. (2017) *Derecho penal: parte especial*. Tirant lo Blanch, Valencia, p. 903

¹⁹ “(...) el bien jurídico protegido en este tipo de delitos, teniendo en cuenta la esencialidad de los distintos y no siempre coincidentes criterios doctrinales, está íntimamente relacionado con los arts. 1.1 C, que proclama la Justicia como valor fundamental del Ordenamiento Jurídico, y el 31 de la misma Ley Fundamental, en orden a la función que los tributos han de desempeñar en un Estado Democrático de Derecho al exigir una contribución de todas las personas a los gastos públicos según la capacidad económica del contribuyente mediante un sistema tributario justo, de igualdad y progresividad; se trata en definitiva de proteger el orden económico, dentro del más amplio orden social, conforme el Ordenamiento jurídico que ha de realizar la justicia material dentro de los parámetros de la Ley positiva”.

ley, por lo que dice, se protege en consecuencia el proceso de recaudación de ingresos y de distribución de los mismos en el gasto público.²⁰

En otra corriente doctrinal se halla la STS 643/2005, de 19 de mayo, que justifica el delito fiscal y su pena con la inadmisibile vulneración de los principios de solidaridad que nos son inexcusables en la sociedad democrática en la que vivimos. Esto conduce a señalar los principios constitucionales que imponen la real y leal contribución al sostenimiento de los servicios sociales y las cargas públicas, como bien jurídico protegido contra el que atentará el fraude fiscal.

Por último, MUÑOZ CONDE, señala que todas estas afirmaciones necesitan una mayor concreción y destaca que no puede ni debe hablarse de un único bien jurídico protegido para todo el título: *“el bien jurídico protegido no es un deber genérico de contribución, sino la existencia de deberes específicos propios de cada tributo”*.²¹

3.3.4. La ignorancia deliberada

Bajo mi opinión, el concepto de ignorancia deliberada es muy adecuado en relación al fútbol debido a la naturaleza de como se producen los delitos contra el fisco. El ciudadano de a pie y aficionado al deporte rey está ya más que acostumbrado a ver en las noticias a los jugadores de élite declarando frente al juez, y observando como sus defensas se basan principalmente en las frases prefabricadas “Lo desconozco”, “Yo me dedico a jugar a fútbol”, “No llevo mis cuentas, son mis asesores”, y algunas otras más.

La ignorancia deliberada supone aplicar el delito doloso a quien, de facto, no conoce los esenciales elementos fácticos o hechos constitutivos de la infracción penal, pero debería conocerlos, habiendo podido concretar y perfilar su conocimiento, en tanto que voluntaria o deliberadamente decide mantenerse en una situación de ignorancia²². Así, este término

²⁰ MORILLAS CUEVA, L. *Sistema de Derecho Penal: parte especial*, Madrid, Dykinson, Madrid. p. 900

²¹ STS 1926/2001, de 10 de octubre de 2001.

²² SÁINZ-CANTERO CAPARRÓS, J.E (2017). “La otra “Delincuencia en el Deporte”: algunas consideraciones sobre los delitos contra la Hacienda Pública en el ámbito del deporte profesional y su

supone un mecanismo ideal para facilitar la imputación subjetiva cuando el juez se encuentra con supuestos cuya dificultad para acreditar elementos del dolo es manifiesta.

La vía de la ignorancia deliberada ha sido tomada por el Tribunal Supremo de nuestro país para equipararla al dolo, y la entiende como la voluntariedad de ignorar lo que ocurre, de apartar la mirada cuando hay probabilidad de que el hecho típico se produzca. La ignorancia buscada merecería, según nuestro Tribunal Supremo, el mismo tratamiento que el conocimiento actual, en base a una estructura similar a la del dolo eventual²³.

La jurisprudencia en España está de acuerdo en exigir el cumplimiento de tres requisitos básicos para dar forma al concepto de ignorancia deliberada:

Primer requisito: En un principio, se deberá partir de una situación cuyo sujeto encargado de soportar la imputación subjetiva se encuentre en un estado de ignorancia o error, que en el supuesto de que no estuviera buscada por el propio sujeto y fuera absoluta, se entendería el error. Realmente no se trata de una ignorancia total, en estos casos, el sujeto tiene un mínimo conocimiento de lo que hace, o que su participación en el hecho puede ser penalmente relevante.

Segundo requisito: Ya en esta situación de desconocimiento relativo, el sujeto tiene la voluntad de persistir en su ignorancia, de saber que es posible que esté participando en la comisión de un delito pero no querer ir más allá para descubrir si es así realmente. Esta actitud es absolutamente voluntaria y la doctrina exige que dicha actitud perdure en el tiempo. Existen resoluciones del TS que plantean la exigencia de que la voluntad de permanecer ciego ante los hechos suponga infracción de un deber de conocer.²⁴

Tercer requisito: El tercer y último requisito es la necesidad de probar que el individuo tenía la voluntad de obtener un beneficio patente del estado de ignorancia en el que estaba

problemática”. En MORILLAS CUEVA et al. *Respuestas jurídicas al fraude en el deporte*. Ed. Dickinson. Madrid. p. 185

²³ RAGUÉS i VALLÉS, R. (2007) *La ignorancia deliberada en el derecho penal*, Barcelona, Atelier, p.19

²⁴ STS de 10 de diciembre de 2000

inmerso “cuanto menos sepa, mejor para mí”, consiguiendo evitar la responsabilidad penal en la que podría verse involucrado.

3.3.5. Análisis Jurisprudencial de ámbito nacional: los casos más relevantes de fraude fiscal en el fútbol

Procederé a analizar a continuación varias Sentencias sobre casos de delito de fraude fiscal, emitidas por tribunales españoles y que todos conocemos por su enorme repercusión mediática.

3.3.5.1. STS 1885/2017 y SAP Barcelona de 05/07/2016: Caso Messi

Lionel Andrés Messi Cuccitini es considerado culpable de tres delitos contra el fisco previstos en el art. 305 CP, por fraude en sus declaraciones de IRPF en los ejercicios correspondientes a los años 2007 a 2009 (tres años en total), en los que se omitió declarar los ingresos que percibió en concepto de rentas por derechos de imagen.

Estas acusaciones vienen a colación de la cesión de los derechos de imagen del acusado a un entramado conformado por sociedades con domicilio en diferentes paraísos fiscales, calificados como tal por su total opacidad a la hora de exportar la información que otros Estados les solicitan en relación a estas sociedades llamadas *offshore*, que eran a su vez las que, en nombre del particular, adoptaban acuerdos y firmaban contratos de diversa índole, de esta manera se eludía el pago de impuestos a la HP española y se tributaba a tipos irrisorios en paraísos fiscales.

Queda probado que estas actividades comenzaron a llevarlas a cabo los padres de Leo Messi cuando él aún no era siquiera mayor de edad, siendo sus progenitores los que firmaban entonces la cesión de derechos de imagen a estas sociedades. Ahora bien, una vez cumplidos los 18 años que le otorgaban al jugador la mayoría de edad, fue él mismo, el que de su puño y letra rubricó renovando el contrato de cesión de derechos de imagen.

Tabla 3. Funcionamiento del entramado societario.

En primer lugar, se firmaba contrato que vinculaba los derechos de imagen del jugador con sociedades domiciliadas en Uruguay, Reino Unido y Suiza.
Toda operación que realice cualquiera de esas empresas con terceros, según el legislador, debe tributar en España siempre y cuando las rentas objeto de tributación sean obtenidas en territorio nacional.
Es aquí cuando entraba en juego el papel de Reino Unido y Suiza, cuyos ordenamientos jurídicos evitan la doble tributación y tienen más laxitud fiscal con las rentas dinerarias enviadas a paraísos fiscales, siempre que ellos obtengan una parte de los ingresos en concepto de tributo, derivada de los servicios. ²⁵
El dinero era enviado finalmente a Uruguay o Belice, que aunque no eran considerados paraísos fiscales, lo eran de facto por su laxitud fiscal y opacidad, es más, ni siquiera exigían la tributación de rentas obtenidas en el extranjero, característica que los hacía perfectos para llevar a cabo el fraude.
Las cantidades defraudadas fueron: - Ejercicio año 2007: 2.570.229,00 € - Ejercicio año 2008: 3.846.612,23 € - Ejercicio año 2009: 3.806.745,35 € Un total de 10.236.425,58 € de los que la Agencia Tributaria de España recaudó 0€.

Fuente: Elaboración propia

La Audiencia Provincial de Barcelona consideró que había una clara intención de los acusados de no cumplir con las obligaciones tributarias con el Estado Español, creando para ello el explicado entramado de ingeniería fiscal con el objetivo de ocultar quién era el beneficiario real de los ingresos por derechos de imagen, Leo Messi.

Los abogados del Sr. Messi, se centraron en que fueron los expertos asesores fiscales los que idearon el entramado y aconsejaron mal al jugador, mientras que él se dedicaba exclusivamente a jugar al fútbol, siendo ajeno a todo lo demás que le rodeaba, pero como expliqué en el apartado “ignorancia deliberada”, el Tribunal declaró que “*no puede cerrar los ojos ante circunstancias sospechosas y que el dolo está en el hecho*”.²⁶

²⁵ SAP Barcelona de 5 de julio de 2016. Fundamento de Derecho Tercero

²⁶ SAP Barcelona de 5 de julio de 2016. Fundamento de Derecho Sexto

El Tribunal acudió a la figura del dolo eventual para considerar que actuó con dolo, ya que el acusado no descartaba la producción de un daño derivado de las acciones realizadas y no cesó en su actitud.

Por otra parte, se investigó al padre de Leo, Jorge Horacio Messi, como inductor de un delito fiscal, y así lo consideraba la fiscalía, pero no pudo ser probado con las pruebas practicadas, por lo que se desestimó. Por contraparte, si quedó probado que el padre del jugador fue cooperador necesario por realizar actos determinantes sin los que no se podría haber cometido fraude.²⁷

Por último, las penas que el Tribunal impuso a Jorge y Leo Messi fueron las siguientes:

- Fraude año 2007: 7 meses de prisión y multa de 532.313, 31 euros para ambos.
- Fraude año 2008: Lionel 7 meses y multa de 792.300, 54 euros; Jorge 7 meses de prisión y multa de 532.313, 31 euros.
- Fraude año 2009: Lionel 7 meses de prisión y multa de 768.387, 70 euros; Jorge 7 meses de prisión y multa de 532.313,31 euros.

3.3.5.2. SAP 53/ 2019. El caso de Cristiano Ronaldo.

Cristiano Ronaldo dos Santos Aveiro, fichó por el Real Madrid C.F. en el año 2009 para posteriormente, fijar su residencia fiscal en la capital española. En el año 2011, se acoge al régimen especial que regula el art. 93 LIRPF, que permite optar por tributar por el IRNR, con las reglas especiales previstas en el apartado 2 del artículo, manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes.²⁸

En el año 2008, previamente a oficializarse su fichaje, pero con el contrato ya firmado con el club, el acusado cedió la íntegra totalidad de sus derechos de imagen a una sociedad registrada en las Islas Vírgenes, denominada “Tollin Associates LTD”, cuyo

²⁷ SAP Barcelona de 5 de julio 2016. Fundamento de Derecho Séptimo.

²⁸ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

administrador único era él mismo. A su vez, esta sociedad cedió los derechos de imagen del luso a la sociedad Multisport & Image Management LTD, domiciliada en Irlanda.

La sociedad irlandesa tenía como cometido la gestión de los derechos de imagen del futbolista, mientras que la primera con sede en las Islas Vírgenes, se encargaba de actuar como sociedad pantalla escondiendo los ingresos reales en concepto de derechos de imagen que percibía el jugador. En el año 2014, Cristiano Ronaldo ingresaba un pago de Tollin Associates LTD por la cesión y explotación de sus derechos de imagen, la cuantía de 78.688.812 euros, de los que tributó en España la suma de 0 euros.

La AP consideró que el goleador madridista, conocía perfectamente su obligación de declarar las rentas que fuesen generadas en España en cada ejercicio y que además pretendió dar apariencia de realidad a toda la estructura creada para llevar a cabo el fraude.

Tabla 4. Cantidades defraudadas por Cristiano Ronaldo en sus ejercicios.

Año del ejercicio	Cantidad defraudada
2011	4.727.065'47 euros
2012	5.449.323'09 euros
2013	10.761.581'33 euros
2014	13.879.804'57 euros
TOTAL	35.042.168'47 euros

Fuente: Elaboración propia

La defensa del portugués se basó en que *"No hubo omisión de declaración, hubo una declaración según un criterio que aparentemente no es el criterio que le gusta a la administración fiscal española, pero no tiene base en una ley o en normas que pueda decir que el jugador violó".*²⁹ Es necesario apuntar aquí, que el acusado declaró en el año 2014, rentas por valor de 11.534.917,06 euros correspondientes a los años 2011 a 2014, sin embargo, lo hizo como rendimientos de capital mobiliario para reducir su base imponible, y no como rendimiento de actividades económicas que era lo correcto.

²⁹ Sentencia Audiencia Provincial de Madrid de 22 de enero 53/ 2019

Finalmente, se consideró a Cristiano Ronaldo autor de cuatro delitos contra la HP, tipificados en los artículos 305 y 305 bis, en relación a su declaración de IRPF de los años que venimos aludiendo.³⁰ Debido a que el jugador reparó el daño causado e hizo efectiva la reparación durante el proceso y antes de celebrarse el juicio oral, procede a aplicar la atenuante contenida en el art. 21.5 CP³¹ cuya consecuencia más directa es la de rebajar la pena en dos grados, en virtud de lo dispuesto en el art. 66.1 CP.³²

Tabla 5. Desglose de las penas impuestas a Cristiano Ronaldo

<i>Delitos cometidos</i>	<i>Pena impuesta</i>
Delito contra la HP, año 2011 (305 bis CP)	6 meses de prisión y multa de 567.247'85 euros
Delito contra la HP, año 2012 (305 bis CP)	6 meses y 15 días de prisión y multa de 809.224'48 euros
Delito contra la HP, año 2013 (305 bis CP)	6 meses y 15 días de prisión y multa de 1.598.094'84 euros
Delito contra la HP, año 2014 (305 CP)	5 meses de prisión y multa de 227.391'81 euros.

Fuente: Elaboración propia

Cabe añadir, que a Cristiano Ronaldo se le sustituyó la pena de prisión por el pago de multa diaria por cuantía de 250 euros durante 48 meses. El futbolista reconoció los hechos que se le imputaban y llegó a un acuerdo con la fiscalía.

³⁰ SAP Madrid de 22 de enero 53/ 2019. Fallo.

³¹ Son circunstancias atenuantes: “*La de haber procedido el culpable a reparar el daño ocasionado a la víctima, o disminuir sus efectos, en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad a la celebración del acto del juicio oral*”.

³² “*En la aplicación de la pena, tratándose de delitos dolosos, los jueces o tribunales observarán, según haya o no circunstancias atenuantes o agravantes, las siguientes reglas: (...) Cuando concurran dos o más circunstancias atenuantes, o una o varias muy cualificadas, y no concurra agravante alguna, aplicarán la pena inferior en uno o dos grados a la establecida por la ley, atendidos el número y la entidad de dichas circunstancias atenuantes*”.

3.3.5.3. SAP 2016\1237: F.C. Barcelona, el fichaje de Neymar Jr.

Tenía especial interés en comentar esta Sentencia, para poner de relieve que el sujeto activo en el delito fiscal como expliqué en el análisis del tipo, puede ser también una persona jurídica. En mi opinión puede ser muy didáctico, porque es un caso de sobra conocido que copó portadas durante más de un año y abría noticiarios, no quedó solamente en el ámbito de la información deportiva ni mucho menos.

El fichaje de Neymar da Silva Santos Júnior, estuvo compuesto por una serie de pagos que el F.C. Barcelona (FCB), ingresó a diversas personas físicas y jurídicas. Fueron concretamente nueve pagos los realizados, y voy a enumerarlos a continuación³³:

1º El FCB pagó en el año 2013 al club brasileño Santos F.C. la cantidad de 17 millones de euros en concepto de los derechos del jugador cuya propiedad ostentaba el Santos F.C.

2º En el año 2011, pagaría a la sociedad N&N propiedad del padre del futbolista la cantidad de 10 millones de euros en concepto de derechos federativos del jugador, también propiedad de la sociedad N&N. Posteriormente, en junio del año 2013 abonaría el restante del acuerdo, 30 millones de euros. Estos 40 millones de euros fueron ocultados en la contabilidad del club.

3º En julio de 2013, Neymar cobraría su primera nómina, por cuantía de 8.800.000 euros.

4º En julio de 2013, el Barcelona pagó al jugador en concepto de prima de fichaje, la cuantía de 2 millones de euros, que por contrato debían ser abonados anualmente durante los 5 años de duración del mismo.

5º El agente del brasileño cobró 540.000 euros anuales por cada año de contrato, por comisión.

³³ Este es un resumen de la enumeración recogida en la SAP Barcelona, de 14 diciembre 2016, 1237/2016. Hechos probados.

6º También fueron abonados 800.000 euros a un agente comercial, durante cinco años.

7º Durante cinco años, el club debía abonar 500.000 euros a la Fundación Neymar Jr.

8º Abonó nuevamente al Santos F.C. 7.900.000 euros por el derecho de tanteo sobre cuatro canteranos del club.

9º El club pagaría 400.000 euros anuales durante 5 años, de nuevo a la sociedad N&N, por los servicios de realización del seguimiento a los jugadores canteranos mencionados en el punto 8º.

Como vemos, los pagos fueron múltiples, pero tan sólo uno de ellos fue declarado y la Agencia Tributaria ingresó el 24,75% del salario mencionado en el apartado 3º, en concepto de retención del IRNR. En los ejercicios de los años siguientes, el salario ya no tributaría por el IRNR, sino por el IRPF. Además, debido a la reforma de la ya analizada Ley Beckham en el año 2010, Neymar Jr. no pudo acogerse a dicha ley porque superaba con creces el nuevo límite salarial anual que esta recoge en su texto, los seiscientos mil euros.

El Tribunal, consideró que de todos los pagos que el club había realizado, si bien es cierto que muchos de ellos por la evitación de la doble imposición no tendrían que pagarse más que en el país de origen (Brasil), otros si debieron ser tributados bajo el régimen del IRNR: *“Las cantidades que, en el ejercicio de 2013, debieron ser objeto de retención y subsiguiente ingreso en el Erario Público por la entidad FÚTBOL CLUB BARCELONA, son así las siguientes (al tipo impositivo vigente del 24,75%): 6.187.500 euros (derivados de los 25.000.000 euros); 146.250 euros (derivados de los 1.500.000 euros a que se hace referencia en “contrato 4º” y descontados los 225.000 euros previamente retenidos en concepto de “canon”); 155.302,54 euros (derivados de las diversas cantidades devengadas en calidad de “comisión de agente” a que se ha hecho referencia en el apartado “contrato 5º”); 99.000 euros (derivados del pago de 400.000 euros a que se hace referencia en el apartado “contrato 6º”); y 198.000 euros (derivados del pago de 800.000 euros a que se ha hecho referencia en el apartado “contrato 7º”). De lo anteriormente expuesto deriva en definitiva una cuota defraudada de 6.786.052,54 euros*

*con relación al Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) correspondiente al ejercicio de 2013”.*³⁴

Finalmente, el FCB fue condenado por dos delitos contra la Hacienda Pública, el primero a lo que respecta a los arts. 305.1 CP y 310 bis CP, y el segundo de ellos por un delito tipificado en el art. 305.1-2 y 305 bis CP. Por estos delitos el FCB fue condenado a la pena de multa de 1.440.000 euros y a pena de multa de 4.071.631,52 euros respectivamente. Además, fue condenado en costas y a una indemnización a la Agencia Tributaria por importe de 9.186.052,54 euros.

3.4. Algunas medidas antifraude

El cambio de residencia fiscal con la intención de pagar menos impuestos es un tema siempre presente en los medios, pues cada año algún deportista de élite (motociclistas, tenistas, etc.) o famoso (ahora muy de actualidad los *youtubers*) con patrimonios generosos, acuden a esta opción para eludir, que no evadir, al fisco. Esto no es ni mucho menos un delito penal, ni si quiera una infracción administrativa, aquí entraríamos más en cuestiones éticas o sentimientos patrióticos, pero en otras ocasiones, las personas simulan su residencia en terceros países con regímenes fiscales más laxos, en España el destino más común de los que buscan contribuir lo mínimo a las arcas públicas es Andorra.

Tras algunos casos mediáticos en los años 80 y 90, España endureció sus leyes tributarias para dificultar el cambio de residencia e intentar evitar que esta práctica fuese tan común. La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, establecía en su art. 6 lo siguiente: “*Se entenderá por residencia habitual la permanencia por más de 183 días, durante un año natural, en el territorio español*”. Con la posterior reforma y la aprobación de la nueva Ley 40/1998, de IRPF se añadían medidas para complicar el cambio de residencia, en concreto fueron la siguientes:

³⁴ SAP Barcelona, de 14 diciembre 2016, 1237/2016. Hechos probados.

- La permanencia en territorio español durante más de 183 días al año. A estos efectos no se descuentan las ausencias esporádicas a menos que el sujeto pruebe su residencia fiscal en otro Estado o su permanencia física en él más de 183 días si se trata de un paraíso fiscal.
- Con independencia del lugar efectivo de residencia, se reputa también residente en España a quien tenga aquí el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.
- Finalmente, se presume, salvo prueba en contrario, que es residente en España aquél cuyo cónyuge no separado legalmente y cuyos hijos menores de edad que dependan de él residan habitualmente en España.³⁵

Otras medidas adoptadas para desincentivar la elusión fiscal fueron:

- La atribución de la condición de contribuyente del IRPF durante cinco ejercicios a la persona que estableciese su residencia en algún estado considerado paraíso fiscal.
- Establecimiento de un régimen especial de imputación de rentas, con el que se obligaba a los deportistas a tributar por las cantidades que su club ingresase a una hipotética sociedad con la propiedad de los derechos de explotación de la imagen del jugador, cuando este se los hubiese cedido.
- También en cuestión de derechos de imagen se extendió el régimen de transparencia fiscal internacional a los rendimientos derivados de este concepto.

4. CONCLUSIONES FINALES

Llegados a este punto, creo necesario reflejar aquí una serie de reflexiones que me han surgido durante la realización de este trabajo de fin de grado, principalmente alrededor del Derecho Penal y también en algunos aspectos tributarios muy ligados a este, por ser los delitos aquí analizados los relacionados con la Hacienda Pública.

³⁵ MORÓN PÉREZ, C., “Medidas para evitar el fraude fiscal en deportistas” en MORILLAS CUEVA et al. *Respuestas jurídicas al fraude en el deporte*. Ed. Dickinson. Madrid. p. 211

En primer lugar, recalcar que el Derecho Penal debe ser siempre subsidiario a otras vías menos drásticas, más si cabe en estos temas tributarios, debe ser la última bala del legislador para luchar contra el fraude, debido a su especial entidad y la mayor repercusión de sus penas. A esto sumamos, que la dimensión social del fútbol y la importancia en la vida de gente, hace que los jugadores sean vistos como ídolos por las masas y gocen de especial simpatía incluso cuando realizan acciones reprochables. Añadir también, que los delitos de fraude al erario público no son tan mal vistos socialmente como muchos otros que conforman nuestro CP.

En segundo lugar, he entendido la necesidad de que debido al crecimiento económico exponencial que ha vivido el fútbol en las últimas décadas, experimentado por la venta de los derechos televisivos en otros mercados como el asiático, y la popularización del deporte rey europeo en todo el mundo, el legislador tomase el camino de la profesionalización de las entidades deportivas siendo catalogadas estas de asociaciones sin ánimo de lucro, que se regían por normas para nada adecuadas a la situación. La obligatoria transformación en SAD fue un paso crucial para dotar de seguridad jurídica e incentivar la inversión de terceros en las entidades deportivas.

En tercer lugar, atendiendo más al aspecto tributario y de derechos de imagen, los importes que algunos futbolistas profesionales perciben son muy elevados, con lo cual están particularmente afectados por la progresividad del tipo de gravamen del impuesto. Esta situación genera un problema mediato: estos profesionales, o abandonan el país para continuar su carrera profesional en otros países donde reduzcan tal presión fiscal, o apelarán a soluciones como la diversificación de los ingresos bajo partidas no derivadas de la realización de su deporte - derechos de imagen -, la creación de formas societarias para la percepción de los rendimientos correspondientes - sociedades ficticias interpuestas -, los cambios de residencia o deslocalización fiscal, o, por último, el recurso a las rentas irregulares. Debemos encontrar un balance entre el sistema tributario y la presión fiscal que nos permita generar valor añadido a nuestras competiciones a través de este talento, para que pueda repercutir, a su vez, en la sociedad en general.

Aunque mi apuesta en materia tributaria es por un equilibrio para evitar la proliferación de situaciones de fuga a paraísos fiscales o simplemente países con impuestos más bajos, mi opinión ya desde el punto de vista penal, en el momento en que un futbolista cruza la

línea de lo éticamente reprochable y entra en el fangoso terreno del fraude fiscal, es la de tolerancia cero ante este tipo de conductas delictivas en personas cuya repercusión pública es tal que nadie que indiferente de sus actos. Si la justicia no actúa con contundencia, se puede producir en la población un sentimiento de discriminación por diversas razones y de trato de favor a unos pocos, o incluso de efecto llamada a realizar actos similares.

Por último, añadir que, como indica MORÓN PÉREZ (2017), se pone de manifiesto, por una parte, que el legislador siempre va a remolque del defraudador y, por otra, que por muy eficaces que sean las medidas que a posteriori establezca para prevenir futuras conductas fraudulentas nunca serán tan efectivas como para evitar nuevos supuestos de fraude.

5. **BIBLIOGRAFÍA**

AMADEO GARCÍA, S. (2015) *Código Penal. Doctrina Jurisprudencial*. Factum Libri

CARDENAL CARRO y GARCÍA SILVERO (2010), “La reforma normativa para afrontar la crisis económica en el deporte profesional: muerto el perro se acabó la rabia” *Aranzadi Social: Revista Doctrinal*

FALCÓN Y TELLA, R. (2009) “*Modificaciones en el régimen de los nuevos residentes: España (Ley Beckham), Portugal y Reino Unido*”. Quincena fiscal, núm. 21

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, G. (1992) *Transformación de clubes de fútbol y baloncesto en sociedades anónimas deportivas*, Madrid, Civitas-Ernst & Young

FIFA (2019), Women’s football: Members associations survey report.

LaLiga (2021), Informe económico-financiero de la temporada 2019/2020

LANDA AGUIRRE, I. (2004) *Los derechos de explotación de la imagen, los deportistas y la opción de tributación en el impuesto sobre la renta de los no residentes*, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, vol. III, núm. 14

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

MORILLAS CUEVA, L. *Sistema de Derecho Penal: parte especial*, Madrid, Dykinson, Madrid.

MORÓN PÉREZ, C. (2017) “Medidas para evitar el fraude fiscal en deportistas” en MORILLAS CUEVA et al. *Respuestas jurídicas al fraude en el deporte*. Ed. Dickinson. Madrid.

MUÑOZ CONDE, F. (2017) *Derecho penal: parte especial*. Tirant lo Blanch, Valencia

RAGUÉS i VALLÉS, R. (2007) *La ignorancia deliberada en el derecho penal*, Barcelona, Atelier

Ramos Herranz, I. y Arroyo Martínez, I. (Dir.) (2012). *Sociedades anónimas deportivas: régimen jurídico actual*. Editorial Reus

Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital

SÁINZ-CANTERO CAPARRÓS, J.E (2017). “La otra “Delincuencia en el Deporte”: algunas consideraciones sobre los delitos contra la Hacienda Pública en el ámbito del deporte profesional y su problemática”. En MORILLAS CUEVA et al. *Respuestas jurídicas al fraude en el deporte*. Ed. Dickinson. Madrid.

SELVA SÁNCHEZ, LUIS M. (1992), *Sociedades Anónimas Deportivas*, Editorial del Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España

TEBAS MEDRANO, J. (19 de junio de 2019), Nueva Economía Forum, Madrid.

VELASCO CANO (2009) *El delito Fiscal*. Wolters Kluwer

