



MÁSTER UNIVERSITARIO EN GESTIÓN ADMINISTRATIVA

# La evasión fiscal y el papel del gestor administrativo

Presentado por:

**Sarai Andrés Serrano**

Dirigido por:

Francisco Pastor Bono

2021/2022

## Índice:

1. Resumen
2. Introducción: Justificación del tema elegido para el análisis.
3. Metodología.
4. Conceptos claves, evasión fiscal, elusión fiscal, fraude fiscal.
  - 4.1 Paraísos fiscales.
5. Análisis del delito fiscal desde varias vertientes.
  - 5.1 Derechos de Imagen.
    - 5.1.1 Fiscalidad de los derechos de imagen.
  - 5.2 Residencia habitual de los defraudadores.
    - 5.2.1 Fiscalidad de los ingresos obtenidos en territorio español.
6. Posible participación de gestor administrativo en el delito.
7. Análisis prácticos de casos concretos:
  - 7.1 LEO MESSI
  - 7.2 SHAKIRA
8. Conclusiones desde una óptica profesional
9. Bibliografía.

## 1. RESUMEN

En los últimos tiempos está a la orden del día ver numerosas noticias relacionadas con las personalidades más importantes del deporte y del espectáculo con relación a su vinculación a presuntos delitos de fraude y evasión fiscal.

El presente trabajo pretende realizar un mapeo desde el punto de vista fiscal a los hechos afectados para el posible delito, así como clarificar conceptos relacionados con el delito fiscal, para ello será imprescindible analizar cómo se tributa en España en concreto en el IRPF, por un lado los derechos de imagen que son los más controvertidos a la hora de hablar del delito fiscal, así como considerar la tributación de la residencia habitual que también ha dado lugar a problemas a la hora de declarar determinados rendimientos, pues la normativa es muy clara a la hora de establecer que se considera residencia fiscal.

En todo este análisis el papel del gestor administrativo es fundamental, pues su labor debería ser la de un buen asesoramiento para evitar estos delitos tipificados dentro del Código penal, por lo que haremos un análisis de la posible participación del gestor administrativo en el delito y las posibles consecuencias.

Finalmente trataremos dos casos concretos que han estado muy en boca de la gente que será el de LEO MESSI jugador de fútbol del FC BARCELONA, un caso mediático no solo por tratarse de un deportista tan importante más bien por las cantidades defraudadas que ascendieron a más de 10 millones de euros, y por otro lado analizaremos a la cantante SHAKIRA que recientemente ha sido admitida a trámite otra denuncia por presunto fraude fiscal pero con una peculiaridad diferente a la del jugador Leo Messi.

## **ABSTRACT**

In recent times it is the order of the day to see numerous news related to the most important personalities in sports and entertainment in relation to their involvement in alleged crimes of fraud and tax evasion.

The present work intends to carry out a mapping from the fiscal point of view to the facts affected for the possible crime, as well as to clarify concepts related to the fiscal crime, for this it will be essential to analyze how it is taxed in Spain in particular in the IRPF, for a Image rights aside, which are the most controversial when it comes to tax crime, as well as considering the taxation of habitual residence, which has also given rise to problems when declaring certain income, since the regulations are very clear to when establishing what is considered tax residence.

In all this analysis, the role of the administrative manager is fundamental, since his work should be that of good advice to avoid these crimes classified within the Penal Code, for which we will analyze the possible participation of the administrative manager in the crime and the possible consequences.

Finally, we will deal with two specific cases that have been very much on people's lips, which will be that of LEO MESSI, a football player for FC BARCELONA, a media case not only because he is such an important athlete, but rather because of the amounts defrauded that amounted to more than 10 million euros, and on the other hand we will analyze the singer SHAKIRA who has recently been admitted for processing another complaint for alleged tax fraud but with a different peculiarity from that of the player Leo Messi.

## 2. INTRODUCCIÓN

“Los impuestos son el precio de una sociedad civilizada.” Inscripción en el edificio del Servicio de Rentas Internas, de Washington, D.C. (EE.UU.).

Los gobiernos sostienen que los impuestos son un mal necesario, “el precio de una sociedad civilizada”. Seamos o no de la misma opinión, es innegable, que dicho precio por lo general es elevado desde la óptica del sujeto pasivo no así para las administraciones.

Por otro lado, las grandes fortunas históricamente han buscado la manera más ventajosa a la hora de poder fiscalizar sus ingresos, para poder así obtener un mayor beneficio para sí mismos y por ende, ocasionan un mayor perjuicio para la hacienda pública, puesto que la recaudación se disminuye.

Una reducción de la recaudación es un perjuicio para toda la sociedad.

Partimos de la base de que el pago de impuestos es un hecho que al ciudadano de a pie no le gusta.

Incluso le supone una molestia el pago de este, si bien, luego todos queremos las ventajas que nos ofrece tener que pagar dichos impuestos, tales como una sanidad pública, educación pública etc.

Recientemente vi una noticia en la cual se decía como en Dubái, país considerado un paraíso fiscal al cual muchos influencers o youtubers acuden allí a realizar su actividad empresarial por las ventajas fiscales que supone residir allí, pero por el contrario para poder entrar en un parque infantil para tu hijo tienes que pagar dinero, de lo contrario no tienes acceso a dicha instalación, ¿es esto justo?, no podemos entrar a debatir dicho punto.

Lo que si es cierto es que en España que es donde residimos y donde vamos a centrar nuestro análisis todas estas instalaciones son gratuitas debido a que están sostenidas con los impuestos que abonamos todos los residentes del territorio nacional, de ahí la gran importancia que el proceso de recaudación se lleve a cabo de la manera más transparente posible.

¿Qué pasaría si todos nos buscáramos las técnicas para que nuestro impacto fiscal fuera menor? Esto podría ser algo lícito, siempre y cuando no nos saltáramos las leyes recaudatorias del país, pero los casos que trataremos veremos los resquicios legales en

los cuales se han apoyado para que en algunos casos no se produzca este delito fiscal, pero en otros casos la línea que lo separa es tan fina que se produce una defraudación.

Partimos de la base que en materia fiscal las leyes las podríamos considerar justas o injustas dependiendo quien las mire, administración o sujeto pasivo. Pero es innegable que son necesarias en un estado del bienestar.

En nuestro país España, el IRPF (impuesto de la renta de las personas físicas) lleva el peso de la recaudación en materia impositiva de ahí que sea fundamental una correcta implementación de este impuesto. A lo largo del desarrollo del presente trabajo analizaremos desde un punto de vista cuantitativo los conceptos de evasión, fraude y delito fiscal, así como los motivos más predominantes en los cuales se dan estas situaciones dentro de las grandes rentas en el mundo del deporte y del espectáculo.

Para ello será imprescindible el análisis de como tributan los derechos de imagen en el mundo del deporte y no sólo por la cantidad de dinero que mueven si no porque se ha puesto mucho empeño en no dejar ningún fleco suelto para que no se pueda proceder a la defraudación por parte de los deportistas en este caso.

### **3. METODOLOGÍA SEGUIDA PARA EL TRABAJO**

La metodología usada para la realización de dicho trabajo ha sido, la lectura de diferentes estudios y análisis, así como obras fiscales que me han aportado información aclarando los conceptos fiscales necesarios. Para así poder analizar cómo se deberían tributar los derechos de imagen en el caso de los deportistas y también de algunas personas del mundo del espectáculo, así como ver como tributar determinados ingresos cuando eres considerado residente en el territorio nacional (ESPAÑOL).

A través de bases de datos he analizado diferentes sentencias de casos juzgados por delitos de evasión y fraude fiscales, es decir, por defraudación.

Las ultimas noticia en televisión, sobre el juicio admitido a trámite hacia la cantante SHAKIRA también me ha servido para no solo centrar el estudio en la defraudación fiscal motivada por los derechos de imagen si no también la motivada por el lugar de residencia fiscal del sujeto pasivo.

Me he valido a su vez de la tipificación que hace el Código Civil del delito de fraude fiscal, así como de los textos legales, como pudiera ser el IRPF o el convenio colectivo para la actividad del deporte, de toda esta información usada para el análisis la detallaré en la bibliografía del presente trabajo.

## 4. CONCEPTOS CLAVES EVASIÓN FISCAL, ELUSIÓN FISCAL, FRAUDE FISCAL

Podemos definir la **evasión fiscal** según la RAE (Real Academia Española) como “Incumplimiento culpable de la obligación tributaria válidamente surgida de la realización del hecho imponible.”

Por lo tanto, de dicha definición podemos extraer que hay evasión fiscal cuando el sujeto pasivo del tributo está infringiendo la ley, debido a que omite el pago del tributo al que está obligado de manera total o parcial, es decir, se produce un hecho imponible pero el sujeto pasivo lo obvia por lo que existe un delito denominado evasión fiscal.

Podríamos resumir por lo tanto que la evasión fiscal se produce cuando el sujeto pasivo, siendo contribuyente de algún impuesto determinado en el caso que nos ocupa analizaremos la renta (IRPF), y habiendo efectuado operaciones que implican el tributo y pago de dicho impuesto, se abstiene de cumplir dichas obligaciones.

Una definición más amplia es la que hacen Macias, Agudelo y López (2007): *“Por evasión fiscal debe entenderse aquella porción de los tributos que no llega a las arcas fiscales por múltiples motivos. Las conductas evasoras se manifiestan en acciones concretas como no presentar las declaraciones tributarias, incurrir en errores aritmético generado un menor saldo a pagar, un mayor saldo a favor u omitiendo sanciones; correcciones sucesivas de las declaraciones, omitir ingresos y, finalmente, incluir costos, descuentos, deducciones o impuestos descontables inexistentes”*.<sup>1</sup>

Por lo que la evasión fiscal es algo que preocupa con independencia del grado de desarrollo del país, ya que provoca que la política fiscal o recaudatoria del país no sea del todo efectiva.

Por el contrario, la elusión fiscal según la RAE es definida como “Conducta orientada a impedir el nacimiento de la obligación tributaria, evitando que se produzca el presupuesto de hecho legal de la misma”, es decir, en este caso el sujeto pasivo intenta por todos los medios que no se produzca el hecho imponible para así poder evitar la carga impositiva que daría lugar en este caso.

Extraemos de este análisis de las definiciones, que en ambos casos hay una intencionalidad por parte del sujeto pasivo. En un caso para que no se produzca el hecho imponible y en el otro caso para que, aunque surja dicho hecho que se omita de manera

---

<sup>1</sup> Macias H,A.L (2007). Los métodos para medir la evasión de impuestos: una revisión (págs.20, pp 67,85).

fehaciente el pago de dicha carga tributaria, por lo que ante ambas prácticas estaríamos en un caso de fraude fiscal, es importante remarcar que cuando el fraude fiscal supera los 120.000€ ya estaríamos ante un delito castigado con penas de prisión y multas.

Así como resumen general podríamos decir que en la elusión no se realiza el hecho imponible; y en la evasión, sí se efectúa el hecho imponible, y por lo tanto hay una obligación tributaria, pero que dicha obligación se pretende ocultar a la administración con diferentes mecanismos en algunos casos lícitos y en otros no.

Es interesante analizar un poco la evolución del fraude fiscal ya que el hecho de incurrir en dicho delito supone ir contra el orden económico así como contra las normas y principios que componen el ordenamiento jurídico, según nuestra Constitución Española de 1978 cito textualmente el art 31.1 dice: *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*.

Si bien, este concepto de que todos tenemos que contribuir y de manera progresiva de acuerdo con la capacidad económica, es el hecho que nos da lugar al presente trabajo y a la vez ha dado lugar a un incremento en las medidas regulatorias para así ofrecer mayor protección a valores constitucionales que se ponen en juego con el delito.

En los últimos años ha cobrado tanta importancia la regulación de dichos delitos que el código penal regula de manera rígida los delitos contra la hacienda pública en los art 305 a 310, en dichos artículos analiza desde la elusión del pago de tributos, así como el uso sin corresponder de ventajas fiscales.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> El art 305 del código penal identifica como delito fiscal:

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

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

Del texto de la ley podemos extraer que, para que exista un delito fiscal, tiene que haber una relación entre dos sujetos de índole jurídico-tributaria.

Históricamente podríamos decir que el tipo de conductas que se necesitan para apreciar que hay un delito fiscal serían como venimos diciendo elusión de pagos, obtención de manera indebida de cantidades devueltas que no corresponden o mediante el disfrute de beneficios fiscales, sin embargo, en los últimos años estos han variado.

Algo que podemos ver claramente es que la evasión tributaria no solo tiene un factor si no varios y tal vez sería importante introducir en la sociedad el daño que se hace cuando evadimos obligaciones tributarias, ya que cuando tomamos conciencia del daño que hacemos con nuestras actuaciones es cuando intentamos poner soluciones.

Además, estamos en poder de afirmar que es un fenómeno que no solo afecta a España si no que es un fenómeno mundial, se puede vincular claramente la evasión fiscal a una falta de responsabilidad de los contribuyentes y tal vez también una falta de medidas por parte de las Administraciones, ya que supone un coste elevado el modificar normativas, y sistemas fiscales. Tal vez una mayor dureza en las sanciones ante dichos delitos provocase una mayor reflexión por parte de los sujetos pasivos.

El ciudadano de a pie podría llegar a la conclusión equivocada de: “no tributo porque no me beneficia de nada”, es decir, con esta reflexión concluimos que no está conforme con el reparto que se hacen a los impuestos.

Tal vez diga: “no pago pues los demás tampoco aportan nada”, es decir, se ve afectado por leyes que no hacen repartos equitativos de la renta sobre quien la genera y quien la soporta, o tal vez “no pago porque es mucho” lo cual es una razón puramente de índole económica, o algo que cada vez es más común, “no pago porque total otros no lo hacen y no les pasa nada”, tenemos una sensación de impunidad ante los delitos fiscales por parte de la Administración Tributaria.

Todas estas razones podemos rebatirlas con claridad, pero no es el objeto de nuestro artículo si no más bien centrarnos en casos muy concretos de evasión y medidas para poder atajar este gran problema que se está dando de manera general en el mundo.

---

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

- **4.1 PARAISOS FISCALES**

El proceso de recaudación de las administraciones tributarias preocupa en gran manera, así como la forma de monitorizar los grandes capitales para evitar esa “Fuga” hacia sitios que conocemos como paraísos fiscales o lugares donde es más ventajosa la tributación. Es más, podemos identificar como famosos y deportistas cada vez de manera más habitual usan este método como medio de evasión fiscal.

Recientemente hemos tenido numerosas noticias del mundo de los youtubers e influencers de cómo han establecido su residencia habitual en otro territorio lejano al nuestro, es más, no se puede ni siquiera considerar su vivienda habitual y la razón es clara la ventaja fiscal que presentan estos territorios donde se trasladan.

Tenemos entonces base para poder identificar los paraísos fiscales como jurisdicciones de carácter estatal en los cuales la tributación es más reducida, incluso podemos decir que en algunos casos inexistente. A esto le sumaremos que quien opere en dichos territorios goza de gran opacidad en sus movimientos económicos tanto a nivel bancario, como mercantil.

Si mezclamos la tributación privilegiada de estos territorios más la opacidad en la información llegamos a la denominación que se hace de manera literal en inglés TAX HAVEN (puerto o refugio fiscal).

De las ventajas de esta falta de fiscalidad, no solo se ven beneficiados las personas que viven allí sino también empresas extranjeras que deciden de manera independiente establecer allí su domicilio fiscal para así obtener dichos beneficios.

En el caso que nos ocupa en el presente trabajo vemos que las grandes rentas del mundo del espectáculo, así como del deporte, crean sociedades mercantiles, las cuales, fijan su domicilio fiscal en estos países para así evadir la carga impositiva del verdadero país que origina la actividad tributaria. Dicho de otra manera, donde allí más ventajas fiscales allí residen con independencia de donde finalmente se desarrolle la actividad.

¿Puede ser denominada cualquier zona paraíso fiscal sólo por tener ciertas ventajas tributarias? Rotundamente no. La OCDE en el año 1998 expuso los criterios necesarios para poder nombrar a un estado como paraíso fiscal entre algunos de estos destacan:

- Inexistencia de tributos.
- Escasa transparencia debido a la opacidad de la información, debido al alto grado de confidencialidad.

- Falta de actividad, es decir, permiten que nos beneficiemos de rebajas de los tipos impositivos independientemente de que la actividad se realice en dicho país.

Según el RD 116/2003 los países que son considerados paraísos fiscales serían:

---

Principado de Andorra, Antillas Neerlandesas, Aruba, Emirato del Estado de Bahrein, Sultanato de Brunei, República de Chipre, Emiratos Árabes Unidos, Gibraltar, Hong-Kong, Anguilla, Antigua y Barbudas, Las Bahamas, Barbados, Bermuda, Islas Caimanes, Islas Cook, República de Dominica, Granada, Fiji, Islas de Guernesey y de Jersey (Islas del Canal), Jamaica, República de Malta, Islas Malvinas, Isla de Man, Islas Marianas, Mauricio, Montserrat, República de Naurú, Islas Salomón, San Vicente y las Granadinas, Santa Lucía, República de Trinidad y Tobago, Islas Turks y Caicos, República de Vanuatu, Islas Vírgenes Británicas, Islas Vírgenes de Estados Unidos de América, Reino Hachemita de Jordania, República Libanesa, República de Liberia, Principado de Liechtenstein, Gran Ducado de Luxemburgo, por lo que respecta a las rentas percibidas por las Sociedades a que se refiere el párrafo 1 del Protocolo anexo al Convenio, para evitar la doble imposición, de 3 de junio de 1986, Macao, Principado de Mónaco, Sultanato de Omán, República de Panamá, República de San Marino, República de Seychelles, República de Singapur.

---

## **5. ANÁLISIS DEL DELITO FISCAL DESDE VARIAS VERTIENTES.**

El delito fiscal podríamos decir que se da cuando los sujetos activos realizan una acción para defraudar a la Hacienda Pública, es decir, cualquier persona, podríamos decir que puede cometer dicho delito, no está delimitado a un colectivo concreto ni reducido, algo que es bastante preocupante pues es más difícil poder seguirlo. En una frase está al alcance de todos.

También es bueno resaltar que no solo puede ser atribuible a una persona física sino también a una persona jurídica, si bien, esta persona jurídica estará representada por un representante legal que será al que se juzgará.

El delito fiscal como dejamos expuesto en anteriores puntos analizados no solo vendrá por el pago de impuestos, sino también por la percepción de subvenciones o determinadas desgravaciones que no corresponden al obligado tributario.

Son múltiples los motivos del delito fiscal. En el presente trabajo nos centraremos en dos de ellos. Por un lado y de manera más extensa será el motivado por la tributación de los derechos de imagen y por otro lado la consideración de la residencia habitual en relación con el IRPF.

### **5.1 Derechos de imagen**

El mundo del deporte está de moda, y esto es un hecho innegable. Todos los medios de comunicación nos informan de todo lo que sucede en este sector.

Además, determinados deportistas inspiran cualidades que son atractivas a las marcas a la hora de su patrocinio para así conseguir el consumo de su producto. Por ejemplo, en los últimos años Rafa Nadal es un referente de coraje y perseverancia y de duro trabajo, por lo que las marcas se lo rifan pues desean esos valores para su publicidad. Tienen verdadero interés en que su figura los respalde mediante la publicidad. Otro ejemplo sobresaliente es el de Gemma Mengual como la humildad y el compromiso con su deporte la han llevado a conseguir victoria tras victoria.

Es decir, podríamos afirmar que sus triunfos deportivos han potenciado el interés de patrocinadores y compañías de marketing que se han interesado en vincular sus figuras a diferentes marcas. Pongamos otro ejemplo, un deportista que cabe resaltar es Lance Armstrong, ganó siete Tours de Francia, además de superar una enfermedad bastante grave por lo que estas gestas de carácter sobrehumano lo han catapultado a ser un gran

ciclista y una marca de garantía, ya que los agentes de publicidad lo consideran un ejemplo de superación y gran valor.

A todo esto, le sumamos que en esta sociedad cada vez mas preocupada por la salud, el mundo del deporte es un valor de vida sana, por lo tanto, cualquier producto patrocinado por estos es como sinónimo de vitalidad y salud.

Sin embargo, podemos decir que concretamente existe un problema de fondo a la hora de tributar los ingresos obtenidos por la publicidad, que genera la imagen de las personas, es lo que conocemos como los derechos de imagen. Los deportistas de primera línea tienen conflictos a la hora de declarar los rendimientos que obtienen por la explotación de su imagen.

Para poder llegar a entender o ver verdaderamente cómo se fiscalizan dichos derechos es vital saber qué se considera derecho de imagen.

Podríamos hacer una primera aproximación como definición, desde un punto de vista más teórico, como el derecho que tienen las propias personas a reproducir su propia imagen incluso a impedir que un tercero sin su autorización o consentimiento la reproduzca. Es más, la propia Constitución Española contempla el derecho que tienen las personas de manera individual al honor y la intimidad, esto es vital pues se debe de respetar de tal manera que hasta la CE establece límites.

En consecuencia, la imagen serían los rasgos o características de una persona ante la sociedad y esta puede ser explotada para así lograr obtener un beneficio. El Tribunal Constitucional alega que la imagen física o el aspecto “es el primer elemento configurador de la esfera personal de todo individuo, en cuanto instrumento básico de identificación y proyección exterior y factor imprescindible para su propio reconocimiento como sujeto individual”.<sup>3</sup>

Entendemos por lo tanto que sería la representación de la figura humana.

Vivimos en una sociedad en la cual si preguntamos que tipo de imagen tiene una persona sobre un deportista no solo se va a los rasgos físicos, pues estos en ocasiones quedan en segundo plano, mas bien resaltamos sus cualidades o actitudes en el terreno de juego o en sus relaciones sociales, sin embargo, la imagen física de un deportista es la que podrán explotar y así obtener unos rendimientos.

---

<sup>3</sup> Véase sentencia del tribunal constitucional STC 26 marzo de 2001 (RTC 2001/81). Fundamento jurídico segundo, pág. 52.

De la cantidad de definiciones de imagen analizadas para entender el concepto de imagen con la que siento mas sinergia seria la de Losada Diaz, JC. (2016) afirma que:

“La imagen es, ante todo y para empezar, un fenómeno mental y un fenómeno total. Mental, porque solo se encuentra en el cerebro de los sujetos que la interiorizan y total, porque reúne en un mismo constructo todas las experiencias, percepciones, informaciones y valoraciones que el sujeto decide asociar a una determinada realidad”<sup>4</sup>

Es interesante esta definición porque al final el autor nos dice que somos la sociedad la responsable de la imagen que tenemos de determinado deportista puesto que, si por ejemplo habláramos de Rafa Nadal no solo diríamos la cantidad de premios que ha ganado o como es su aspecto físico, sino más bien hablaríamos de él por lo que nos evoca como persona, como nos recuerda determinados valores y cualidades como el esfuerzo, la constancia incluso la humildad.

De todo esto podemos concluir que como definición la palabra imagen da para un gran debate de ahí los dilemas que ocasiona su segmentación.

Por otro lado, imagen y personalidad están unidas de manera inviolable y por ello ese derecho esta incluso limitado para el propietario del derecho. Solo se cede una facultad de índole patrimonial, no la disposición de un derecho de imagen global, porque no por ello se desposee del derecho a su titular, ni tal derecho puede ser adquirido por otra persona.<sup>5</sup>

Por ello, el consentimiento es verdaderamente importante, pues “la imagen puede convertirse en un valor autónomo de contenido patrimonial sometido al tráfico negocial”<sup>6</sup>.

Por lo que no estaríamos ante un caso de intromisión ilegítima si la persona poseedora del derecho autoriza a un tercero al uso de esta, sino más bien ante una explotación de los derechos de su imagen.

En resumen, en el campo que nos ocupa en este momento que es el mundo del deporte la explotación o cesión de los derechos de imagen sale de todo ámbito deportivo para así poder estar mas relacionado con aspectos vinculados a la manera de contabilizarlos por decirlo así de manera económica. Estaríamos hablando de la cuantificación de los derechos de imagen.

---

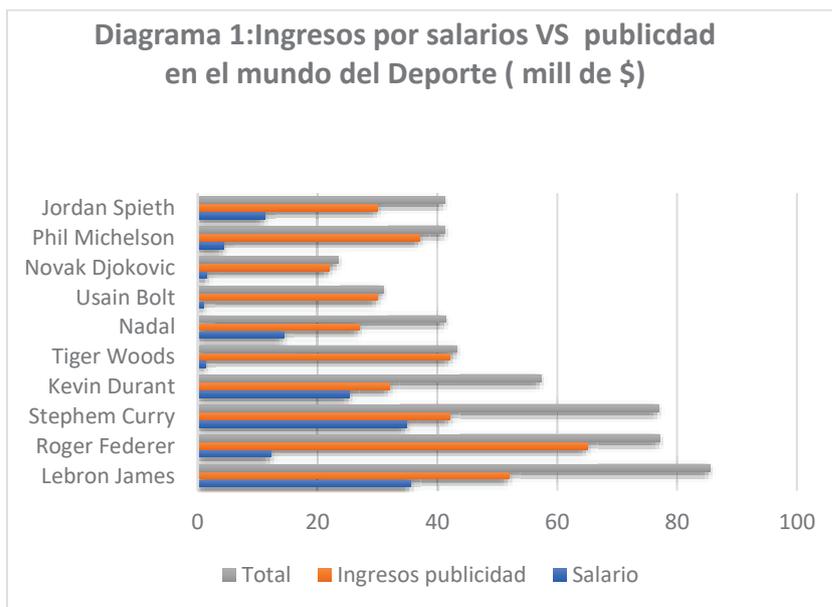
4 LOSADA DIAZ J.C.: Acercamiento al estudio de la Imagen Publicada: definición y casos (2016)

5 MARTIN MORO, M: La tributación de los derechos de imagen de los deportistas profesionales. Tesis doctoral inédita, dirigida por Alzaga Ruiz, Itziar, 2012. Pag 21

<sup>6</sup> STC 117/1994, de 25 de abril

En miles de ocasiones se toman imágenes del día a día de los deportistas sin la firma de un documento con consentimiento expreso, por lo que en ciertas ocasiones cabría pensar que se vulneran los derechos y daría lugar a una intromisión ilegítima de la imagen del deportista, sin embargo, por el contrario, en otras ocasiones determinadas marcas pagan de manera voluntaria a estos deportistas por que ellos luzcan o bien ropa o productos de una determinada marca a cambio de una contraprestación por lo que se generan derechos de imagen ya que el deportista altera su imagen para así sponsorizar o patrocinar determinado producto y esto daría lugar, a una explotación de los derechos que el tiene de manera individual que son los que tratamos más a fondo, ya que como colectivo al pertenecer a un club también puede desarrollar otros derechos.

Es curioso ver el dato de los ingresos que pueden llegar a tener los deportistas por los patrocinios. Observamos que en algunos casos supera de manera amplia a los originados por su propia profesión. El diagrama 1, representa ingresos obtenidos vía publicidad por deportista de elite VS salario por su actividad deportiva.



**Fuente elaboración: propia a través de datos recabados en businessinsider.es**

Observamos que grandes compañías están dispuesta a pagar enormes cantidades de dinero para que deportistas participen en actos publicitarios, y mucha relación tiene con esto el proceso de globalización en el que nos vemos inmersos, puesto que desde la otra parte del mundo está viendo partidos retransmitidos y esta publicidad traspasa barreras internaciones sin ningún tipo de esfuerzo por parte de la marca.

Después de este análisis podríamos preguntarnos ¿Por ser deportista de élite puedo acceder a estos contratos publicitarios vinculados a los derechos de imagen?

Rotundamente no, hay determinados criterios vitales, tales como, ser un deportista de elevado nivel y tener un comportamiento intachable tanto dentro como fuera del terreno de juego y si a esto le sumamos el ser atractivo físicamente es como que cerramos el círculo, si bien, este último no es un elemento clave pues hay deportistas como el caso de Luca Modric jugador del real Madrid que su aspecto no ha sido una barrera a la venta de su imagen.

### **5.1.1 Tributación de los derechos de imagen.**

Los deportistas de élite son considerados sujetos pasivos en el sistema fiscal español. Pueden tributar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (de ahora en adelante IRPF), impuesto de la renta de los no residentes (de ahora en adelante IRNR), o cuando lo hacen a través de la creación de sociedades (de ahora en adelante IS).

En líneas generales cuando el deportista este adscrito con un contrato laboral con un club serán parte de los rendimientos de trabajo dentro del IRPF, las que no se obtienen por su actividad laboral y las rentas que se obtienen por explotación del derecho de imagen, las computaríamos dentro de lo rendimientos de actividades económicas o capital mobiliario o incluso imputación sobre rentas, por lo tanto en una primera aproximación en la tributación sobre los derechos de imagen podemos decir que el legislador no quiere dejar cabos sueltos y que desea que se produzca la tributación de la manera correcta dependiendo del origen de la misma, es decir, que no exista elusión del pago.

Por lo tanto, hasta aquí tenemos claro quiénes son los sujetos pasivos que son los deportistas profesionales <sup>7</sup> y que su retribución es el objeto de nuestro estudio en este punto.

Las rentas obtenidas, que son las que conformaran la renta de nuestro sujeto pasivo son como hemos adelantado los rendimientos del trabajo, lo rendimientos de capital mobiliarios, así como la imputación de rentas en los casos de la cesión de imagen.

Parece razonable pensar que los ingresos obtenidos directamente por su actividad profesional, es decir, los que gana por la relación laboral que tiene con el club “su salario”

---

<sup>7</sup> RD 1006/1985 Art 1.2dice: “Deportistas profesionales, quienes, en virtud de una relación establecida con carácter regular, se dediquen voluntariamente a la practica del deporte por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de un club o entidad deportiva a cambio de una retribución”

tributa sin error alguno en los rendimientos del trabajo, como los de cualquier trabajador asalariado que cotice a la Seguridad Social y elabore la declaración de la renta.

Sin embargo, el problema viene a la hora de declarar esos ingresos por explotación de su imagen dentro del IRPF.

Cuando los rendimientos procedan por la explotación de su imagen sin que sean cedidas a tercero, sino que son todavía propiedad del propio deportista estamos en tributación como rendimientos del trabajo al igual que esos ingresos provengan de derechos de imagen cedidos al club como parte de asistir al trabajo, en todos estos casos todavía estamos en el hecho de que son **rendimientos del trabajo**.

Cuando los ingresos son obtenidos por su trabajo de manera individual, es decir, no está vinculado a ningún club estaríamos en el caso de **rendimientos de actividades económicas**, remarcamos no están vinculados con el club al que pertenece.

Por ejemplo, una marca deportiva ADIDAS solicita a un jugador de manera independiente un sponsor por el cual el deportista percibe una remuneración, estaríamos ante este tipo de rendimientos, si esto último mismamente se cede mediante un tercero serían **rendimientos de capital mobiliario**, y si se cede la imagen a una empresa intermediaria entre el club y el deportista estaríamos en el caso de **imputación e rentas**<sup>8</sup>. Cuando se usan personas entre el titular principal y el último y concurren el resto de las circunstancias, las cantidades percibidas se imputarán a la persona titular de la imagen. En la mayoría de los casos y analizaremos más en detalle en sucesivos puntos del trabajo el caso de LEO MESSI, la cesión de su imagen se hace además a empresas extranjeras que residen en países donde se produce gran opacidad de la información, paraísos fiscales. A su vez en la mayoría de las ocasiones la empresa cede la explotación de la imagen al club para el cual trabajaba a cambio de una prestación por lo que todos salen beneficiados el jugador y el club, el deportista tributa en IS (impuesto de sociedades con la empresa) y el club no tiene que hacer retenciones a su trabajador.

Ante muchos de estos problemas que surgen se impuso la regla 85/15 introducida de la Ley 13/1996 de 30 de diciembre, mediante la cual solo puede un jugador recibir como máximo el 15% del total de los ingresos en el concepto de contraprestación por los derechos de imagen, aun así, frente a estas restricciones se han creado nuevos

---

<sup>8</sup>véase Art 92 de la ley 35/2006 de IRPF.

métodos con el fin de lograr una defraudación fiscal de algo que como hemos comprobado mediante este apartado esta claramente delimitada su tributación.

## 5.2 CASO DE LA RESIDENCIA HABITUAL DE LOS DEFRAUDADORES

Somos residentes de un mundo globalizado, en el cual se producen millones de desplazamientos a nivel nacional e internacional de manera diaria. Dicha globalización provoca que no tenemos limites ni barreras para la circulación de personas, lo cual a provocado un cambio en las relaciones económicas.

Esta movilidad dificulta la manera de grabar determinadas rentas porque nos cuesta distinguir en el espacio- temporal donde han sido producidas.

Partimos de la base que los españoles tenemos según recoge la Constitución Española en el art 19 que podemos escoger libremente nuestra residencia y podemos circular a su vez de manera libre por el territorio nacional, además al pertenecer a la Unión Europea también tenemos libertad de movimiento entre los países que la conforman.

Esta libertad obliga a determinados sujetos el saber la normativa fiscal a la hora de tributación de los ingresos, para saber de manera adecuada donde deben proceder a su responsabilidad tributaria.

La libertad de movimiento no implica ausencia de información puesto que todas las personas estamos obligados a informar de nuestro país de residencia fiscal de lo contrario podemos incurrir en una multa.

Llegados a este punto es vital conocer y saber el concepto de residencia fiscal, pues partimos de este para que con independencia de donde se generen los ingresos se produzca la carga tributaria.

Partimos de la idea de que **país de residencia fiscal** de una persona es donde debe realizar su responsabilidad tributaria, pero para que se considere residencia fiscal dentro del territorio español que es el que nos ocupa deben producirse algunos de los puntos que enumeramos según la ley de IRPF<sup>9</sup>:

---

<sup>9</sup> Artículo 9, apartado primero de la LIRPF, BOE núm. 285, de 29/11/2006

1. Residir en territorio español mas de 183 días en el año natural, se computarán las ausencias esporádicas, salvo que las acredite.
2. Centro de los intereses económicos tanto directa como indirectamente
3. Lugar de residencia del cónyuge sin estar separado legalmente e hijos menores que dependan del obligado tributario.

Si no se cumple ninguno de esto preceptos no se considera residente dentro del territorio nacional y por lo tanto tributara por el IRNR (Impuesto de la renta de no residentes).

A tenor de lo que expone la ley, España considera que el sujeto pasivo tiene obligación tributaria en España cuando su residencia habitual, es decir, la principal es en este país y para ello debe permanecer más de 183 días al año en el territorio español.

Lo realmente importante son los matices que se tienen en cuenta a la hora de realizar dicho computo ya que la administración va a tener en cuenta los días que pasa fuera, y cuando además se pasan en países que se consideran paraísos fiscales (véase listado de países enumerados en el punto 4.1 del presente trabajo) habrá una serie de reglas específicas.

En este punto cabe resaltar el concepto de ausencia esporádica ya que se debe dirimir de la manera correcta que se considera como tal, pues existe varias sentencias que han sentado jurisprudencia sobre este tema si bien no es objeto de estudio del presente trabajo.<sup>10</sup>

En el segundo punto hemos remarcado que a su vez que para considerar residencia habitual el país debe ser el centro de su actividad económica. Tanto de manera indirecta como directa cabe remarcar que nos referimos al hecho de que el sujeto pasivo realice sus inversiones donde tiene la base de sus negocios y se administran los bienes del objeto tributario. Para determinadas profesiones es difícil el criterio pues no están ligadas a un sitio específico.

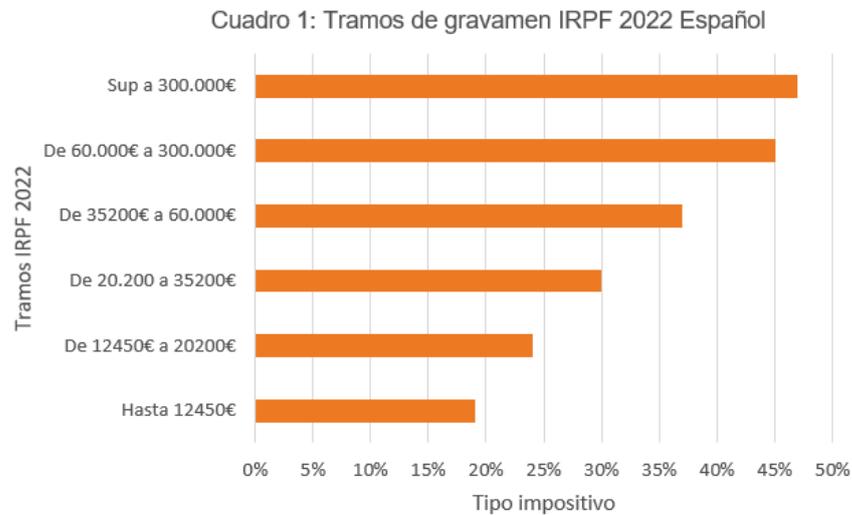
En cuanto al tercer punto no necesita matiz pues es tener en cuenta donde vive el cónyuge cuando no están separados legalmente y además los hijos menores de edad dependen del sujeto pasivo (este punto en el caso practico que veremos lo desarrollaremos).

El sitio de residencia fiscal es de verdadera importancia ya que hay verdaderas diferencias en la tributación.

---

<sup>10</sup> STS de 28 de noviembre de 2017, rec. núm. 812/2017

Merece especial importancia en los últimos años el revuelo que ha habido con numerosos influencers que establecen su residencia en Andorra para así obtener dichas ventajas fiscales. Por seguir con este ejemplo de Andorra ya que lo tenemos lo más cercano a la península, mientras que en España los ingresos que puedan tener por ejemplo estos influencers se considerarían rendimientos de actividades económicas que tributan según el tramo (Véase cuadro 1), en el principado andorrano hay un tipo general del 10% y por debajo de 24.000€ no pagarían nada mientras que como observamos en la tabla en España sería el 24% , y hasta los 40.000€ solo el 5% mientras que en España el 37%, por lo que vemos la diferencia es significativa.



Fuente de elaboración propia datos obtenidos IRPF 2022.

Si bien, con este análisis no queremos demostrar que es correcto el cambio de residencia fiscal para la elusión de los impuestos si no mas bien que la diferencia impositiva es cierta y existe, pero que tenemos que respetar la norma tributaria del sitio donde residimos.

## **6. POSIBLE PARTICIPACIÓN DEL GESTOR ADMINISTRATIVO EN EL DELÍTO.**

El papel del gestor administrativo, así como de un asesor fiscal es vital a la hora de evitar prácticas que pueda llevar al fraude. Así mismo, también podemos afirmar que el papel de estos es prioritario a la hora de la creación de complejos mecanismos con el fin de lograr la defraudación fiscal.

Por otro lado, las grandes rentas no cuentan con un asesor fiscal en solitario sino mas bien con una red de estos que se complementan y que cada uno de ellos es especialista en una de las ramas de la gestión administrativa, para así lograr una mayor especialización de todas las ramas de la gestión.

Como gestores podemos desempeñar funciones de consultaría, fiscal, tributaria, así como representación y asistencia de las personas que nos contratan, y de alguna de estas labores son tan determinantes que corremos el riesgo de incurrir en responsabilidad penal que se deriva del artículo 42.1 de la ley tributaria que dice “serán responsables solidarios en aquellos supuestos que sean causantes de una infracción tributaria, así como, de la sanción impuesta”.<sup>11</sup>

La manera de participación del gestor en el delito, es decir, para que se le reclame responsabilidad penal debería de participar de varias posibles maneras, por cooperación, por complicidad o inducción, así como que la cuota defraudada supere los 120.000€ según el art 305 del Código Penal.

En la actuación por cooperación, el asesor y el contribuyente que es el cliente, conocen la actuación y son aceptadas, esta informado de las posibles consecuencias que podrían derivar los actos realizados por parte de su gestor, que a su vez él ha usado todas las técnicas a su alcance para conseguir una defraudación.

En el caso de la inducción, se participa en el delito ajeno persuadiendo a un tercero para participar en el delito, debe de cumplir unos requisitos que sea dolosa y con un resultado concreto, directa y que lleve al inducido a cometer un delito considerado penal y la idea de defraudación nace del asesor.

Cuando estamos en el caso de complicidad el gestor participa de manera activa para llevar a cabo el acto ilícito, no solo llevando a cabo la administración de los documentos

---

<sup>11</sup> Artículo 42. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

si no que encamina al cliente orientándolo en la creación de entramados de cualquier tipo, con un fin defraudatorio.<sup>12</sup>

Cabe la posibilidad de una actuación por parte del gestor o asesor imprudente, en este caso partimos de la idea de que esta actuación imprudente no es punible ya sea porque el contribuyente le ha entregado información no veraz o porque no le ha entregado todos los datos oportunos, así mismo si el gestor se limitara a realizar las ordenes de su cliente, sin ningún tipo de capacidad de decisión, sin saber cuál es el objetivo final perseguido produce una ausencia de dolo que el exime.<sup>13</sup>

Dependiendo de como se clasifique el delito así será la pena para el gestor, hay una relación directa de la pena con la calificación de cooperador necesario o no y partimos de los ejemplos de las sentencias de TS de 29 de mayo de 1996 y 26 de julio de 1999.

Las posturas son varias, pero resaltamos la de Sánchez Pedroche que se postula diciendo que los asesores no pueden ser condenados por defraudación fiscal porque no tienen el deber de cotejar que la información prestada por el cliente es fidedigna, no son defensores de la Administración.

Llegados a este punto tenemos que remarcar un dato muy importante en relación a la revelación de información, y es que los asesores fiscales y gestores administrativos tienen un deber profesional de confidencialidad, y este llega hasta el punto de que no tienen deber de exponer ante la Agencia Tributaria la comisión de un delito fiscal (exceptuamos en el caso de que exista dolo que si podría ser considerado autor o participe)<sup>14</sup>, aunque si, es importante que conserven la documentación acreditativa de los hechos así como informaciones como medida de protección a su actuación profesional, por lo que artículos como el 11 del CP o el 93.5<sup>15</sup> de la ley tributaria no son aplicativos debido al secreto profesional.

Algunas de las sentencias que se han pronunciado por delito fiscal nos ayudan a entender que, aunque goza el gestor administrativo o asesor con cierta holgura cuando

---

<sup>12</sup> 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

<sup>13</sup> MERINO JARA, I., GONZALEZ MURILLO, J.L, El delito fiscal, cit., págs. 56-59.

<sup>14</sup> Adame Martínez, F. citando a Sánchez Pedroche en *Autoría y otras formas de participación del delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*. Comares, Granada, 2009

<sup>15</sup> Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Art 93.5 La obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar. Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa. Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria

el delito se produce por complicidad, pero con una ausencia de información (omisión) para el gestor administrativo, puede ser que se produzca la condena al aplicar el art 65.3 del CP.

- STS 13/2006 de 20 de enero: En dicha sentencia se condena a un administrador de una sociedad como responsable de delito contra la hacienda pública con prisión y multa, así como al asesor fiscal por el entramado que ideó para eludir el pago de los impuestos correspondientes y la condena fue prisión y multa.  
El caso fue por la creación de una sociedad y un entramado con el fin de ocultar la compra de inmuebles y varios negocios con el resultado de eludir el pago del IVA, para conseguir este fin el asesor creó una sociedad sin actividad y nombró administradora a una persona sin capacidades económicas para la toma de decisiones.
- STS 941/2009 de 29 de septiembre: Condena al registrador de la propiedad por defraudación de IVA e IRPF durante cuatro años consecutivos, así como al cómplice de este registrador que daba soporte formal a los gastos que declaraba el registrador, la cantidad defraudada superó los 120.000€ por lo que, aunque no hubiera habido cómplice también habría condena.

Tras este breve análisis de la posible responsabilidad del gestor administrativo en su papel de asesor fiscal podríamos decir que su manera de actuar será correcta siempre y cuando se adecue a las normas deontológicas de la profesión.

Por lo que es importante que estemos muy familiarizados con el código deontológico del colegio al que pertenecemos.

## 7. ANÁLISIS DE CASOS PRÁCTICOS

Como llevamos viendo a lo largo de este análisis, los derechos de imagen, así como la residencia fiscal tienen una relación directa con la tributación, pudiendo llegar, dependiendo de la manera de introducirlos en los impuestos, a provocar una elusión fiscal.

En el caso de los derechos de imagen se pueden ceder a un tercero para sacar rendimientos de ellos, y la manera en la que suelen hacerlo es creando sociedades administradas por los propios familiares del cedente de los derechos con el fin de disminuir las consecuencias de la progresividad del IRPF, si bien no consiguen esto al 100% porque la ley está imponiendo imputación a los socios con el fin de evitar las sociedades como medio de evasión del gravamen.

Como alternativa esta opción, los mecanismos que están utilizando son el doble contrato, mediante el cual el club firma un contrato laboral con el deportista mediante el cual le remunera los servicios prestados como deportista y tributan en los rendimientos de trabajo del IRPF (en España) así como los ingresos obtenidos por el club por la explotación de su imagen. A su vez el deportista firma un contrato de cesión de imagen a una empresa situada en un paraíso fiscal (casualmente gestionada en la mayoría de los casos por los familiares del deportista), la cual tiene una relación directa con el club al que pertenece el deportista y le cede los derechos de imagen de este, por lo que los pagos derivados de esta publicidad los percibe la empresa y tributa de acuerdo con la normal fiscal del país de residencia fiscal.

El contrato que tiene el deportista con el Club deportivo al que pertenece suele generar una retribución mucho mas baja que la obtenida por sus derechos de imagen, así la cantidad que recibirá mediante la sociedad será mayor, pero lo recibirá en forma de dividendos de la sociedad a la que pertenece, además como normalmente están sitas en paraísos fiscales no tributan a efectos de IS por lo que sería otra ventaja.

Con todo esto se logra desviar cantidades que tributarían en IRPF al IS, pero estamos ante sociedades creadas en paraísos fiscales por lo que no hay tributación o es muy baja, o en el supuesto que se hiciera reparto de dividendos se esta repartiendo entre los socios de esta sociedad que suelen ser familiares o el propio deportista, lo que es realmente importante es si esto es así de manera lícita o es un entramado creado para lograr una elusión fiscal programada.

Vemos casos prácticos:

## 7.1 CASO LIONEL MESSI

Vamos a analizar las sentencias STS 1885/2017 y SAP de Barcelona 05/7/2016. Lionel Messi es jugador de fútbol del FB Barcelona desde el año 2000 aunque no como jugador de primera división su andadura con esta categoría comenzó mas tarde.

El jugador reside en España desde el año 2000, pero su nacionalidad española no la consigue hasta el año 2005.

El caso de Messi fue seguido por toda España y esto fue debido a la gran repercusión que tenía al ser unos de los jugadores de primera división más importantes de la liga española. Fue condenado por tres delitos fiscales con penas de prisión y multas de índole económica.

Los motivos que propiciaron su condena fueron la elusión de tributos durante los años 2007-2009.

La causa principal fue la cesión de los derechos de imagen a sociedades que residían en paraísos fiscales, los cuales presentaban grandes ventajas fiscales y además de la falta de transparencia en la información debido a la opacidad en los datos. Dichos países no revelaban ni los ingresos que se obtenían ni los miembros administradores de las sociedades por lo cual dificulta en gran manera ver el origen de los fondos.

A su vez estas empresas cedían los derechos a otras sociedades que también residían en territorios fiscales permisivos y con convenios especiales para evitar la doble imposición.

Se sitúa el origen de los hechos el 03 de marzo de 2005, cuando los padres de Leo Messi menor de edad en ese momento cedieron su imagen por 10 años a una empresa con domicilio fiscal en Belice, siendo la madre administradora.

El importe de la cesión es cuanto menos relevante pues fue por 50.000\$, bastante ilógico pues la figura del jugador durante 10 años a ese precio es ridícula, ya que había altas expectativas del jugador puesto que postulaba en la primera división de uno de los equipos de fútbol más potentes.

Esta sociedad, cedió un día después los derechos a una tercera sociedad, cuando Leo Messi obtuvo la mayoría de edad en 2006 certifico dicha cesión ante notario.

Desde este momento se ceden los derechos de imagen de Leo Messi a sociedades situadas en paraísos fiscales tales como Belice, Uruguay, así como Reino Unido y Suiza

y administradas por el propio Leo y su padre, así mismo por precio irrisorios como en el caso anterior, algo que una vez analizada toda la documentación carece de sentido.

Tanto Belice como Uruguay presentaban características de países considerados paraísos fiscales pues no exigían tributación sobre las rentas percibidas fuera de su territorio. El caso de Reino Unido y Suiza es diferente pues su característica es que eran permisivos con las rentas que procedían de países que se consideraban paraísos fiscales.

La combinación entre estos cuatro países proporcionaba que los ingresos obtenidos por los contratos de las sociedades que radicaban en Reino Unido o Suiza se remitieran a los otros dos Uruguay y Belice y con la legislación que tienen permitían que no se tributara por los ingresos percibidos fuera del territorio, a parte de la opacidad de la información sobre los beneficiarios finales de los ingresos que provoco que cuando se solicitara información no se obtuviera respuesta.

A todo esto, sumamos que una de las cláusulas de los contratos de cesión que se firmaban, estipulaban una comisión del 10% sobre los ingresos obtenidos por la explotación de los derechos de imagen, se dirime, por lo tanto, de esta manera de actuar, que si esto se pactaba en todos los contratos se diluye la carga fiscal en gran manera pues las empresas tributarían en caso de hacerlo por el 10% y seria en Reino Unido y Suiza ni siquiera en España.

Con todo este entramado Leo Messi logro eludir cantidades muy significativas, en esos momentos era residente español y tenía la obligación de tributar en nuestro país por los ingresos obtenidos en cualquier sitio por su imagen y así lo corroboran las sentencias.

Las cantidades defraudadas se elevan entre los años 2007-2009 a 10.224.086,38€ por contratos suscritos con (ADIDAS, FC BARCELONA, BANCO SABADELL, KONAMI entre otros).

Por todo ello se califico de delito fiscal los hechos según los art 305.1, 305.2, y 305 bis del Código Penal, los importes superan los 120.000€ cada uno de los años defraudados, es mas al superar cada uno de los años la cantidad de 600.000€ es un delito agravado.

Según los peritos las sociedades creadas no tenían la infraestructura necesaria para llevar a cabo las prestaciones para cual eran encomendadas.<sup>16</sup> En su defensa el jugador sostuvo que el solo se limitaba a jugar el resto de las actividades las decidían entre su asesor fiscal y el padre del jugador, sin embargo, en la declaración se observa, que dice

---

<sup>16</sup> SAP Barcelona de 05 de Julio de 2016. Fundamento de derecho tercero.

que sabía lo que firmaba en cada contrato, por lo que hay incongruencias en las declaraciones.

Según indica la sentencia se aprecia dolo por parte del jugador pues tenía múltiples maneras de saber cómo se gestionaban sus derechos, puesto que todos los contratos eran firmados por el mismo por lo que tenía más que de sobra acceso a la información.

En el caso del padre, el fiscal lo culpó de inductor puesto que persuade a un tercero para cometer un acto ilícito con culpabilidad penal, aunque eso no quedó probado<sup>17</sup>. Lo que si quedó demostrado es que actuó como cooperador porque “realizo actos determinantes para la defraudación tributaria sin los cuales, aquella hubiera sido difícil de cometer”<sup>18</sup>.

Aun así, se interpuso un recurso de casación fundamentado en el Art 10 de la constitución española, así como en el artículo 24.2 que es la presunción de inocencia, sin embargo, ninguna de estas apelaciones tuvo sitio pues el deportista fue declarado culpable por los delitos de fraude fiscal. Llegando a pagar 5 millones de euros en conceptos de multas, así como pagar los importes defraudados para regularizar la situación, eso si se libro de la condena de prisión.

Conclusiones: No cabe juzgar el asunto pues está juzgado incluso con pena al deportista y los intermediarios, merece la pena destacar el papel que jugaba el gestor administrativo, pues el entramado de sociedades creado para este caso en concreto requiere de gran destreza fiscal.

En este caso Messi declaro que el actuaba con desconocimiento, pero en cantidades de este tipo no existe este “desconocimiento” pues como dice la sentencia “la persona que no quiere conocer voluntariamente el origen de los efectos sobre los que actúa, puede afirmarse que conoce el origen delictivo”<sup>19</sup>. Con esta afirmación se sobreentiende que quien no quiere saber mas datos peca de una **ignorancia deliberada**.

Cada persona tenemos el deber de conocer y esto provoca que no cerremos los ojos ante actuaciones que nos parezcan raras como en este caso un entramado de sociedades en países considerados paraísos fiscales. Si somos ignorantes de manera deliberada asumimos y aceptamos las consecuencias que puedan repercutir por los asuntos planteados.

---

<sup>17</sup> SAP Barcelona de 05 de Julio de 2016. Fundamento de derecho séptimo.

<sup>18</sup> SAP Barcelona de 05 de Julio de 2016. Fundamento del derecho séptimo.

<sup>19</sup> STS de 10 de noviembre de 2006

Por todo ello, aunque la idea hubiera partido del gestor administrativo no exime al obligado tributario la responsabilidad por lo hechos ocurridos.

## **7.2 SHAKIRA**

Shakira es una cantante internacional de renombre, relacionada con España pues es donde en los últimos años ha tenido su residencia fiscal, debido a una relación sentimental con un jugador de FC Barcelona.

Ha sido acusada de fraude fiscal, pues ha simulado que no residía en España durante unos años con el fin de eludir sus obligaciones tributarias en España en el IRPF e impuesto sobre el patrimonio.

El presunto fraude fiscal de la cantante supone una cuantía de aproximadamente 14,5 millones de euros y se generan por los ingresos que tiene la cantante durante los años 2012, 2013 y 2014.

La cantante uso una red de empresas sitas en paraísos fiscales.

Todo parece ser que dio comienzo en el año 2008 cuando la cantante cedió sus derechos de imagen a una empresa con domicilio fiscal en las Islas Vírgenes Británicas que a su vez esta las cede a otra empresa que reside en Luxemburgo por un precio de 1€, garantizando a la cantante que el plazo de 10 años obtendrá ganancias por estos derechos de 300 millones.

Podemos observar aquí el primer atisbo de actuación con animo defraudatorio, si bien la cantante no esta inculpada por esta causa.

Ya en su momento llego a un acuerdo con Luxemburgo de tributación al 2% de las ganancias obtenidas, por lo que los ingresos fluían de una manera prácticamente neta a los bolsillos de la cantante.

Cuando la artista comienza su andadura en España es cuando presuntamente se inician las actividades por las que recientemente el 27 de septiembre del presente año se da vía libre para el juicio oral contra la cantante al no llegar a un acuerdo con la fiscalía.

No se alcanza dicho acuerdo pues la defensa de la cantante determina de abusivas las cantidades reclamadas.

El año 2011, después del mundial la cantante ya reside en España, si bien, tras varias investigaciones no se puede concretar que el periodo de estancia supere los 183 días que marca la ley española para considerar residencia habitual y al haber prescrito dicho año sobre estos ingresos, no se la puede llevar ante la justicia.

Si bien se consiguió que la cantante ingresara las cantidades defraudadas en ese año 2011 más los intereses lo que supone unos 24 millones de euros.

Pero lo que, si está en trámite por 6 delitos de fraude fiscal son los años no prescritos de 2012 a 2014, durante estos años la artista obtuvo ingresos por unos 35 millones de euros aproximadamente y de estos dejó de pagar 14,5 millones.

La defensa de la cantante sostiene que esa tributación no se ha realizado pues su residencia no era en España si no que estaba en Bahamas, para demostrar tal hecho se presentó un certificado de residencia permanente en Bahamas.

A esta prueba no se la mucha validez pues en dicho país por el mero hecho de tener una vivienda en propiedad, que es el caso de la artista, posee una residencia en Nassau por valor de 1,1 millones de dólares se otorga el documento.

La defensa de la cantante se escuda en que ella no tiene un sitio fijo de residencia, sino que es prácticamente nómada, aunque para seguir adelante con todo el juicio se ha realizado una labor de investigación muy completa en la que se ha observado los días que ha permanecido la cantante durante esos años en España y en cada año supera los 183 días que establece la ley, así mismo todo su núcleo y arraigo esta en España.

En la actualidad su padre esta ingresado en un hospital de la ciudad condal por diferentes dolencias, lo que demuestra donde esta su arraigo.

Conclusiones: El caso esta por juzgar y no estamos para lanzar juicios de valor, pero lo que se observa a priori por toda la información planteada es la intención de lograr eludir del pago de los impuestos correspondientes.

No tiene mucho sentido que tu residencia fiscal no sea el lugar donde están tus hijos menores de edad y dependientes de ti en todo momento, así como el sitio donde reside de manera permanente tu pareja formal y donde has traído a toda tu familia.

Todo esto quedará resuelto próximamente en cuanto se fije la fecha para el juicio oral, aunque tras los ingresos que ya han realizado los gestores de la artista se presume que hay delito, así como a la vez intención de subsanar los errores en el proceso.

## 8.CONCLUSIONES DESDE UNA ÓPTICA PROFESIONAL.

El IRPF es un impuesto vital dentro del sistema recaudatorio español, podríamos denominarlo de alguna manera como “el pulmón de la tributación”, pues prácticamente todos los españoles de renta media estamos obligados a pasar por él.

En este dossier hemos analizado dos casos aislados de rentas altas en las que se aprecia defraudación fiscal, en las que las cantidades no repercutidas a Hacienda son cuantiosas por lo que el perjuicio de esto finalmente nos afecta a todos los ciudadanos, puesto que una menor recaudación al final puede conllevar a políticas sociales menos comprometidas.

Si bien he podido comprobar mediante el análisis de los casos concretos la gran complejidad a veces que hay para poder tributar por las cantidades obtenidas en el caso concreto de los derechos de imagen, ya que dependiendo del origen se pueden integrar de una u de otra manera dando lugar a una tributación mas o menos ventajosa.

Hemos analizado claramente los mecanismos elusorios que han utilizado dos de las figuras analizadas pero repetimos no es un caso aislado he podido comprobar 24 figuras del deporte y del espectáculo que también tuvieron casos abiertos por defraudación y el modus operandi es el mismo, sin embargo no son tan relevantes pues las cantidades no cubren lo que llegan las de Messi o Shakira, por lo que aquí en mi opinión no se debería de estipular delito a partir de 120.000€ según estable nuestro código penal, es una cantidad muy elevada, dicha cantidad se debería de rebajar, ya que un delito no debería ser vinculante a una cantidad defraudada, si se dieran importancia a todas las cantidades seguro que se pensarían mucho realizar este tipo de prácticas.

En los casos analizados, y más en particular en el Messi es obvio como se ve en todo el proceso la existencia del delito y por ello la posterior condena, si bien, a estas personas estas multas no les suponen nada con respecto a su patrimonio por lo que deberían endurecerse de tal manera que el mundo del deporte se pensara dos veces la defraudación por esta vía analizadas las consecuencias.

Tras la STS 1885/2017 vieron que el delito era prolongado en el tiempo y por lo datos leído esto es así, y en mi opinión así lo consideraron los votos del jurado además es curioso que durante los tres años analizados el modus operandi era el mismo por lo que es un delito continuado en el tiempo y agravado por las cantidades que se defraudaron.

Por otro lado, tras un análisis pormenorizado de cuantías defraudadas por personajes públicos, es cierto, que las cantidades no llegan al 1% de lo que se recauda por vías

normales a los contribuyentes españoles, pero lo que si es cierto es que este porcentaje esta rescatado de cuantías en las que el fisco ha encontrado la defraudación. ¿Cuantos miles de euros se defraudan en IRPF sin que se entere el organismo recaudador?

Otro hecho importante es la cantidad de dinero que se defrauda por las modificaciones de las residencias fiscales y esto es algo que esta a la orden del día, puesto que el auge de las nuevas tecnologías ha dado lugar a un incremento exponencial de youtubers e influencers por ejemplo que se han trasladado a países vecinos, Andorra, por las ventajas fiscales que presenta para ellos.

No tenemos datos de los ingresos puesto que la opacidad de la información les respalda e incluso es mejor puesto que las pérdidas que se producen en recaudación por este hecho nos provocan un gran malestar.

Es necesario por lo tanto que cada contribuyente aporte la cantidad que le corresponda en función de las rentas que perciba, es cierto que las cantidades defraudadas por las grandes rentas son más elevadas, pero todos tenemos que ver en este asunto.

La labor de los gestores administrativos es vital a la hora de gestionar la manera correcta de hacer las cosas, aunque como hemos expuesto durante el trabajo muchas veces no tenemos nada que ver, como, por ejemplo, cuando se lanzan ya directamente un entramado de sociedades con el fin de lograr una defraudación y la labor del gestor es solo materializarlo.

En los casos más relevantes y otros que he analizado para el presente trabajo en un pequeño número de ocasiones el gestor administrativo es inculgado y declarado culpable, pese a que siempre los acusados sentencian que ellos hacían lo que les decían sus gestores.

En los últimos años el déficit público en España va en aumento en el año 2021 se situó en 82.819 millones de euros, en parte puede deberse a los últimos acontecimientos tanto a nivel nacional como internacional (pandemia) que han provocado un incremento muy considerable del gasto sobre todo el sanitario. Todos queremos los mejores servicios y sobre todo los sanitarios, pero ¿podemos incrementar estos servicios a un coste cero?

La recaudación es fundamental, tanto de pequeñas rentas como de grandes rentas. La marcha a paraísos fiscales el estado debe frenarla, resulta demasiado atractivo un tipo fijo en un país vecino al 10% ,que los tramos que nos ofrece nuestro IRPF en función de los ingresos, ya que en ocasiones pueden llegar al 47%

También resulta demasiado atractivo la creación de sociedades con el fin de desviar los ingresos a través del impuesto de sociedades con el fin de tributar una cantidad menor, puesto que los tipos impositivos son mas bajos que los del IRPF, si bien, en mi opinión es preferible esta opción pues por lo menos parte del dinero se queda en España.

Sea como fuere todo esto, las consecuencias finalmente son para el país, que necesita ingresos fiscales para hacer frente a los gastos y así reducir en mayor medida el déficit público, que a su vez lograremos reducir la deuda publica que en estos últimos meses vemos como cada vez España emite mas deuda publica por la necesidad de financiarse.

Nuestras acciones repercuten en la sociedad en la que vivimos, y esta claro que las acciones de las rentas altas influyen más, no es lo mismo los 14,5 millones que Shakira no ha pagado en tres años que los 218.322,76€ que no pago Maxim Huerta (periodista) durante los años 2006-2008, aunque la acción es la misma y el perjuicio es el mismo, que grandes rentas no paguen impuesto va en contra de los mas desprotegidos que son los que necesitan más, las partidas destinadas dentro del presupuesto a gastos sociales.

Como consecuencia mas visible seria la falta de recursos que destinamos al Estado del Bienestar, algo que el defraudador no piensa en el momento del delito, este tipo de delitos finalmente limitan la capacidad del estado por lo que requieren una propuesta en firme ya para solucionarlo.

Los ingresos de artistas por derechos de imagen son tan elevados que con el fin de evitar la practica elusoria, que en algunos casos la aplicaran hasta de una manera correcta deberían tal vez interponer una tarifa plana facilitando de esta manera que finalmente fiscalicen donde reciben sus rendimientos.

Tal vez el mundo del deporte debería de tener sus propias normas, que ellos mismos impusieran normas claras y transparentes con la finalidad de evitar interpretaciones como se hace hasta el momento.

La regla 85/15 se creo con el fin de controlar los ingresos que provenían de derechos de imagen, ya que la limitación a que solo como máximo sea el 15% de los ingresos los percibidos por la imagen, invita al obligado tributario a buscar otras formas elusorias como por ejemplo creación de sociedades y desviar los ingresos a través de dichas sociedades así tributa por impuesto de sociedades.

En resumen, el delito fiscal que hemos estado tratando esta regulado por el código penal en el art 305 y es una ley más o menos reciente, se ha ido reformando en varias ocasiones, pero el fraude fiscal desde el principio ha dado problemas, aunque se ha

mejorado, una de estas mejoras es que el delito se puede cometer tanto por acción como por omisión de la declaración, pero es importante la existencia de dolo como expusimos en el caso de Messi. Dentro del delito hemos visto que pueden existir inductores, cooperadores o cómplices si bien las sentencias en estos casos pueden variar. Es difícil condenar al inductor la STS 539/2003 de 30 de abril si que condenó como autor del delito fiscal al inductor, por lo que tenemos recorrido en este campo.

La cooperación esta muy penada y perseguida y normalmente se les asigna a los profesionales en materia fiscal, abogados, asesores o gestores y su actuación les reporta beneficios, con esto debemos tener mucho cuidado al realizar el ejercicio de nuestra profesión. Aunque las normas deontológicas nos protegen porque garantizan nuestra actividad en concreto no impide que se nos solicite exigencia penal.

## 9. BIBLIOGRAFIA

### Libros y artículos de revistas:

- ADAME MARTÍNEZ, F. citando a Sánchez Pedroche en *Autoría y otras formas de participación del delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales*. Comares, Granada, 2009.
- ANDRÉS AUCEJO, E. (2003). Guía sobre la tributación de las rentas derivadas de la cesión de los derechos de imagen en el IRPF: en particular el régimen especial (artículo 76 Ley del IRPF). *El Fisco*, 2003, núm. 86, p. 5-21.
- ANTÓN, A. M. (2008). La tributación por IRPF de los derechos de imagen de los deportistas. *Revista internacional de Derecho y Gestión del deporte*, (2), 13-21.
- ARIAS, S. D. M. Crónica del curso de verano “La nueva fiscalidad sobre la renta”.
- CARRASCO PIGNATELLI MARTINEZ, J.M., *El asesor fiscal como sujeto infractor y responsable*, Ed Edersa, Barcelona, 2004
- COBOS GÓMEZ, J. M. (2017). A vueltas con la fiscalidad de los derechos de imagen: Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 15 de julio de 2016.
- COBOS GÓMEZ, J. M. (2021). Residencia fiscal de futbolistas: ausencias esporádicas y centro de intereses económicos. Comentario de las Sentencias de la Audiencia Nacional de 30 de septiembre de 2020 y 20 de noviembre de 2019.
- ESCARATE FERRADA, E. “Porque un país puede ser considerado paraíso fiscal”. Revista digital: blog generalista sobre diversos temas desde política a temas de empresa, 2017 (disponible en <http://revistadigital.net/cuando-un-país-puede-ser-considerado-un-paraíso-fiscal>).
- ESPINOSA, A. G. (2011). Paraísos fiscales en la globalización financiera. *Historia actual online*, (26), 141-153.
- GÓMEZ, J. M. C. (2017). A vueltas con la fiscalidad de los derechos de imagen: Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 15 de julio de 2016. *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, (54), 545-547.
- GOROSPE OVIEDO, J. I. (2010). Tributación de los deportistas desplazados a territorio español en el Impuesto sobre la Renta.
- LIEBANA LOMBARDO, J. A. V. I. E. R. (2021). El origen de los impuestos y el IRPF en España.

- MACIAS H, A.L (2007). Lo métodos para medir la evasión de impuestos: una revisión. (págs. 20, 99.67,85). Universidad de Medellín: Semestre económico. Obtenido de <http://www.scielo.org.co/pdf/seec/v10n20/v10n20a5.pdf>
- MARTOS, J. M. P. (2005). ¿Hasta cuándo los paraísos fiscales?
- MIRÓ, J. C. F. (2021). Evolución histórica de la persecución del delito fiscal en España. *Revista Electrónica de Estudios Penales y de la Seguridad: REEPS*, (7), 19.
- MARIN MONTIN, J. (2010). Valores mediáticos del deportista profesional en la publicidad: análisis comparativo entre Rafa Nadal y Gemma Mengual. *Comunicación: revista Internacional de Comunicación Audiovisual, Publicidad y Estudios Culturales*, 1 (8), 26-40
- MERINO JARA I. (1999). Tributación de los derechos de imagen. *Ann. Fac. Der. U. Extremadura*, 17, 79.
- OCHOA LEÓN, M (2014). Elusión o evasión fiscal. *Revista iberoamericana de contaduría, Económica y Administración* ISSN 2007-9907 VOL 3 núm. 5 enlace (<https://www.ricea.org.mx/index.php/ricea/article/view/19/35>).
- PELÁEZ, J. M. (2009). El fraude fiscal en España. *Economía Exterior*, 49.
- POYATO, I. E. (2013). *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*. Marcial Pons.
- SALVADOR, R. S. (2007). Los paraísos fiscales y la lucha contra el fraude fiscal. *Cuadernos de Formación. Colaboración*, 14(07).

### **Páginas web:**

- <https://www.boe.es/eli/es/rd/2003/01/31/116>
- <https://www.businessinsider.es/13-deportistas-ganan-imagen-hacer-deporte-440233>
- <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/7dacdafef727c98f/20180319>
- <https://elpais.com/economia/2022-09-27/la-jueza-envia-a-shakira-a-juicio-por-defraudar-145-millones-a-hacienda.html>
- <https://elpais.com/especiales/2020/asi-siguio-hacienda-el-rastro-a-shakira/>

**Legislación:**

- Constitución Española
- Ley Orgánica 101995 de 23 de noviembre del código penal
- 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.

**Relación de jurisprudencia:**

- Sentencia del tribunal constitucional STC 26 marzo de 2001.
- SAP Barcelona de 05 de Julio de 2016. Fundamento del derecho séptimo.
- STS de 10 de noviembre de 2006.