



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**FRAUDE FISCAL Y DEPORTE: ANÁLISIS
JURISPRUDENCIAL**

Autor: Julián Barceló del Olmo

4ºE1 B-L

Derecho Penal

Tutor: D^a Carmen Rodríguez Gómez

Madrid

Abril, 2019

Resumen

En este trabajo se va a estudiar el delito de fraude contra la Hacienda Pública contenido en el artículo 305 y 305 bis del C.P. Se determinará cual es la diferencia existente entre el delito y la infracción tributaria. La responsabilidad penal del sujeto que incurra en el delito y el bien jurídico protegido. Posteriormente, el trabajo se centrará en el análisis de la jurisprudencia existente respecto a este delito en España, en el ámbito de los deportistas. Se analizarán algunas de las sentencias más destacadas de los últimos tiempos. Para ello, antes de este análisis, se explicarán las diferentes vías a través de las cuales estos deportistas cometen el fraude utilizando paraísos fiscales. También se mencionarán las medidas existentes para lograr evitar estas conductas. Por último, se examinará la responsabilidad penal en la que incurren los asesores fiscales, que son quienes diseñan los complejos sistemas de defraudación de estos deportistas y las medidas puestas en marcha por la Unión Europea en los últimos tiempos, para evitar estas prácticas por parte de los asesores.

Palabras clave: fraude fiscal, deportistas, Hacienda Pública, paraíso fiscal

Abstract

This paper will study the crime of tax fraud contained in Articles 305 and 305 bis of the Criminal Code. The difference between the crime and the tax offense will be determined. The criminal responsibility of the subject who incurs in the crime and the protected legal property. Subsequently, the work will focus on the analysis of existing jurisprudence regarding this crime in Spain, in the field of athletes. We will analyze some of the most outstanding judgments of recent times. To this end, before this analysis, the different ways in which these sportsmen and women commit fraud using tax havens will be explained. Existing measures to prevent these behaviors will also be mentioned. Finally, it will examine the criminal liability incurred by tax advisors, who are the ones who design the complex systems of fraud of these athletes and the measures implemented by the European Union in recent times, to prevent these practices by the advisors.

Keywords: tax fraud, athletes, Treasury, tax haven

Índice

1.INTRODUCCION.....	5
2.ANÁLISIS DEL REAL DECRETO 687/2005 (Ley Beckham).....	6
3.LOS PARAÍDOS FISCALES: SIMULACIÓN DE RESIDENCIA FISCAL POR PARTE DE LOS DEPORTISTAS... ..	8
3.1.STS 11/11/ 2009 Recurso Núm: 8294/2003 (Arantxa Sánchez Vicario).....	10
3.2.Caso Sito Pons	11
4.LA CESIÓN DE DERECHOS DE IMAGEN	12
4.1.Medidas para evitar el Fraude Fiscal a través de la cesión de derechos de imagen.....	13
5.FRAUDE FISCAL Y SU REGULACIÓN EN EL CÓDIGO PENAL	15
5.1.Fraude fiscal en el C.P.	15
5.2.Diferencias entre delito fiscal e infracción tributaria.....	17
5.3.Bien jurídico Protegido	17
5.4.Sujeto activo y pasivo de la conducta típica	20
5.5.Conducta típica	21
6.ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL	21
6.1.SAP Barcelona 183/2016 (Javier Mascherano)	22
6.2.STS 1885/2017 y SAP Barcelona de 05/07/2016(Lionel Messi).....	23
6.3.STS núm. 740/2018 (Ricardo Carvalho).....	29
6.4.SAP 53/ 2019 (Cristiano Ronaldo).....	31
7.RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS ASESORES FISCALES.....	34
7.1.La responsabilidad de los asesores aplicada en algunos casos de deportistas.....	36
8. NUEVAS REGLAS DE LA COMISIÓN EUROPEA SOBRE TRANSPARENCIA FISCAL PARA INTERMEDIARIOS	38

9. CONCLUSIONES.....	40
10. BIBLIOGRAFÍA.....	42

Listado de abreviaturas

Art.	Artículo
CE	Constitución Española
CF	Club de Fútbol
CP	Código Penal
IRNR	Impuesto sobre la Renta de Personas No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto de Sociedades
LO	Ley Orgánica
LIRPF	Ley del Impuesto de la Renta de Personas Físicas
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
SAP	Sentencia de la Audiencia Provincial
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TRLIRPF	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
TS	Tribunal Supremo
UE	Unión Europea

1. INTRODUCCIÓN

El fraude fiscal es un problema importante actualmente en España, que debe ser perseguido y castigado. Es un tema que concierne a todos los ciudadanos, que como en el resto de países, tenemos el deber de pagar impuestos. Contribuir con nuestros impuestos, es un deber considerado necesario para el mantenimiento de nuestro Estado Social y Democrático de Derecho. A través de ellos, el Estado consigue los recursos que posteriormente utiliza, para poner a disposición de los ciudadanos una serie de servicios sociales, esenciales para nuestro Estado de Bienestar (educación, sanidad, seguridad...) Es por ello, que todo aquel que eluda su obligación de contribuir con estos impuestos, o no lo haga de la forma en que le corresponde, es decir según su capacidad económica, está de alguna forma actuando contra el mantenimiento de este sistema y defraudando. Como consecuencia, será castigado de acuerdo con la ley.

En este trabajo, analizaremos qué conducta es considerada como constitutiva de delito de fraude fiscal y cuáles son las características esenciales del mismo. Veremos también, la importancia de diferenciarlo de la infracción tributaria, ya que ésta no tiene consecuencias penales.

A continuación, centraremos el análisis en un sector determinado de la población, los deportistas de élite. La razón por la que el trabajo se centra en estos sujetos, es debido a la gran cantidad de casos de delito de fraude fiscal cometidos en nuestro país por estos deportistas, en los últimos años. Al hablar de deportistas de “élite”, nos referimos a aquellos que generan grandes cantidades de dinero, no sólo fruto de su actividad deportiva profesional sino también por su imagen, utilizada en campañas publicitarias por numerosas empresas. Las rentas que obtienen son muy elevadas, y por tanto la tributación a la que están sujetas es también elevada, superando el 40% en la mayoría de los casos. Esta es la principal causa que lleva a estos deportistas a cometer el delito de fraude contra la Hacienda Pública. Tratan de evitar el pago de impuestos utilizando diferentes técnicas de gran complejidad, que analizaremos por medio de algunas de las sentencias dictadas en relación con este delito, como también estudiaremos las penas de prisión a las que se

enfrentan, que en la mayoría de los casos suelen ser sustituidas por penas de multa, pues las penas de prisión nunca son superiores a dos años.

En la mayoría de ocasiones, estos complejos entramados que tienen como fin la defraudación tributaria, son ideados por los asesores fiscales de los propios deportistas, como veremos al analizar las sentencias. Por lo que deberíamos preguntarnos si estos asesores fiscales, al contribuir a crear los complejos sistemas de evasión fiscal, incurrir a su vez en responsabilidad penal. Estudiaremos las posibles consecuencias penales a las que se pueden enfrentar, además de las distintas formas en las que participan en el delito, ya sea como inductor, cooperador necesario o cómplice.

Por otra parte, serán descritas una serie de medidas para evitar el fraude que se toman, tanto en nuestro país, como en el ámbito de la U.E, mediante una reciente Directiva. Esta Directiva busca luchar contra aquellas prácticas ideadas por parte de los asesores fiscales anteriormente descritas, obligándoles a comunicar a las autoridades toda planificación fiscal, que tenga como fin el ahorro de impuestos de forma ilícita.

2. ANÁLISIS DEL REAL DECRETO 687/2005 (LEY BECKHAM)

El Real Decreto 687/2005, popularmente conocido como la Ley Beckham, vino a modificar el Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 1775/2004 que regulaba el Impuesto de la Renta de los No Residentes. Esta modificación tenía como objetivo atraer a nuestro país directivos y trabajadores extranjeros altamente cualificados, ya que favorecía a las rentas más altas, entre ellos a los deportistas, pues permite trabajar en España, con una tributación fija de un 24 %, diferente a la de los residentes que es de más de un 40%.

En lo relativo al ámbito del deporte, lo que se pretendía con la ley era aumentar la competitividad de las competiciones españolas en comparación con las extranjeras, que imponían un tipo de gravamen más elevado, y así lograr atraer a los deportistas de más nivel a nuestro país¹.

¹ Lopaz Pérez, A. “La tributación del deportista profesional y su problemática. Los paraísos fiscales; territorios de evasión fiscal”. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*. Num19, 2007. P. 56.

En el año 2010 se modificó esta normativa, introduciendo nuevos requisitos para su aplicación; entre los que destaca que las rentas obtenidas en España no superaran los 600.000 euros. Pero nadie que se hubiera acogido a esta ley antes del 1 de enero de 2010, se vería perjudicado por esta reforma.

A partir de esta reforma, los requisitos necesarios para adherirse a esta norma variaron, por lo que para beneficiarse del IRNR era imprescindible:

1.- Que el trabajador no haya sido residente en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español;

2.- Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo; no sería aplicable si no hay contrato profesional. Por ejemplo, un jugador de tenis con rentas profesionales.

3.- Que los trabajos se realicen efectivamente en España, aunque parte de los mismos se realicen en el extranjero, siempre que la retribución por esta última parte no supere el 15% del total, o el 30% si asume funciones en otra empresa del grupo;

4.- Que los trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España, o para un establecimiento permanente sito en España de una entidad no residente en territorio nacional;

5.- Que dichos trabajos no estén exentos de tributación en el IRNR

6.- Que las retribuciones derivadas del contrato de trabajo no superen la cuantía de 600.00 euros anuales;

7.- Este régimen será de aplicación durante el periodo impositivo en que se realice el cambio de residencia, y durante los cinco periodos impositivos siguientes².

La Disposición Transitoria decimoséptima, relativa a los trabajadores desplazados a territorio español con anterioridad al 1 de enero de 2010 remarca que “*podrán aplicar el régimen especial previsto en el artículo 93 de la LIRPF conforme a la redacción del citado artículo en vigor a 31 de diciembre de 2009*”. Como ocurre en el caso de un afamado futbolista que veremos más adelante.

² Clover, C. (2014). Régimen fiscal especial para extranjeros en España. Panorama: Marbella's longest Real Estate Agency. (Disponible en <https://www.panorama.es/es/blog/regimen-fiscal-especial-para-extranjeros-en-espana-ley-beckham/>; última consulta 19/03/2019).

Este nuevo sistema, se estima que dejó únicamente fuera a unos 60 contribuyentes. Se calculaba que había 1960 personas acogidas a este régimen especial, y que la nueva reforma sólo afectaría a un 3% de todos ellos. Este porcentaje, eran los únicos extranjeros que declaraban ganar más de 600 mil euros anuales. De todos ellos, un total de 43 eran futbolistas.

Se ponía de manifiesto el perjuicio que suponía para los futbolistas españoles, pues los futbolistas extranjeros hasta ese momento estaban, en algunos casos, pagando la mitad de impuestos que sus compañeros nacionales, aun teniendo el mismo salario. Mientras un deportista extranjero que ganara más de 600.000 euros, tributaba a un tipo del 24% durante los primeros seis años desde su llegada, un deportista español que ganaba lo mismo, estaba tributando a un tipo del 45%³.

En el año 2015, esta ley de régimen fiscal de impatriados fue reformada otra vez, pero en esta ocasión se excluyó a todo deportista profesional de la opción de poder acogerse a ella⁴.

Los deportistas, a pesar de tener la obligación de tributar de igual manera que el resto de ciudadanos de nuestro país con sus mismas rentas, tratan de evitar estos tipos tan elevados por medio de territorios donde la carga fiscal es notablemente inferior, y donde no se comparten datos con nuestro país. Estos territorios son conocidos como paraísos fiscales.

3. LOS PARAÍOS FISCALES: SIMULACIÓN DE RESIDENCIA FISCAL POR PARTE DE LOS DEPORTISTAS

La evasión fiscal internacional consiste en la utilización de medios fraudulentos, con el objetivo de evitar la realización del hecho generador de la obligación fiscal en un determinado país que mantiene una elevada presión fiscal a otro donde la presión fiscal es inexistente o muy reducida. Estos últimos países, son los denominados paraísos

³ Gorospe Oviedo, J.I. “Tributación de los deportistas desplazados a territorio español en el Impuesto Sobre la Renta”. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y del Entretenimiento*. N. 29, 2010. P. 95

⁴ “La tributación de futbolistas extranjeros en España. La Ley Beckham – Real Decreto 687/2005”. *Derecho Deportivo España*. 18 de abril de 2018. (disponible en <http://sportslaw.es/la-tributacion-de-futbolistas-extranjeros-en-espana-la-ley-beckham-real-decreto-687-2005/>; última consulta 23/03/2019)

fiscales. Estos paraísos fiscales son utilizados tanto por personas físicas como por personas jurídicas. Normalmente las personas físicas que utilizan estos mecanismos se caracterizan por poseer una elevada renta como es el caso de los deportistas de élite.

Según la OCDE se puede considerar un territorio como paraíso fiscal:

- ✓ Si no existen impuestos directos (IRPF, IS). Los Estados pueden decidir si establecen este impuesto o no lo hacen.
- ✓ Si el país no proporciona a otros Estados los datos sobre las empresas o particulares aprovechándose éstos de la falta de transparencia entre las diferentes autoridades.
- ✓ Si existen leyes en esos países que no permiten el intercambio de información acerca de clientes sospechosos de estar beneficiándose de esta mínima tributación.
- ✓ Si se rebaja la carga fiscal de las personas no residentes en el país, sin necesidad de que realicen ninguna actividad dentro de él⁵.

Ejemplos de estos países son las Islas Caimán, Andorra, Liechtenstein, Belice...

Así pues, numerosos organismos internacionales, ante estas situaciones, adoptan una serie de medidas para la lucha contra estos paraísos fiscales, pero hay que tener en cuenta que su mera utilización no constituye en sí ningún delito, siempre y cuando no haya pruebas que muestren lo contrario.

Existen en la normativa de IRPF e IRNR previsiones anti-paraísos fiscales aplicables a los deportistas que simulan fijar su residencia fiscal en uno de estos territorios. En el TRLIRPF, se dispone que la Administración Tributaria puede requerir a los deportistas de élite que acrediten la permanencia en el paraíso fiscal durante, como mínimo, 183 días pertenecientes a un mismo año natural. Esta medida fue criticada, pues se considera una prueba diabólica la acreditación de la permanencia física en el paraíso fiscal durante 183 días. Habiendo demostrado esta residencia, se les obligará la tributación por el IRPF⁶. Es claramente visible como a los deportistas de élite, les es mucho más beneficioso tributar por el IRNR por las rentas obtenidas en España (ya que es residente en otro país) que

⁵ Escárte Ferrada, E. "Porqué un país puede ser considerado un paraíso fiscal". *Revista digital: blog generalista sobre diversos temas desde política a temas de empresa*, 2017 (disponible en <http://revistadigital.net/cuando-un-pais-puede-ser-considerado-un-paraíso-fiscal/>; última consulta 14/03/2019).

⁶ Morillas Cueva, L. *Respuestas jurídicas al fraude en el deporte*, Dykinson, Madrid, 2017, p. 211 y ss.

tributar por el IRPF, que lo hacen por la renta mundial. Le es más favorable, residir en país extranjero, al ser la retención del 24% por las rentas obtenidas en España, no siendo siempre el pagador, mientras que por el IRPF lo será en todo caso, y con un tipo impositivo que puede llegar a superar el 40% para las rentas más elevadas. Una de las primeras medidas para evitar que los deportistas de élite establecieran su residencia fiscal fuera de territorio español, fue la Ley 40/98⁷ en la que se disponía que, aun pasando 183 días al año en el extranjero, si el sujeto tenía en nuestro país el centro de sus actividades económicas, su residencia fiscal seguía estando en España. También se presumía la residencia fiscal en España, del cónyuge no separado legalmente, con hijos menores que residan de forma permanente en nuestro país. Con estas medidas, se intentaba luchar contra este tipo de actividades por parte de los deportistas.

En los siguientes apartados, podemos observar dos casos de deportistas que simulaban fijar su residencia fiscal en territorios considerados paraísos fiscales, con el objetivo de tributar a un tipo impositivo menor.

3.1. STS 11/11/ 2009 Recurso Núm. 8294/2003 (Arantxa Sánchez Vicario)

Entre los casos más destacados con respecto a este asunto, destaca el de la tenista Arantxa Sánchez Vicario. Fijó su residencia fiscal en Andorra con el objetivo de poder tributar por sus rentas al 25% y no a más del 50%, como le habría correspondido por residir en Cataluña. Se le realizó una inspección fiscal en la que se descubrió que había defraudado unos 3,5 millones de euros.

La acusada interpuso recurso de casación manifestando que su residencia fiscal estaba en Andorra y no en España, pero el TS rechazó el recurso no reconociendo que hubiera dejado en ningún momento de residir en España declarando que *“es claro el acierto de la sentencia de instancia privando de relevancia a los documentos que pretendían acreditar la residencia de la recurrente en Andorra, pues las propias afirmaciones de la recurrente*

⁷ Ley 40/98, de 9 de diciembre, del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias (BOE de 10 de diciembre de 1998)

permiten deducir no sólo que nunca residió efectivamente en Andorra, sino que tampoco tuvo intención de hacerlo en ningún momento⁸".

Se hace referencia en la sentencia, al elemento objetivo en el concepto de residencia, ya que en materia fiscal es el que cobra más relevancia. Este elemento objetivo que define la residencia es la "permanencia" y por ello se incide no sólo en la voluntad de residir en un lugar (Andorra) sino en la "efectividad" de esa voluntad, que se traduce en la residencia efectiva por más de 183 días⁹.

Hacienda, en su inspección, obtuvo pruebas de su vida cotidiana que demostraban claramente que seguía residiendo en Barcelona, y que en ningún momento llegó a cumplir con el requisito de los 183 días de residencia en el Principado de Andorra.

3.2. Caso Sito Pons

Otro caso destacado es el del expiloto de motociclismo Sito Pons, que fue denunciado por un presunto delito contra la Hacienda Pública. El deportista, estableció su residencia en el extranjero, concretamente en un paraíso fiscal, como en el caso anterior. Primeramente, lo hizo fijando su residencia fiscal en Mónaco y partir de 2013 en Reino Unido. En Mónaco alquiló una vivienda y firmó un contrato de seguro con el fin de obtener el permiso de residencia de ese territorio. Pero, según indica la Fiscalía, existían evidencias que niegan la posibilidad de que el motociclista residiera de forma efectiva en Mónaco. La fiscalía apunta también que el acusado posee un entramado de empresas que creó con ayuda de dos expertos en temas societarios y fiscales. Ambos han sido denunciados también, algo que no siempre ha sucedido en estos casos, como veremos más adelante, refiriéndonos a la responsabilidad de los abogados y asesores fiscales de los contribuyentes que incurrir en el delito de fraude fiscal. Según la Hacienda Pública, el fraude entre los años 2010 y 2014 asciende a 2,6 millones de euros.¹⁰

⁸ STS 11/11/ 2009 Recurso Núm.: 8294/2003. Fundamento de Derecho Cuarto.

⁹ STS 11/11/ 2009 Recurso Núm.: 8294/2003. Fundamento de Derecho Cuarto

¹⁰ Méndez, R. Escudero, J. "El fin de la carrera 'offshore' de Sito Pons: Mónaco, Panamá, Islas Vírgenes, Antillas.". *El Confidencial*. 23 de junio de 2018. (disponible en https://www.elconfidencial.com/economia/papeles-panama/2018-06-21/sito-pons-papeles-panama-antillas-marisco-mossack-fonseca_1581142/; última consulta 21/02/2019)

4. LA CESIÓN DE DERECHOS DE IMAGEN

La explotación de los derechos de imagen por parte de los deportistas de élite en nuestros días, es una de las formas de retribución más importantes superando incluso, en ocasiones, a la retribución por la realización de la actividad deportiva en sí misma.

Este derecho a la imagen, es un derecho que puede ser explotado económicamente por el propio deportista, o puede ser cedido a alguien diferente del titular, pero en todo caso sigue conservando su titularidad.

El tratamiento fiscal de la explotación económica de este derecho, varía según si se tiene o no la consideración de residente. Si el sujeto no es considerado residente, se deberá tener en cuenta el correspondiente Convenio para evitar la doble imposición.

Para los casos en que tal Convenio no exista, las retribuciones derivadas de la explotación de los derechos de imagen tributarán por el IRNR.

Aquellos deportistas que sí tienen la consideración de residentes, tributarán estos derechos de imagen como rendimientos de trabajo, si son percibidos a través de la entidad deportiva para la que trabajan (art. 17.1 TRLIRPF). Por otro lado, pueden ser calificados de rendimientos de capital mobiliario (art. 25.4. *d* TRLIRPF). En tercer lugar, es el propio deportista el que explota los derechos de imagen (deportes de carácter individual), en esta situación el rendimiento obtenido por la explotación, es calificado como rendimiento proveniente de una actividad económica (art. 27.1 TRLIRPF)¹¹.

Por último, otro método también utilizado por los deportistas es la cesión de estos derechos a un tercero, para que éste se encargue de su explotación económica.¹²

Como ya hemos comentado el tipo de gravamen soportado en el impuesto de sociedades es inferior al soportado en el IRPF, es por ello, que muchos deportistas en su continuo afán por reducir su tributación, realizan operaciones como la creación de

¹¹ “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.”

¹² Delgado García A.M, Oliver Cuello R. y Quintana Ferrer, E. “Marco General de las medidas fiscales antielusorias aplicables a los deportistas.” *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*. N. 19, 2007, P. 87-91

sociedades interpuestas entre el deportista y la entidad de la que recibe la retribución para así tributar por el IS. En esas sociedades, el deportista deposita sus derechos de imagen haciendo creer así que los ingresos generados por su actividad profesional son rendimientos de la sociedad.

Es por esta razón, que el ordenamiento tributario establece un régimen específico para los rendimientos obtenidos en virtud de la explotación de los derechos de imagen. La cantidad a imputar es lo que pague el club con el que mantiene la relación laboral (en favor del cual se hace la primera cesión) menos los ingresos percibidos por el deportista que cede su imagen. Se suma también el ingreso a cuenta que realiza el tercero por obtener la segunda cesión, y finalmente se resta lo que el deportista haya obtenido del club por la primera cesión. Estas cantidades sólo tributan en el deportista y además se establecen una serie de deducciones en su IRPF, en los casos en que las cantidades ya hayan sido gravadas en el primer cesionario, en el propio deportista o en los socios de la entidad (segundo cesionario). No obstante, estas deducciones no podrán tener lugar cuando los impuestos hayan sido pagados en paraísos fiscales.¹³

4.1. Medidas para evitar el Fraude Fiscal a través de la cesión de derechos de imagen

Al existir numerosos casos en los que los jugadores profesionales, perciben sus rendimientos en concepto de derechos de imagen, en paraísos fiscales por medio de sociedades interpuestas, con el fin de ocultar estos ingresos a la Hacienda Pública española, La Ley 26/2014¹⁴ modifica el artículo 91 de la Ley del IRPF¹⁵ ampliando así el régimen de transparencia fiscal internacional.

De esta manera se consigue que se aplique también a los rendimientos mencionados en concepto de derechos de imagen.

¹³ Morillas Cueva, L. *Respuestas jurídicas al fraude en el deporte*, Dykinson, Madrid, 2017, p. 217 -219.

¹⁴ 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. (BOE 28 de noviembre de 2014).

¹⁵ 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. (BOE 29 de noviembre de 2006).

“El régimen de transparencia fiscal internacional es de aplicación tanto a personas físicas (IRPF) como a personas jurídicas (IS) y trata de evitar los efectos que se producen cuando sujetos pasivos residentes en España colocan sus capitales en sociedades residentes en territorios de baja tributación, por motivos fiscales, con el objeto de evitar la integración de sus bases imponibles de las rentas generadas por esos capitales. La imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional aparece regulada en el Art. 91 LIRPF”.

Para la aplicación de este régimen de transparencia fiscal internacional deben concurrir una serie de requisitos:

- El grado de participación del contribuyente en el capital o en el patrimonio de la sociedad no residente en territorio español debe ser igual o superior al 50%.
- Que el impuesto de naturaleza análoga a nuestro IS pagado por la sociedad no residente, sea inferior al 75% de la tributación que correspondería según lo establecido en el IS español.¹⁶

Cuando se cumplan estos requisitos, el contribuyente deberá tributar en el IRPF, de acuerdo a su participación en la entidad no residente, cuando esta no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su realización.

Se entenderá por renta total el importe de la base imponible que resulte de aplicar los criterios y principios establecidos en la Ley del IS y en las restantes disposiciones relativas al Impuesto sobre Sociedades para la determinación de aquella. En caso de que el obligado tributario acredite que la entidad dispone de la correspondiente organización de medios materiales y personales, únicamente se imputarán las rentas derivadas de ciertas fuentes entre las que se encuentran las establecidas en el art. 91. 3 d) LIRPF, como los derechos de imagen. Sin embargo, no será objeto de imputación, la retribución obtenida por los derechos de imagen que deba imputarse conforme a lo establecido en el artículo 92 de la LIRPF.¹⁷

¹⁶ “Régimen especial de transparencia fiscal internacional del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.” *Iberley*, 2016. (disponible en <https://www.iberley.es/temas/regimen-especial-transparencia-fiscal-internacional-irpf-20771>; última consulta 09/03/2019).

¹⁷ Artículo 91 LIRPF. Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional.

También existen otros medios empleados con el fin de reducir los comportamientos fraudulentos por parte de estos deportistas. Estos medios son los convenios de doble imposición. Basándonos en el artículo 17.2 de la OCDE. “*se permitirá imputar a los futbolistas aquellas retribuciones recibidas de la sociedad que gestiona, administra y cobra sus prestaciones deportivas, si bien solo se aplicará en el caso de que dicha sociedad sea no residente en el Estado fuente de los rendimientos de los deportistas, intentando evitar así la elusión de la tributación en el Estado fuente*”.¹⁸

Dichos convenios tienen como objetivo aquellos deportistas que no tributan por el IRPF, sino que lo hacen por el IRNR. Si hablamos de deportistas no residentes, pero que obtienen rendimientos en España debido a que pertenecen a una entidad deportiva española, se consideran obtenidos en nuestro país.

5. FRAUDE FISCAL Y SU REGULACIÓN EN EL CÓDIGO PENAL

5.1. Fraude fiscal en el C.P.

El delito de fraude fiscal se regula en el artículo 305 C.P, el cual dispone lo siguiente:¹⁹

“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.”

Pero existe un tipo cualificado agravado contenido en el artículo 305 bis, para el que las penas señaladas serán de 2 a 6 años. Esto ocurre cuando se comete el ilícito penal concurriendo alguna de las siguientes circunstancias: la cantidad defraudada supera los 600 mil euros, la defraudación se comete en el seno de una organización criminal, o la defraudación se comete haciendo uso de personas jurídicas interpuestas, de tal forma que se produce una ocultación de la identidad del obligado tributario.²⁰

¹⁸ Vaquera García A. “Apectos actuales de la fiscalidad de la renta de los futbolistas profesionales”. *Nueva Fiscalidad*. N. 3, 2018 p. 142

¹⁹ Título XIV, de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

²⁰ Amadeo García, S. *Código Penal. Doctrina Jurisprudencial*. Factum Libri, 2015, p. 504

En el apartado 4 de este artículo, se establece la exención para aquel que regularice su situación. Esta regularización,²¹ debe ser previa a la notificación por parte de la Administración Tributaria de que se han incoado actuaciones de comprobación, en relación a las deudas tributarias objeto de regularización. Si estas actuaciones no hubieran tenido lugar, el que regularice, previamente a la interposición de querrela por parte del Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante de autonómico, foral o local del que se trate, también quedará exento de responsabilidad penal.

Aunque exista procedimiento penal por delito de defraudación, la deuda tributaria deberá ser satisfecha ante la Administración, siempre y cuando el juez no hubiera suspendido las actuaciones de ejecución.²² Con esto, se consigue una posibilidad mayor de lograr el cobro por parte de la Administración Tributaria.

El delito de fraude contra la Hacienda Pública ha ido evolucionando con las diferentes reformas y ha dado lugar a una serie de cambios. Se han incrementado las penas, junto con los plazos de prescripción. Se ha producido también, la aceptación de una regularización que puede dar lugar a una rebaja de las penas contemplando también la exención.²³

Este delito del art. 305 y también el del art. 305 bis se caracterizan por ser normas penales en blanco, es decir, necesita la complementación de otra ley distinta de la penal, en este caso, es necesaria la complementación de la ley tributaria.

Según explica el profesor Muñoz Conde reconocemos una ley penal 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”.²⁴

Esta calificación como delito en blanco ha sido aceptada por el TS en su sentencia del 20 de enero de 2006. En ella se pronuncia declarando que “...*el vigente artículo 305 es una*

²¹ La regularización es entendida como el pago, pero también es considerado como regularización la petición de aplazamiento. El hecho de la solicitar el aplazamiento es considerado como un reconocimiento de la deuda tributaria. Delito fiscal: Delitos contra la Hacienda pública DOC 2012\304. Aranzadi digital 2019

²² Martínez Atienza, G. *Código Penal. Estudio Sistematizado*. Publicado por VLex. 2017.

²³ Lascuráin Sánchez, J.A., de la Mata Barranco, N.J. *Derecho penal económico y de la empresa*. Dykinson, 2018, p. 531.

²⁴ Francisco Velasco Cano citando a Muñoz Conde en *El delito Fiscal*. Wolters Kluwer, 2009, p. 87

ley penal en blanco, que requiere ser complementada con la ley penal vigente en el momento de la consumación del hecho...”

Es necesario que exista una obligación tributaria previa, en caso contrario resultaría imposible estar ante una infracción tributaria y en ningún caso ante un delito fiscal.

Llegados a este punto, es necesario destacar la accesoriedad del delito penal, pues depende de la norma tributaria. Es considerado un refuerzo sancionador de ésta, pues se acude a él con el fin de reforzar las sanciones ya previstas en la norma tributaria. Esto sucede debido a la trascendencia social de este delito y, por tanto, la razonable intervención del derecho penal.

5.2. Diferencias entre delito fiscal e infracción tributaria.

No existen diferencias importantes entre ambos, salvo la cuantía defraudada. En la mayoría de los casos, si se cometen infracciones tributarias serán tratadas como ilícitos administrativos, además se tiene el deber de reparar el daño causado, excepto en aquellos casos en los que el incumplimiento fiscal es una cantidad muy elevada, esta cantidad está establecida en 120.000 euros, como se establece en la STS del 25 de abril de 2002. Para la determinación de esta cantidad, la doctrina mayoritaria acude a la cuota tributaria definida, en lugar de a la suma de la cuota junto con intereses y recargos.²⁵ Cuando esto sucede, pasa a ser un delito en lugar de una infracción tributaria. Aun alcanzando esta cantidad, no necesariamente estamos ante un delito, es indispensable la existencia de una conducta que tenga como objetivo ese incumplimiento con las obligaciones fiscales.

Las infracciones tributarias se producen como consecuencia de una violación del derecho tributario

5.3. Bien jurídico protegido

Sobre el estudio del bien jurídico protegido en el delito de fraude fiscal existen tres posturas principales²⁶:

²⁵ Judel Prieto, A., Piñol Rodríguez, J.R., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social” Suárez Mira Rodríguez, C. (coord.), *Manual de Derecho Penal. Parte especial*. Civitas, 2018, p. 467 (461-482)

²⁶ Rubio Lara, P.A. *Parte Especial de Derecho penal económico español (una aproximación al estado de la cuestión en la Doctrina y Jurisprudencia españolas)*. Dykinson, Madrid, 2006, p. 156

1. Quienes entienden que lo protegido es la función tributaria en cuanto actividad de la Hacienda Pública sobre la gestión de los tributos.

Pérez Royo señala que, *“El interés patrimonial que se protege es el de la recaudación, cuyo importe resulta disminuido respecto del que se hubiera producido si no hubiera tenido lugar la conducta defraudatoria. Pero además dentro de este interés general a la plena recaudación es necesario distinguir entre la correspondiente a cada uno de los diferentes tributos que integran el sistema. Como se desprende de la configuración legal del tipo y más concretamente de la caracterización del resultado, es precisamente la recaudación correspondiente a cada figura o concepto tributario lo que integra el concepto de la protección penal”*.²⁷

2. Aquellos que consideran que el bien jurídico protegido es el patrimonio, igual que en los de estafa, el patrimonio al que nos referimos es un patrimonio determinado que es el Erario Público²⁸

En la tesis patrimonialista pura se exige la existencia de un perjuicio económico por encima de la cantidad de 120.000 euros para que exista el delito. Los que defienden esta postura, entienden que elementos propios del patrimonio privado se posicionan en el espacio del público, sin tener en cuenta que no estamos ante intereses individuales sino ante intereses patrimoniales supraindividuales. Por ello, deben ser observados desde un plano macrosocial.²⁹

Esta tesis patrimonialista ha sido criticada por cierto sector de la doctrina porque confunde el bien jurídico protegido con el objeto material sobre el que recae el delito. A juicio de Martínez-Buján Pérez, los delitos contra la Hacienda Pública se caracterizan por la protección de un bien jurídico institucional no individualizable. Ello exige diferenciar entre un bien jurídico mediato y otro inmediato, pues un bien jurídico institucional no individualizable es difícil que pueda ser lesionado o puesto en peligro por conductas individualmente consideradas.

²⁷ Francisco Adame Martínez citando a Pérez Royo en *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*. Comares, Granada, 2009, p. 23.

²⁸ Bajo, M; Bacigalupo, S. *Derecho penal económico*. Editorial universitaria Ramón Areces, Madrid, 2010, p. 271

²⁹ Adame Martínez, F. *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*. Comares, Granada, 2009, p. 22

3. Los que consideran que se trata de un delito socio-económico que atenta contra los intereses patrimoniales del Estado y contra la Constitución, pues es necesario un sistema tributario inspirado en los principios de ésta, como son la igualdad y la progresividad. Al atacar este sistema tributario, se atacan los medios a través de los cuales el Estado nos proporciona los servicios básicos necesarios para garantizar el bienestar de la sociedad. Por lo tanto, si no existen estos medios, los poderes públicos no pueden cumplir con la Constitución, como las obligaciones establecidas en el Capítulo III “De los principios rectores de la Política Social y Económica” del Título I “De los Derechos y Deberes Fundamentales”, como la establecida en el artículo 40.1 *“Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo”*.³⁰

Por otra parte, refiriéndonos a la función tributaria, el autor García Novoa, considera que de una función tributaria basada en la liquidación por la Administración se ha pasado a un sistema basado en las autoliquidaciones y creciente colaboración de los contribuyentes, por ello Novoa señala: *“sea cual sea el tipo del injusto que consideremos dentro de este género de delitos, el mismo debe incluir como un momento necesario para su realización la vulneración de algunos deberes que en el marco de dicha función se impone a los particulares”*³¹.

Por consiguiente, podríamos comprender el delito de defraudación tributaria como un delito pluriofensivo, pues existen varios bienes que resultan ofendidos. Ésta ha sido la tesis acogida por la jurisprudencia del Tribunal Supremo. En ella se considera el fraude fiscal como un delito de carácter socio-económico, en el que se protege el orden económico, pero teniendo en cuenta también la Hacienda Pública dinámica, dentro de la que se encuentra el Erario Público, entendiendo tal como un conjunto de derechos económicos pertenecientes al Estado y con el que se salvaguardan los principios constitucionales.³²

³⁰ Mellado Benavente, F.M. *Derecho Fiscal*. Wolters Kluwer, 2009, p. 61-65

³¹ Adame Martínez, F. citando a García Novoa *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*. Comares, Granada, 2009, p. 24

³² Aparicio Pérez, J. *El Delito Fiscal a través de la Jurisprudencia*. Aranzadi, 1997, p. 56

En lo que a la jurisprudencia respecta, cabe destacar la sentencia del Tribunal Supremo del 27 de diciembre de 1990³³ (caso Lola Flores) que señala que el bien jurídico protegido en este tipo de delitos, teniendo en cuenta la esencialidad de distintos y no siempre coincidentes criterios doctrinales, está íntimamente relacionado con los artículos 1.1 CE, 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 al Ordenamiento jurídico que ha de realizar la justicia material dentro de los parámetros de la ley positiva”³⁴

Pero esta postura no es unánime, existen posturas más individualistas que consideran que lo que se protege es la Hacienda Pública “*pero no en lo que concierne a la mera función recaudatoria, sino en lo atinente al logro de los fines que el Estado se propone alcanzar a través de aquellas, es decir, la distribución equitativa de la carga impositiva y la asignación de los recursos públicos, en virtud de una determinada política económica y social*”³⁵

5.4 Sujeto activo y pasivo de la conducta típica

La norma tributaria considera que el autor sólo puede ser el mismo que es considerado el obligado tributario, aunque existen posturas que no limitan el sujeto activo a aquel que es considerado obligado tributario, sino que defienden que todo aquel que provoque una pérdida en el patrimonio de la Hacienda Pública puede ser sujeto activo del delito. Pero en la STS de 22 de diciembre de 2016, el TS señala que sólo aquel que deba pagar el impuesto es considerado autor.³⁶

³³ Sentencia Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 1990 2458/1989 (Sala Segunda, de lo Penal)

³⁴ Mellado Benavente, F.M. *Derecho Fiscal*. Wolters Kluwer, 2009, p. 61-65

³⁵ Lascuráin Sanchez, J.A.; Mendoza Buergo, B.; Rodríguez Mourullo, G. *Código penal*. Civitas, 2004, p. 1660

³⁶ Judel Prieto, A., Piñol Rodríguez, J.R., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social” Suárez Mira Rodríguez, C. (coord.), *Manual de Derecho Penal. Parte especial*. Civitas, 2018, p. 465

En cuanto al sujeto pasivo en el artículo 305.1 se hace mención a la Hacienda Pública estatal, autonómica y local como sujetos pasivos. No hay que olvidar tampoco, la Hacienda de la Comunidad Europea tipificada en el artículo 305.3 C. P.

5.5 Conducta típica

La conducta típica en este delito es la defraudación. Destacan, sobre todo dos posturas para entender el concepto de defraudación atendiendo a la jurisprudencia y a la doctrina. La primera consiste en no ingresar lo que corresponde a la Hacienda Pública. Este incumplimiento debe ser superior al límite de los 120.000 euros fijados en el art. 305 del C.P.

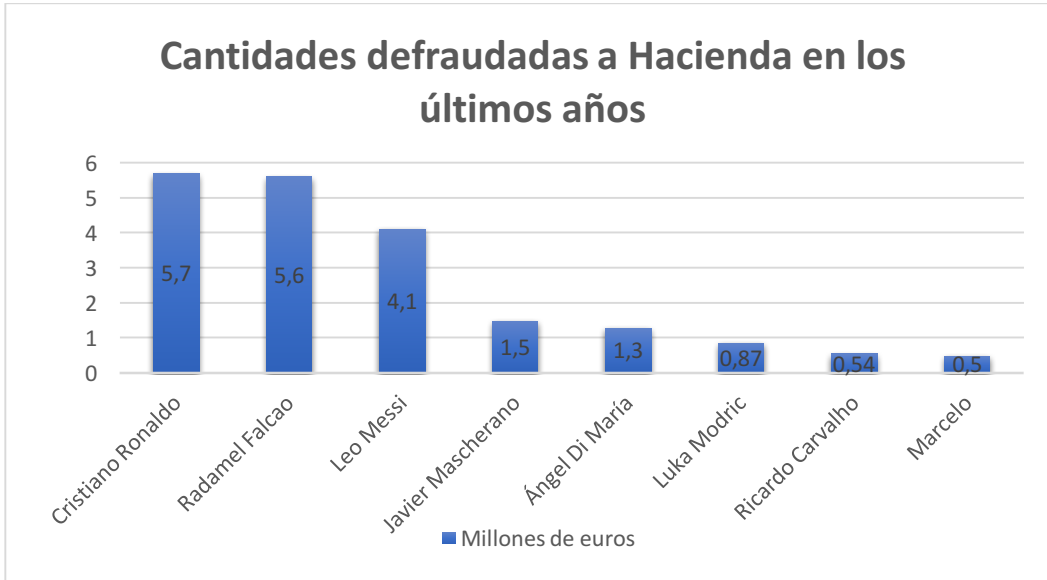
La segunda postura es la llamada infracción de deber, ese deber sería tributario y con esto podríamos calificar este delito fiscal como un delito especial ya que el autor es el obligado tributario.

Para el TS, el delito de fraude fiscal no es simplemente el hecho de no pagar lo correspondiente a la Hacienda Pública. Se considera necesaria una actividad de ocultación.³⁷

6. ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

A continuación, procedemos a analizar las sentencias, algunas de conformidad, de varios de los casos de delito de fraude fiscal que se muestran en el siguiente gráfico.

³⁷ Velasco Cano, F. *El delito Fiscal*. Wolters Kluwer, 2009, p. 88-90



Fuente: Elaboración propia

6.1. SAP Barcelona 183/2016 (Javier Mascherano)

El acusado firmó contrato laboral con el F.C. Barcelona en España en el año 2010. Es decir, en los años 2011 y 2012, en los cuales se le acusa de delito de fraude contra la Hacienda Pública, el jugador era residente fiscal en España. No declaró en ninguno de los ejercicios, las rentas obtenidas por la explotación de sus derechos de imagen en relación con el IRPF. Las rentas las obtenía, primero, por sus derechos de imagen en relación con una marca deportiva a través de una sociedad radicada en EEUU y segundo, por simular la cesión de sus derechos de imagen a una sociedad domiciliada en la zona franca de Madeira con una carga fiscal muy reducida en relación con el IS, esta sociedad carecía de infraestructura por tanto resultaba imposible que gestionara los derechos de imagen. Todo esto se realizó con el fin de ocultar a la Hacienda española, la titularidad real del sujeto que se beneficiaba de estas rentas. Las primeras obtenidas a través de la sociedad radicada en EEUU de la cual ocultaba su titularidad y las segundas con la simulación absoluta de la cesión de sus derechos de imagen a una sociedad radicada en un territorio de baja tributación. Esta cesión se considera absoluta, pues no hay voluntad contractual entre las partes ya que, se ceden unos derechos que ya estaban cedidos a la sociedad radicada en EEUU. Asimismo, se pacta en el contrato que, a cambio de la cesión, se reciben 5.000.000 de euros, algo que resultaría imposible pues la sociedad cesionaria no poseía

activos y nunca podría hacer frente a lo pactado en el contrato, por ello también se considera que no existía voluntad de transmitir.

Las declaraciones sobre IRPF de estos dos años (2011 y 2012), se presentaron sin tener en cuenta estas rentas, lo que suponía defraudar a la Hacienda Española más de 120.000 euros, y como hemos dicho, a partir de esta cantidad, estas actividades se convierten en delito.³⁸

El acusado reconoció la realidad de estos hechos, su autoría y manifestó conformidad en el juicio oral. Fue condenado por un delito contra la Hacienda Pública del art. 305.1 y 305.2 C. P del año 2011. En 2012, por un delito contra la H.P. del art. 305.1 y 2 y del 305 bis C. P, pues la cuota defraudada superaba los 600.000 euros. Por tanto, la condena por el delito cometido en el año 2011 es de 4 meses de prisión y multa de 235.128,80 euros y para el delito del año 2012 es de 8 meses de prisión y multa de 581.344, 66 euros³⁹

6.2. STS 1885/2017 y SAP Barcelona de 05/07/2016 (Lionel Messi)

Lionel Messi reside en España desde el año 2000 y posee la nacionalidad española desde el año 2005.

Se le considera responsable de tres delitos fiscales previstos en el artículo 305 del Código Penal⁴⁰ sobre el impuesto de la Renta de Personas Físicas (IRPF) de los años 2007, 2008 y 2009, debido a la omisión de declaración por las rentas obtenidas por sus derechos de imagen durante estos tres ejercicios.

Todo ello como consecuencia de la cesión de sus derechos de imagen a sociedades domiciliadas en países considerados paraísos fiscales, países ya mencionados, que se distinguen por no proporcionar a otros estados los datos sobre las empresas o particulares aprovechándose éstos de la falta de transparencia. Estas sociedades a su vez, a través de otras sociedades radicadas en países con convenio de doble imposición y permisividad con países de alta opacidad o paraísos fiscales, firmaban contratos de agencia, licencia o prestación de servicios.

³⁸ Sentencia Audiencia Provincial Barcelona de 21 de enero 183/2016. Antecedentes de Hecho

³⁹ SAP Barcelona 183/2016. Fallo

⁴⁰ En su redacción por L.O. 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

Estos contratos servían para evitar rendir cuentas a la Agencia Tributaria española, pues las rentas obtenidas por los derechos de imagen se trasladaban desde los últimos países a los paraísos fiscales.

Esta actividad fue puesta en marcha por los padres del jugador, ya que éste aún no había alcanzado la mayoría de edad, y fueron ellos los que firmaron la cesión de los derechos de imagen del futbolista. Esta sociedad, únicamente debía pagar en contraprestación la cantidad de 50.000 dólares americanos. Cuando el futbolista alcanzó la mayoría de edad, ratificó el contrato firmado anteriormente por sus progenitores.

Posteriormente, se formó un complejo entramado de sociedades que tenían cedida la explotación de la imagen del jugador, con domicilio en Uruguay y Belice. Primero contrataban con sociedades con domicilio en Reino Unido y Suiza, y más tarde con sociedades domiciliadas en Reino Unido y Uruguay. Las operaciones realizadas por esas sociedades con terceros países debían tributar en España, en los casos en los que fuera en España dónde se obtenían esas rentas. Por esta razón, participan en el entramado países que evitan la doble tributación (Reino Unido y Suiza) y son permisivos con los ingresos enviados a paraísos fiscales, con la única obligación de tributar en ellos por una pequeña parte derivada de los servicios.⁴¹

Belice y Uruguay poseían las características propias de un paraíso fiscal, aunque en esos momentos no eran considerados como tal. No exigían tributación por rentas conseguidas fuera de su territorio. Al mismo tiempo, tanto Reino Unido como Suiza eran países permisivos con territorios considerados paraísos fiscales.

Estas sociedades firmaron contratos publicitarios por valor de 2.570.229 en 2007, 3.846.612,23 euros en el año 2008 y por último 3.806.745,15 euros en el año 2009. Por todos estos ingresos no hubo tributación alguna, ya que no fueron declarados a la Administración Tributaria española.

El padre del futbolista, Jorge Horacio Messi, fue el encargado desde el primer momento de explotar los intereses económicos de su hijo Lionel y el que suscribió muchos de los contratos, conocedor en todo momento de que con esas actividades estaba eludiendo sus obligaciones tributarias con el Estado español.

Por todo lo expuesto, se considera un delito contenido en el art. 305 pues se produce un *“quebrantamiento de un deber jurídicamente exigible, cual es el deber de declarar los*

⁴¹ SAP Barcelona de 5 de julio de 2016. Fundamento de Derecho Tercero

ingresos” y “esa omisión lo sea con la intención de ocultar a la Administración de Hacienda los ingresos”

Se trata de un delito de resultado pues la cifra defraudada debe alcanzar los 120.000 euros y como hemos mencionado ya, se trata de un delito penal en blanco que requiere ser complementado con la Ley tributaria. Al superar en cada uno de los tres ejercicios, los 600.000 euros de cuota defraudada, estamos ante un delito agravado y es, por tanto, aplicable el art. 305 bis 1.a) C.P. Pero en el momento en el cual sucedieron los hechos éste no estaba en vigor.⁴² Aun así, resulta beneficioso para el acusado su aplicación, ya que este delito agravado tiene una pena de entre 2 y 6 años de prisión, y por la base, es inferior al artículo 305.1 existente anteriormente, que al ser agravado estaba penado con penas de 2 años y 6 meses a 4 años. Es decir, al trabajar con la base ya que al haber procedido el jugador a satisfacer importantes sumas de la deuda con Hacienda existe atenuante del art. 21.5 C. P.⁴³ que establece partir de la pena inferior en grado, sería menor al ser de 1 año y no 1 año y 6 meses.⁴⁴

La Audiencia Provincial de Barcelona considera que existía intención por parte de los acusados de no cumplir con sus obligaciones tributarias, y para ello crearon el complejo entramado societario, ocultando así quien era realmente el que obtenía los beneficios derivados de la explotación de los derechos de imagen.

Es importante mencionar que, según los peritos, las sociedades utilizadas en el entramado “carecían de infraestructura para llevar a cabo las prestaciones que les eran encomendadas”.⁴⁵

La defensa del jugador incidió en que el entramado era consecuencia de la consulta a los expertos, y que él se “limitaba a jugar al fútbol” sin tener conocimiento exacto de las obligaciones tributarias con las que debía cumplir, ni de las actividades realizadas por sus asesores, ni del contenido de los contratos que firmaba. Sin embargo, en ciertos contratos de los múltiples firmados por el jugador, éste declaraba conocer íntegramente su contenido. Además, la Audiencia Provincial de Barcelona considera las afirmaciones realizadas por el Alto Tribunal en casos precedentes que declara que el acusado debe

⁴² Ya que fue introducido en nuestro Ordenamiento con la LO 7/2012.

⁴³ 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.

⁴⁴ SAP Barcelona de 5 de julio de 2016. Fundamento de Derecho Sexto

⁴⁵ SAP Barcelona de 5 de julio de 2016. Fundamento de Derecho Tercero

conocer, y “no puede cerrar los ojos ante circunstancias sospechosas y que el dolo está en el hecho”.⁴⁶

Una clara circunstancia sospechosa, es la firma de un contrato de patrocinio con ADIDAS, contrato en el cual el jugador declara conocer íntegramente su contenido. En él recibe cantidades muy importantes de dinero como consecuencia de la cesión de su imagen, por lo que conociendo también los escasos 50.000 dólares americanos que, se supone, recibe por un contrato de cesión de derechos de imagen, que había declarado conocer y ratificar, resulta claramente sospechoso. Resulta asimismo imposible, según el Tribunal, que el jugador no considerara desproporcionado que sus declaraciones de IRPF le salieran negativas en los ejercicios de 2007 y 2009, siendo éste consciente de las elevadas sumas de dinero que estaba ingresando.

Por todo esto, se considera que existe una indiferencia clara por parte del acusado, ya que podría haber conocido de múltiples maneras como se gestionaban sus derechos, y es por ello que se aprecia que el acusado Lionel Messi actuó con dolo. Concretamente, se considera que actuó con dolo eventual, pues como sucede en esta modalidad de dolo, el jugador no descarta que se pueda producir un daño derivado de las acciones que está realizando, pero aun siendo consciente, decide continuar ejecutando estas acciones.

Hemos dicho que este delito es considerado como un delito especial propio por gran parte de la doctrina. El autor ha de ser, necesariamente, el obligado tributario que no cumple con sus obligaciones. Pero es igualmente posible que el extraneus,⁴⁷ pueda ser considerado inductor o cooperador del delito. De este modo, el progenitor del futbolista Jorge Horacio Messi, es considerado por la Fiscalía como inductor, que como explicaremos más adelante, es quien persuade a un tercero para que cometa el ilícito penal y además cumpla con todos los requisitos necesarios para que se dé la inducción, que mencionaremos más adelante. Pero en este caso el Tribunal no estima que la inducción haya quedado probada, pues con las pruebas no se puede afirmar que el progenitor persuadiera al jugador para cometer el fraude fiscal.⁴⁸

⁴⁶ SAP Barcelona de 5 de julio de 2016. Fundamento de Derecho Sexto

⁴⁷ Definido en la misma sentencia como “el sujeto en quien no concurre la cualificación necesaria para realizar la acción típica”

⁴⁸ SAP Barcelona de 5 de julio 2016. Fundamento de Derecho Séptimo

Sin embargo, sí que considera el Tribunal que el progenitor obró como cooperador necesario ya que realizó “*actos determinantes para la defraudación tributaria...sin los cuales, aquella hubiera sido difícil de cometer*”.⁴⁹

A la hora de determinar la atenuante muy cualificada de reparación del año, surge una importante cuestión sobre si el padre del jugador debe beneficiarse del mismo modo que su hijo, de esta atenuación muy cualificada ya que el obligado tributario es el jugador y, por tanto, es él el que ha decidido satisfacer estas reclamaciones de Hacienda. Pero también es cierto que el padre nunca habría podido satisfacer por sí mismo estas reclamaciones de Hacienda sin el beneplácito de su hijo.⁵⁰

Pese a ello no se estima por el Tribunal que esta atenuante sea aplicable a Jorge Messi del mismo modo que a su hijo Lionel según el art. 21.7 C.P.⁵¹. Aunque veremos cómo finalmente se le aplica dicha atenuante, en virtud del recurso presentado ante el TS.

Las penas impuestas tanto a Jorge Messi como a su hijo Lionel, por el delito de fraude fiscal del año 2007, son de 7 meses de prisión y una multa de 532.313, 31 euros. En el año 2008, a Lionel se le impone una pena de prisión de 7 meses y multa de 792.300, 54 euros, a su padre la misma pena de prisión y multa de 532.313, 31 euros. Las penas impuestas por el delito cometido en el año 2009 son de 7 meses de prisión a cada uno y una multa de 768.387, 70 euros al jugador y de 532.313, 31 euros a su padre.

Como ya hemos visto, las penas por este delito agravado del artículo 305 bis 1. a), van desde los 2 hasta los 6 años, pero al existir una circunstancia atenuante muy cualificada del art. 21.5 C. P, las penas se rebajan en dos grados. Es por ello, que se determinan estos 7 meses de prisión por cada uno de los delitos, no se determina la pena mínima (6 meses) ya que el Tribunal entiende que los hechos son de tal gravedad, que no sería oportuno en este caso.

Recurso ante el TS

El recurso de casación interpuesto por parte de Lionel Messi está fundamentado en: la vulneración de su dignidad humana art 10 C.E., de su presunción de inocencia art. 24.2 C.E, su derecho a la tutela judicial efectiva y derecho a la defensa, por indebida aplicación

⁴⁹ SAP Barcelona de 5 de julio de 2016. Fundamento de Derecho Séptimo

⁵⁰ SAP Barcelona de 5 de julio de 2016. Fundamento de Derecho Octavo

⁵¹ Art 21.7 C.P. Son circunstancias atenuantes: Cualquier otra circunstancia de análoga significación que las anteriores.

del art. 305 C.P, por inaplicación indebida del art. 74 C.P. (continuidad delictiva), inaplicación indebida de la atenuante de dilaciones indebidas como muy cualificada (art. 21.6 C.P.), inaplicación indebida de la atenuante del art. 21.7 C.P, por haber sufrido “un juicio paralelo en los medios de comunicación”

Respecto a la vulneración de su dignidad se señala que el sujeto es “señor de sus actos” y por tanto si estos son reprobables merecen ser sancionados. Sobre el segundo fundamento, se declara que el acusado no recibía contraprestaciones por la cesión de sus derechos de imagen, intervenía en la negociación sobre derechos que se supone, había cedido, y los beneficios iban a parar a la sociedad de la cual era el único propietario. Esto el Tribunal lo considera una justificación coherente, ya que son los comportamientos propios de defraudadores fiscales.

Respecto al tercer motivo, considera que la no valoración de algunos hechos probatorios no puede suponer irracionalidad, pues éstos son irrelevantes jurídicamente.

Sobre el siguiente motivo señala que el acusado era consciente y tenía voluntad respecto del método y su resultado fraudulento en relación con su obligación de tributar.

En relación con el fundamento de aplicación indebida del art. 74 C.P. (continuidad delictiva) declara que la exigencia de 120.000 euros hace que en su conformación no pueda acudir a distintos períodos, pues el hecho típico se comete cada año, cada período impositivo se deberá comprobar de forma individualizada. La penalidad del artículo 74.1 sería de 4 a 7 años y 6 meses, pero con la reducción en dos grados la pena sería similar a la impuesta. Destaca el Tribunal, que no es apropiado justificar la continuidad del delito en la proporcionalidad, cuando en los tres años, la cuantía defraudada supera el millón de euros y la pena ha sido impuesta previa una correcta reducción en dos grados por atenuación de reparación. La jurisprudencia afirma la no aplicación de la continuidad en el delito fiscal, pues las infracciones por elusión de pago, lo son de impuestos específicos, y por lo tanto varios hechos independientes.⁵²

Respecto a las dilaciones indebidas se señala que debido a la complejidad de los elementos del juicio y de la documentación aportada, además de que el acusado no ha sido ajeno a estas dilaciones, debido a la interposición de diversos recursos se rechaza el motivo. Por último, respecto al motivo alegado de “juicio paralelo en los medios de comunicación” lo rechaza alegando que es un daño que en todo caso se ha llevado a cabo

⁵² Sentencia Tribunal Supremo de 24 de mayo 1885/2017 (Sala Segunda, de lo Penal)

fuera del proceso, y que existe un derecho irrenunciable a la información, atendiendo a su notoriedad pública.

Con respecto al padre del acusado, se estima la petición de rebaja de la pena por la atenuante del art.21.5 C.P muy cualificada por la reparación del daño, que debió habersele aplicado, al igual que a su hijo. Considera que se le debe rebajar la pena en tres grados. Al reducir en tres grados las penas posibles van desde los 3 meses hasta los 6 meses menos un día. Se reduce la condena a Jorge Messi de 21 meses a 15, de acuerdo con la aplicación de la atenuante por reparación del daño.

Considero de gran relevancia destacar los dos votos particulares de esta sentencia, realizados por dos magistrados, con respecto a la continuidad del delito. Entienden que debe ser considerado como continuado, pues los acusados no solo es que se aprovecharan de idéntica ocasión sino de la misma ocasión. El mecanismo utilizado es el mismo y prolongado en el tiempo, también es la misma la obligación tributaria con la que no se cumple (IRPF) y el sujeto titular del derecho defraudado (la Hacienda Pública) sin olvidar que también son los mismos los sujetos activos del delito. Por lo tanto, este asunto con respecto a los delitos fiscales queda aún sin una solución clara.

6.3. STS núm. 740/2018 (Ricardo Carvalho)

En la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid se expone que, en septiembre de 2004, Ricardo Carvalho firmó contrato para ceder sus derechos de imagen a una sociedad con domicilio en las Islas Vírgenes Británicas, territorio considerado por la Administración Tributaria española como paraíso fiscal. Esta sociedad estaba a su vez participada en su totalidad, por otra con domicilio en Panamá.

Dos días más tarde, la primera sociedad cedió estos derechos a una sociedad domiciliada en Irlanda para que los explotara.

El sujeto, en agosto de 2010, firmó contrato de trabajo con el Real Madrid Club de Fútbol trasladándose a vivir a Madrid. Los dos años siguientes, el jugador era considerado residente fiscal en España, pero Ricardo Carvalho siguió manteniendo el entramado societario descrito, con el fin de ocultar las rentas obtenidas durante esos dos años por la explotación de sus derechos de imagen, a la Hacienda Pública española. La sociedad

titular de los derechos de imagen ingresó 401.572'10 euros en 2011 y 759.944'10 euros en 2012.⁵³

Por ello, la Audiencia le condenó como autor del delito penal del art. 305.1 C.P. en relación con el art. 305.6 C.P.⁵⁴

por el delito contra la Hacienda Pública del año 2011 a una pena de 3 meses y 1 día de prisión y a una multa de 42.822,64 euros. Por el delito contra la Hacienda Pública del año 2012 a una pena de 4 meses de prisión y multa de 100.000 euros.

Tras esta sentencia, la Abogado del Estado presentó recurso de casación por infracción de ley, concretamente aplicación indebida del art. 305 bis 1.c)⁵⁵. La abogada del Estado considera que para el delito de fraude cometido en el año 2012 debió aplicarse el subtipo agravado contenido en el art. 305 bis 1 c). Es verdad que este artículo fue incluido en la reforma de 2012 y no entró en vigor hasta enero de 2013, pero este delito se considera cometido una vez finaliza el plazo para presentar la declaración voluntaria, y esto sería en julio de 2013, es decir cuando la ley ya estaba en vigor. Por tanto, es razonable pensar que debió aplicarse este art. 305 bis 1 c).

La razón para aplicar este subtipo, es que en el mismo se refiere expresamente al concepto de paraísos fiscales o territorios de nula tributación y la simulación de la cesión de los derechos de imagen, se hizo por medio de una sociedad domiciliada en Islas Vírgenes y ésta a su vez participada por otra radicada en Panamá, países que no comparten datos sobre los contribuyentes con otros estados. Esto según el TS “facilita la impunidad” por ello se fundamenta la aplicación del subtipo.

Para la Audiencia, este subtipo agravado no era aplicable por dos razones. La primera se basa en las sentencias ya comentadas de los casos, de los también futbolistas, Lionel Messi y Javier Mascherano, argumentando que ninguna de ellas hace mención al art. 305 bis 1 c) C.P. La segunda es que la aplicación de este subtipo agravado iría en contra del principio non bis in ídem, pues el art. 305 C.P ya hace referencia a la utilización de personas jurídicas interpuestas.

⁵³ Sentencia Tribunal Supremo de 6 de febrero núm. 740/2018. Antecedente de Hecho Primero de la Sentencia de Instancia (Sala Segunda, de lo Penal)

⁵⁴ Art. 305.6: Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos...

⁵⁵ “El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años... concurriendo alguna de las circunstancias siguientes: c) 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”

Pero el TS considera que las sentencias precedentes no son determinantes, pues en aquellos casos el art. 305 bis se aplicaba por razón de la cuantía contenido en la letra a) y en ningún momento se hace mención a la letra c). Respecto a la segunda razón declara que, si consideramos que atenta contra el principio no bis in ídem, se “vaciaría de contenido el subtipo”⁵⁶ por tanto, tampoco es correcto este razonamiento.

Por todo lo discutido, el TS estima el recurso de casación y condena al sujeto Ricardo Carvalho por los delitos del art. 305 y 305 bis 1. c) del año 2012, como pedía el recurso, a la pena de prisión de 7 meses y multa de 380.000 euros.⁵⁷

La pena al ser subtipo agravado, iría desde los 2 hasta los 6 años, pero se aplica una rebaja en dos grados como ocurre en la sentencia de instancia. El Tribunal explica aquí que se imponen 7 meses, ya que al rebajar en dos grados las posibles condenas, las posibles penas van desde los 6 meses hasta el año menos un día. No se ven razones para imponer la mínima, pues a pesar del abono de la deuda por parte del jugador, pudieran concurrir otras atenuantes que, si resultarían verdaderamente merecedoras de este mínimo de 6 meses.⁵⁸

6.4. SAP 53/ 2019 (Cristiano Ronaldo)

El acusado llega a España en el año 2009 tras fichar por el Real Madrid C.F. el 1 de enero de 2010 fija su residencia fiscal en España y en noviembre de 2011 opta por el régimen especial que se aplica a trabajadores desplazados a territorio español, regulado en el art. 93 LIRPF ya mencionado.⁵⁹ Al optar por este régimen, sólo estarían gravadas las rentas obtenidas en territorio español. En 2011, estarían gravadas con un tipo del 24%, y ya en los años 2012, 2013 y 2014 el tipo sería del 24,75%. Este régimen, que sólo era aplicable durante los cinco primeros años, claramente le beneficiaba, pues si no se hubiese acogido habría tributado al 45% como se hace en la Comunidad de Madrid.⁶⁰

⁵⁶ STS de 6 de febrero núm. 740/2018. Fundamento de Derecho Segundo de la Sentencia de Instancia

⁵⁷ STS de 6 de febrero núm. 740/2018. Fallo

⁵⁸ STS de 6 de febrero núm. 740/2018. Fundamento de Derecho Segundo de la misma Sentencia

⁵⁹ Sentencia Audiencia Provincial de Madrid de 22 de enero 53/ 2019. Hechos probados

⁶⁰ Es importante mencionar que la reforma del año 2010 de la conocida como Ley Beckham, por la que se limitaba la posibilidad de acogerse a esta norma a salarios inferiores a seiscientos mil euros, no afectó al acusado Cristiano Ronaldo pues su contrato había sido firmado con anterioridad.

El futbolista, una vez aceptadas las condiciones de su contrato con el Real Madrid, en el año 2008, “*simuló ceder la totalidad de los derechos de imagen a la sociedad TOLLIN ASSOCIATES LTD, sociedad domiciliada en las Islas Vírgenes Británicas*”. De esta sociedad Cristiano Ronaldo era socio único, la contraprestación por dicha cesión era el pago de la totalidad de ingresos que percibiera la sociedad, previa deducción de 20.000 euros y los gastos soportados por ésta. Todo ello mediante contrato privado firmado el 20 de diciembre de 2008. Posteriormente, los derechos de imagen fueron cedidos a otra sociedad, con domicilio en Irlanda, llamada MULTISPORTS&IMAGE MANAGEMENT LTD

Esta última sociedad, fue la que de manera efectiva gestionaba la explotación de estos derechos y no la primera, que únicamente tenía como fin hacer de sociedad pantalla para esconder a la AEAT⁶¹ los ingresos alcanzados en concepto de derechos de imagen.

En diciembre de 2014, el futbolista recibió, según había establecido en el contrato con la sociedad TOLLIN ASSOCIATES LTD, un total de 78.688.812'96 euros debido a la explotación de los derechos de imagen entre los años 2011 y 2014. Ninguna de estas sumas fue tributada en España en sus respectivos ejercicios. El tribunal considera que pretendía dar “apariencia de realidad” a la estructura societaria descrita, y que el sujeto conocía su obligación de declarar en cada ejercicio las rentas generadas en España. Sin embargo, en el ejercicio de 2014 fueron consignadas rentas de los años 2011 a 2014 por valor de 11.534.917'06 euros de fuente española cuando la cantidad que debiera haber declarado era de 4.727.065'47 euros en 2011, de 5.449.323'09 euros en 2012, de 10.761.581'33 euros en 2013 y de 13.879.804'57 euros en 2014.

El abogado del futbolista declara 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*”.

Igualmente, en la declaración del IRPF el jugador califica las rentas obtenidas por la cesión de la explotación de sus derechos de imagen con la sociedad TOLLIN ASSOCIATES LTD, como rendimientos de capital mobiliario y no como rendimientos de actividades económicas, con el objetivo de reducir su base imponible. Como consecuencia de este comportamiento, el futbolista causó a la Hacienda Pública unas

⁶¹ Agencia Estatal de Administración Tributaria: popularmente conocido como “Hacienda”. Se encarga de la gestión del sistema tributario de nuestro país.

pérdidas de 1.134.495'71 euros en 2011, 1.348.707'47 euros en 2012, 2.663.491'40 euros en 2013 y de 568.479'54 euros en 2014.

Por lo tanto, el jugador es condenado por cuatro delitos contra la Hacienda Pública previstos y penados en el artículo 305 y 305 BIS. 1 a) en relación con el IRPF de los años 2011, 2012, 2013 y 2014.⁶²

Se considera como autor al futbolista Cristiano Ronaldo y se da la concurrencia de la circunstancia atenuante muy cualificada de reparación del daño del artículo 21.5 del C.P.⁶³ debido a que el futbolista procedió a reparar el daño causado, y lo hizo durante el procedimiento, y antes de la celebración del juicio oral. La acusación solicita la pena de prisión de seis meses por el delito de fraude fiscal agravado del art. 305 bis 1.a) del año 2011. También se solicita por el mismo delito una multa que se eleva a la cantidad de 567.247'85 €. Por el año 2012 se solicita una pena de seis meses y quince días de prisión y una multa de 809.224'48 euros, por el mismo delito. Por el delito de fraude fiscal agravado del art. 305 bis 1.a) cometido en el año 2013 se solicita una pena de seis meses y quince días de prisión y una multa de 1.598.094'84 euros. Por último, la pena solicitada, por el delito de fraude fiscal del art. 305 C.P.⁶⁴ cometido en el año 2014, es de cinco meses de prisión y una multa de 227.391'81 euros.

Por tanto, al darse la circunstancia atenuante muy cualificada previamente mencionada, se aplica lo establecido en el art. 66.1 2ª C.P, que es la pena inferior en dos grados.⁶⁵

Las posibles penas para los delitos de los años 2011, 2012 y 2013 en nuestro C.P. van desde los dos a los seis años. En este caso, se aplica la pena inferior en dos grados. Por lo tanto, tomando la base de la pena que es 2 años, se rebajan dos grados y las posibles penas van desde los 6 meses hasta 1 año menos un día, como podemos ver en el fallo del

⁶² SAP Madrid de 22 de enero 53/ 2019. Fallo.

⁶³ Son circunstancias atenuantes: 21. 5.ª La de haber procedido el culpable a reparar el daño ocasionado a la víctima, o disminuir sus efectos, en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad a la celebración del acto del juicio oral.

⁶⁴ Este delito no es agravado, pues la cuantía defraudada no supera los 600.000 euros necesarios para ser considerado delito agravado del art. 305 bis 1.a)

⁶⁵ Art. 66 C.P 1. En la aplicación de la pena, tratándose de delitos dolosos, los jueces o tribunales observarán, según haya o no circunstancias atenuantes o agravantes, las siguientes reglas: 2.ª Cuando concurran dos o más circunstancias atenuantes, o una o varias muy cualificadas, y no concurra agravante alguna, aplicarán la pena inferior en uno o dos grados a la establecida por la ley, atendidos el número y la entidad de dichas circunstancias atenuantes.

Tribunal. Para el delito no agravado del año 2014, existe una pena de 1 a 5 años, por lo que, al rebajar la pena en dos grados, la posible pena sería de 3 meses a 1 año, el Tribunal le impone 5 meses de prisión.

Además, el 30 de marzo de 2015 se aprueba Ley Orgánica 1/2015, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del C.P. y se suprime el régimen de sustitución de la pena de prisión, pues se suprime el art. 88 C.P y éste pasa a ser regulado como una forma de suspensión de la pena. De esta manera, el juez podrá sustituir la pena de prisión, por el pago de una multa o por la ejecución de trabajos en beneficio de la comunidad. A Cristiano Ronaldo, se le sustituye la pena de prisión, por el pago de una cuota de 250 euros diarios de multa durante cuarenta y ocho meses. Es decir, se sustituye cada día de prisión por dos cuotas de multa. Para esta sustitución, es necesario que el futbolista cumpliera con las condiciones fijadas en el art 80.2 C.P.⁶⁶

Cristiano Ronaldo reconoció los hechos y alcanzó un acuerdo con la Fiscalía, pues en un principio el fraude estaba cifrado en 14,7 millones de euros, y tras el acuerdo, el fraude fue reducido hasta los 5,7 millones.

Pero este acuerdo ha suscitado críticas por parte de técnicos de Hacienda, que han expresado su disconformidad, considerando que esto supone una reducción de más de un 16% de las cuotas realmente defraudadas.

7. RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS ASESORES FISCALES

Está claro que los deportistas por sí mismos no son capaces de crear los complejos sistemas en los que se basan y que tienen como fin la defraudación tributaria. Para ello, en la mayoría de los casos, cuentan con la colaboración de un gran número de asesores fiscales expertos en la materia. A continuación, vamos a analizar de qué forma pueden incurrir estos asesores fiscales en responsabilidad penal, como consecuencia de su cooperación con los deportistas en la realización del ilícito penal de fraude contra la Hacienda Pública.

⁶⁶ Art. 80.2 C. P: Son condiciones necesarias para dejar en suspenso la ejecución de la pena las siguientes:

1.ª Que el condenado haya delinquido por primera vez.

2.ª Que la pena o la suma de las impuestas no sea superior a dos años, sin incluir en tal cómputo la derivada del impago de la multa.

3.ª Que se hayan satisfecho las responsabilidades civiles que se hubieren originado y se haya hecho efectivo el decomiso acordado en sentencia conforme al artículo 127.

Las funciones de estos asesores son de consultoría, asistencia, representación y defensa legal. Por las dos primeras, podrían incurrir en responsabilidad penal, según el grado de contribución a la comisión del ilícito penal.⁶⁷

Cuando se habla de participación en el hecho delictivo, es decir, para que sea posible la exigencia de responsabilidad penal del asesor, hay que distinguir tres tipos. Esta puede ser por cooperación, por complicidad o por inducción, pero en todas las formas se encuentra en una posición accesoria respecto del autor principal. La inducción es una forma de participación en un delito ajeno, que consiste en persuadir a un tercero para que cometa el ilícito penal. Debe ser directa, sobre una persona determinada; anterior al hecho punible, eficaz, que efectivamente lleve al inducido a cometer el ilícito penal; dolosa y productora de un resultado concreto. Por tanto, es el asesor el que debe hacer nacer en el contribuyente la idea de cometer el delito de defraudación fiscal. En el caso de la complicidad se produce cuando el asesor participa en la acción de llevar a cabo el ilícito con actos anteriores o simultáneos al delito.⁶⁸ No se limita a cumplimentar las declaraciones del sujeto del cual es asesor, sino que se dedica a orientarle en la creación de entramados de cualquier tipo, con un fin defraudatorio.⁶⁹

Dependiendo de la calificación del delito se castigará al autor de igual forma que al cooperador necesario, o puede ser castigado con pena inferior en grado atendiendo al artículo 65.3 CP *“Cuando en el inductor o en el cooperador necesario no concurren las condiciones, cualidades o relaciones personales que fundamentan la culpabilidad del autor, los jueces o tribunales podrán imponer la pena inferior en grado a la señalada por la ley para la infracción de que se trate”*.⁷⁰

La jurisprudencia en el ámbito de los delitos de fraude fiscal se inclina, en la mayor parte de los casos, por catalogar al asesor fiscal como cooperador necesario como en las sentencias del TS de 29 de mayo de 1996 y de 26 de julio de 1999, aunque el delito del art. 305 C.P se caracterice por ser un delito que solo puede ser perpetrado por el obligado tributario. No obstante, como establece el artículo 28 C.P también se puede considerar

⁶⁷ Lascuraín Sánchez, J.A., de la Mata Barranco, N.J. *Derecho penal económico y de la empresa*. Dykinson, 2018, p. 560

⁶⁸ Adame Martínez, F. *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*. Comares, Granada, 2009, p. 100-105

⁶⁹ Adame Martínez, F. *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*. Comares, Granada, 2009, p. 560

⁷⁰ Adame Martínez, F. *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*. Comares, Granada, 2009, p. 100-105

autor a “...*Los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado.*”

Existen posturas como la de Sánchez Pedroche que señalan que los asesores en ningún caso pueden llegar a ser condenados por el delito de fraude fiscal ya que consideran que no tienen el deber de comprobar la autenticidad de la información aportada por sus clientes, pues no tienen el cometido de defender a la Administración. Tampoco tienen que comunicar el engaño a la Administración ya que no es un colaborador de esta. Salvo que sea conocedor de la falsedad de los datos aportados y exista dolo, en cuyo caso si será considerado como autor o partícipe necesario.⁷¹

Aunque posteriormente, en la sentencia del TS del 19 de mayo de 2010 se condenó a un asesor fiscal al pago del 70% de la responsabilidad fiscal en la que incurrió un cliente por no “chequear” la corrección de las facturas que el cliente le mandaba para su contabilización y consecutiva declaración fiscal.

7.1. La responsabilidad de los asesores aplicada en algunos casos de deportistas

El TS señala su sorpresa en la sentencia del caso Messi acerca de la no mención en todo el procedimiento de la responsabilidad de los asesores fiscales ni por parte de la Fiscalía, ni por parte de la Abogacía del Estado. En este sentido el Alto Tribunal declara que, al acudir el futbolista para asesorarse en materia fiscal, en ningún caso lo hace para cumplimentar sus obligaciones tributarias sino para eludirlas, consideran que esta es la única explicación razonable a las posteriores actuaciones ejecutadas por el futbolista argentino. Declaran que “*No se acierta a encontrar coherencia en esa estrategia procesal, que garantiza impunidad a tales profesionales y fundamenta la acusación al recurrente [Messi] en el empleo de fórmulas que éstos crearon y suministraron al acusado, incluso hasta gestionar su puesta en práctica*”⁷²

Con este apunte realizado por el TS, se consideró que la impunidad para los asesores fiscales y agentes de los deportistas de élite defraudadores se terminaba.

⁷¹ Adame Martínez, F. citando a Sánchez Pedroche en *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*. Comares, Granada, 2009.

⁷² Sentencia Tribunal Supremo de 24 de mayo 1885/2017 (Sala Segunda, de lo Penal)

El papel del extraneus, que en este caso son los asesores fiscales, en los procesos penales en los que son parte sus obligados tributarios, y el título de imputación que deben recibir en caso de que exista un procedimiento penal contra su asesorado puede ser; autor en solitario, coautor junto con el obligado tributario al que asesora o bien como cooperador. En este caso, como ya hemos mencionado, los asesores ni siquiera fueron objeto de acusación.

Pero existen numerosas sentencias en las que se declara la responsabilidad penal de éstos. Un ejemplo de ello es la sentencia del TS de 21 de diciembre de 2016 en la que se condena por delito fiscal y de blanqueo al abogado que cooperó y asesoró a su cliente británico a eludir el pago de tributos en España.⁷³

Otro ejemplo es la sentencia del TS del 20 de mayo de 1996, en la que se admiten las diferentes formas de participación en el delito, ya sea como inductor, cooperador necesario o cómplice. Es por tanto un delito que no necesariamente debe ser cometido por el obligado tributario.

En el caso de Cristiano Ronaldo, debido a lo anteriormente señalado por el TS en el caso Leo Messi como “insólito” (sus asesores fiscales no fueron acusados), el agente de Ronaldo, y su ayudante, junto con el abogado que organizó la estructura tributaria, sí que fueron imputados por la juez acusados como presuntos inductores. Sin embargo, tras el acuerdo alcanzado por el futbolista con la Hacienda Pública española, han quedado exculpados. Esto ha sido fuertemente criticado por el GESTHA,⁷⁴ que considera que los asesores fiscales no deberían haber sido exculpados, ya que tienen responsabilidad penal en calidad de cooperadores necesarios, pues sin su actuación, estos delitos fiscales no habrían sido cometidos.⁷⁵

En el caso del futbolista Xabi Alonso, también ha sido acusado su asesor fiscal, Iván Zaldúa y el administrador de la sociedad utilizada por el futbolista.⁷⁶

⁷³ Sentencia Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 2016 970/2016 (Sala Segunda, de lo Penal)

⁷⁴ Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda

⁷⁵ Calonge Erezuma, J. “El desmarque fiscal de los futbolistas de élite”. *Cinco Días*, 19 de febrero de 2019 (disponible en https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/02/18/economia/1550505793_455962.html; última consulta 22/03/2019).

⁷⁶ “Xabi Alonso y el juicio que le puede llevar a la cárcel”. *Periodista Digital*, 20 de enero de 2019. (disponible en <https://www.periodistadigital.com/24por7/futbol/2019/01/20/xabi-alonso-y-el-juicio-que-le-puede-llevar-a-la-carcel.shtml>; última consulta 22/03/2019)

Para todos ellos la Fiscalía pide la misma pena. Se considera que el jugador fue asesorado de forma efectiva por el Señor Zaldúa para la suscripción de un contrato, a través del cual se simulaba la cesión de sus derechos de imagen a la sociedad utilizada.⁷⁷

8. NUEVAS REGLAS DE LA COMISIÓN EUROPEA SOBRE TRANSPARENCIA FISCAL PARA INTERMEDIARIOS

Estas reglas tienen como objetivo acometer el problema fiscal y asegurar una tributación más equitativa en toda la UE. Ya se han tomado una serie de medidas por parte de la UE para que exista más transparencia en la tributación y para poner fin a la evasión fiscal existente en la actualidad.

En marzo de 2018 se aprobó una directiva por la que se exige a todos los intermediarios fiscales, ya sean abogados, asesores fiscales, etc. a comunicar a la Hacienda Pública cualquier actividad impositiva de sus clientes.

Todo es consecuencia de las noticias filtradas en prensa acerca de asuntos como los papeles de Panamá o Football Leaks donde se dio a conocer gran cantidad de documentación que mostraba las artimañas utilizadas por los futbolistas ya mencionados con el objetivo de evadir sus obligaciones tributarias, por tanto, salía a la luz como algunas empresas y asesores fiscales eran los que contribuían de manera activa con empresas o grandes fortunas para crear complejos tejidos transforrentizos para evadir impuestos.

Valdis Dombrovskis, vicepresidente de la Comisión Europea, responsable del Euro y el Diálogo Social, Estabilidad Financiera, Servicios Financieros y Unión de los Mercados de Capitales, declaró que *“La UE está ahora en la vanguardia a la hora de aportar más transparencia al mundo de la planificación fiscal agresiva. Esta labor ya está arrojando resultados. Lo que proponemos hoy es declarar responsables a los intermediarios que creen y vendan regímenes de elusión fiscal. En última instancia, todo ello se traducirá en mayores ingresos fiscales para los Estados miembros”*

⁷⁷ F.J.P. “La Fiscalía pide cinco años de cárcel para Xabi Alonso por tres delitos fiscales”. *El País*, 28 de marzo de 2018. (disponible en https://elpais.com/deportes/2018/03/21/actualidad/1521627126_844334.html; última consulta 23/03/2019)

En caso de existencia de planificación fiscal transfronteriza, que resulte perjudicial para la recaudación por parte de las administraciones públicas, deberán, como ya hemos dicho, ser notificadas a las autoridades que correspondan. Esta planificación fiscal con riesgo de ser dañina presenta diferentes rasgos; traslados de ingresos a lugares en los que la imposición fiscal sea mínima, “disposiciones a través de países que no cumplen la buena gobernanza”, o la utilización de la doble deducción cuando se trata de varios países.⁷⁸

A esta exigencia de notificación estarán sometidos; el intermediario que facilite el régimen transfronterizo ya sea a una empresa o a un individuo, la empresa o el individuo asesorado, siempre y cuando el intermediario por el que están siendo asesorados no tenga su sede en la UE, pues en este caso sería imposible imponerle el cumplimiento de las normas europeas, o el individuo o la empresa que se acoja al régimen transfronterizo cuando éste haya sido diseñado por sus respectivos abogados o asesores fiscales.

Los Estados intercambiarán estos datos, cada cierto tiempo, a través de una base centralizada que contendrá detalles sobre el intermediario y el contribuyente que permitirá a los estados adelantarse a futuros riesgos de elusión mediante el rastreo de estas notificaciones. Con ellas los diferentes estados podrán tomar medidas disuasorias y efectivas, como sanciones a aquellos intermediarios que no cumplan con la exigencia de notificación a las autoridades, por lo tanto, no se dedicarán a diseñar este tipo de planes si son arriesgados. Además, las grandes empresas tampoco se arriesgarán a ver su imagen pública dañada, algo que sucede, si se llega a hacer público que se dedican a diseñar sistemas agresivos de planificación fiscal. España recibió información de más de cien países en 2018. Es por ello, que la Agencia Tributaria puso en marcha gran cantidad de actuaciones con el fin de inspeccionar a aquellos contribuyentes que declaran no ser residentes, con el objetivo de no tributar por sus rentas.

Los datos de un régimen fiscal que contenga alguno de los signos distintivos anteriormente mencionados, deberán ser comunicados a la autoridad administrativa de origen del intermediario en el plazo máximo de cinco días desde que dicho régimen haya sido facilitado al cliente.

Esta directiva deberá ser traspuesta a nuestra legislación con anterioridad al 31 de diciembre de 2019.

⁷⁸ Comisión Europea. “La Comisión avanza con nuevas normas de transparencia para los intermediarios de la planificación fiscal”. *European Commission. Press Release Database*, 21 de junio de 2017. (disponible en http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-1663_es.htm; última consulta 06/03/2019)

Europa es el segundo continente con más intermediarios fiscales, se calcula según un informe realizado por el grupo los Verdes en el Parlamento Europeo que existen unos 5.700. Muchos de ellos actúan de forma legítima, pero existe una gran cantidad que se dedica a promover y comercializar sistemas para lograr la evasión fiscal. Esta directiva pretende ser un elemento disuasorio para este tipo de prácticas, que, según otro estudio, se calcula que pueden estar privando a la UE de obtener unos ingresos de entre 50 mil y 70 mil millones de euros al año.⁷⁹

9. CONCLUSIONES

El fraude a la Hacienda Pública, como hemos dicho anteriormente, es un problema que nos concierne a todos. Nos hemos centrado en varios casos de deportistas que han cometido estos delitos, pero es un delito que se comete en otros ámbitos de la sociedad también. En mi opinión, la cantidad mínima de 120.000 euros establecida en el C.P, para que la infracción pueda ser considerada delito, es muy elevada y habría que considerar una rebaja de la misma.

Con respecto a las sentencias, refiriéndonos a la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid 53/ 2019, del caso de delito de fraude fiscal por parte del jugador Cristiano Ronaldo, estoy de acuerdo con los técnicos de GESTHA, pues existe una gran diferencia con la condena recibida por el jugador Lionel Messi, menos benevolente, cuando la cantidad defraudada por este último, es muy inferior. A Cristiano Ronaldo incluso se le reduce una condena, la del último año, el 2014, por no considerarse delito agravado del art. 305 bis C.P. No obstante, se podría considerar perfectamente como tal, si tenemos en cuenta que no sólo se aplica este tipo cuando la cantidad exceda de 600 mil euros, como señala el art. 305 bis en su apartado a), también cuando se utilicen personas jurídicas interpuestas, radicadas en paraísos fiscales en los que se dificulta la determinación de la identidad del obligado tributario, como ocurre en este caso con la sociedad mencionada

⁷⁹ Miguel de, B. “La UE acaba con la opacidad de los asesores fiscales de las grandes fortunas”. *Cinco Días*. 13 de marzo de 2018 (disponible en https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/03/13/companias/1520957874_821938.html; última consulta 07/03/2019)

radicada en las Islas Vírgenes. Por tanto, desde mi punto de vista, este delito debió ser considerado también como delito agravado.

Con este caso, también podemos observar de manera clara, la gran diferencia de tributación que existía entre los jugadores que se acogían al Real Decreto 687/2005 (Ley Beckham), y los que no podían, ya sea por no ser extranjeros, como en el caso de Lionel Messi que tenía la residencia fiscal en España, o porque llegaron a nuestro país, tras la exclusión de la posibilidad de poder acogerse a esta ley a los deportistas profesionales, como los restantes casos analizados. A mi parecer, no podemos considerar justo que un jugador tribute por su renta mundial a un tipo superior al 56%, como es el caso de Lionel Messi y otro extranjero, al estar acogido a este Real Decreto 687/2005, tribute solo por los ingresos generados en España, y a un tipo inferior al 25%. Los deportistas nacionales, como hemos visto, sufrían una importante desventaja en materia fiscal con respecto a los extranjeros.

Tampoco considero procedente, que tras el pacto alcanzado por Cristiano Ronaldo con la Fiscalía y con la Hacienda Pública los asesores fiscales del jugador no recibieran ninguna condena, cuando claramente su participación fue necesaria para la comisión del delito. Algo parecido sucede en el resto de casos, en los cuales no se hace mención alguna a los asesores fiscales, aunque es cierto que tras la sentencia del TS sobre el caso de Lionel Messi se solicitarán también condenas para estos. Sucede en el caso del también futbolista Xabi Alonso, para cuyos asesores se piden las mismas penas que para el propio jugador. Así pues, como era necesario, actualmente se solicitan también responsabilidades penales para estos asesores, de igual forma que para sus clientes, ya que son los asesores los que idean los entramados de defraudación tributaria.

Refiriéndonos a la Sentencia del TS 1885/2017, sobre el caso del deportista Lionel Messi, es importante que el Tribunal deje resuelta la controversia con respecto a la posible continuidad en el delito de fraude fiscal. En este punto, soy de la opinión de los magistrados que emitieron votos particulares considerando el delito como continuado, ya que estoy de acuerdo con sus alegaciones. Estas alegaciones se basan, como ya hemos explicado, en que el delito cometido es el mismo durante todos los años, el titular del derecho agraviado, que es la Hacienda Pública, también es el mismo y, por último, los sujetos activos del delito que son el futbolista y el padre de éste, también coinciden.

Además, el sistema de defraudación empleado no varía durante los tres años. Por ello, considero que es perfectamente posible, calificar el delito cometido por Lionel Messi como delito continuado.

Para finalizar, debo decir que aquí únicamente hemos analizado algunos de los casos de fraude a la Hacienda Pública, pero existen numerosos ejemplos de este delito en el ámbito del deporte. El deporte de élite es una actividad que reporta grandes cantidades de dinero a la Hacienda Pública y por ello el fraude fiscal debe ser perseguido

10. BIBLIOGRAFÍA

Instrumentos doctrinales:

Adame Martínez, F. *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*. Comares, Granada, 2009.

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

Aparicio Pérez, J. *El Delito Fiscal a través de la Jurisprudencia*. Aranzadi, 1997.

Bajo, M; Bacigalupo, S. *Derecho penal económico*. Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2010.

Calonge Erezuma, J. “El desmarque fiscal de los futbolistas de élite”. *Cinco Días*, 19 de febrero de 2019 (disponible en https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/02/18/economia/1550505793_455962.html; última consulta 22/03/2019).

Clover, C. (2014). Régimen fiscal especial para extranjeros en España. Panorama: Marbella's longest Real Estate Agency (disponible en <https://www.panorama.es/es/blog/regimen-fiscal-especial-para-extranjeros-en-espana-ley-beckham/>; última consulta 19/03/2019).

Comisión Europea. “La Comisión avanza con nuevas normas de transparencia para los intermediarios de la planificación fiscal”. *European Commission. Press Release Database*, 21 de junio de 2017. (disponible en http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-1663_es.htm; última consulta 06/03/2019)

Delgado García A.M, Oliver Cuello R. y Quintana Ferrer, E. “Marco General de las medidas fiscales antielusorias aplicables a los deportistas.” *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*. N. 19, 2007, pp. 79-91

Derecho Deportivo España “La tributación de futbolistas extranjeros en España. La Ley Beckham – Real Decreto 687/2005”. *Derecho Deportivo España*. 18 de abril de 2018. (disponible en <http://sportslaw.es/la-tributacion-de-futbolistas-extranjeros-en-espana-la-ley-beckham-real-decreto-687-2005/>; última consulta 23/03/2019)

Escárte Ferrada, E. “Porqué un país puede ser considerado un paraíso fiscal”. *Revista digital: blog generalista sobre diversos temas desde política a temas de empresa*, 2017 (disponible en <http://revistadigital.net/cuando-un-pais-puede-ser-considerado-un-paraiso-fiscal/>; última consulta 14/03/2019).

F.J.P. “La Fiscalía pide cinco años de cárcel para Xabi Alonso por tres delitos fiscales”. *El País*, 28 de marzo de 2018.(disponible en https://elpais.com/deportes/2018/03/21/actualidad/1521627126_844334.html; última consulta 23/03/2019)

Gorospe Oviedo, J.I. “Tributación de los deportistas desplazados a territorio español en el Impuesto Sobre la Renta”. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y del Entretenimiento*. N. 29, 2010, pp. 95-106

Judel Prieto, A., Piñol Rodríguez, J.R, “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social” Suárez Mira Rodríguez, C. (coord.), *Manual de Derecho Penal. Parte especial*. Civitas, 2018, pp. 461-482

Lascuraín Sánchez, J.A., de la Mata Barranco, N.J. *Derecho penal económico y de la empresa*. Dykinson, 2018.

Lascuraín Sanchez, J.A.; Mendoza Buergo, B.; Rodríguez Mourullo, G. *Código penal*. Civitas, 2004, p. 1660.

Lopaz Pérez, A. “La tributación del deportista profesional y su problemática. Los paraísos fiscales; territorios de evasión fiscal”. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*. Num19, 2007, pp. 51-60

Martínez Atienza, G. *Código Penal. Estudio Sistematizado*. Publicado por VLex. 2017.
Mellado Benavente, F.M. *Derecho Fiscal*. Wolters Kluwer, 2009.

Méndez, R. Escudero, J. “El fin de la carrera 'offshore' de Sito Pons: Mónaco, Panamá, Islas Vírgenes, Antillas.”. *El Confidencial*. 23 de junio de 2018. (disponible en https://www.elconfidencial.com/economia/papeles-panama/2018-06-21/sito-pons-papeles-panama-antillas-marisco-mossack-fonseca_1581142/; última consulta 21/02/2019)

Miguel de, B. “La UE acaba con la opacidad de los asesores fiscales de las grandes fortunas”. *Cinco Días*. 13 de marzo de 2018 (disponible en https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/03/13/companias/1520957874_821938.html; última consulta 07/03/2019)

Morillas Cueva, L. *Respuestas jurídicas al fraude en el deporte*, Dykinson, Madrid, 2017.
Rubio Lara, P.A. *Parte Especial de Derecho penal económico español (una aproximación al estado de la cuestión en la Doctrina y Jurisprudencia españolas)*. Dykinson, Madrid, 2006.

“Régimen especial de transparencia fiscal internacional del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.” *Iberley*, 2016. (disponible en <https://www.iberley.es/temas/regimen-especial-transparencia-fiscal-internacional-irpf-20771>; última consulta 09/03/2019)

“Xabi Alonso y el juicio que le puede llevar a la cárcel”. *Periodista Digital*, 20 de enero de 2019. (disponible en <https://www.periodistadigital.com/24por7/futbol/2019/01/20/xabi-alonso-y-el-juicio-que-le-puede-llevar-a-la-carcel.shtml>; última consulta 22/03/2019)

Vaquera García A. “Apectos actuales de la fiscalidad de la renta de los futbolistas profesionales”. *Nueva Fiscalidad*. N. 3, 2018, pp.119-147

Velasco Cano, F. “El tipo delictivo del art. 305 del Código Penal” en VV.AA. *El delito Fiscal*. Wolters Kluwer, 2009, pp. 73-102

Legislación:

Constitución Española

Ley 40/98, de 9 de diciembre, del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias.

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

Ley 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.

Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

Ley de Enjuiciamiento Criminal

Real Decreto 687/2005, de 10 de junio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, para regular el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y se eleva el porcentaje de gastos de difícil justificación de los agricultores y ganaderos en estimación directa simplificada.

Jurisprudencia:

Sentencia Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 1990 2458/1989 (Sala de lo Penal)

Sentencia Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 2016 970/2016 (Sala de lo Penal)

Sentencia Tribunal Supremo de 24 de mayo 1885/2017 (Sala de lo Penal)

Sentencia Tribunal Supremo de 6 de febrero de 2019 740/2018 (Sala de lo Penal)

Sentencia Tribunal Supremo 11 de noviembre 2009 Recurso Núm. 8294/2003 (Sala de lo Contencioso-Administrativo)

Sentencia Audiencia Provincial Madrid de 22 de enero 53/2019 (Sección Decimoséptima)

Sentencia Audiencia Provincial Barcelona de 21 de enero 183/2016 (Sección Octava)

Sentencia Audiencia Provincial Barcelona de 5 de julio de 2016 (Sección Octava)