

**TRABAJO FIN DE GRADO**

**Grado en Derecho**

**Facultad de Derecho**

**Universidad de La Laguna**

**Curso 2020/2021**

**Convocatoria: Septiembre**

**LÍMITES DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA:  
CESIÓN SOBRE DERECHOS DE IMAGEN Y POSESIÓN DE  
BIENES EN EL EXTRANJERO.**

**LIMITS OF THE OFFENSE OF TAX FRAUD, TRANSFER OF IMAGE:  
RIGHTS AND POSSESSION OF ASSETS ABROAD**

**Realizado por el alumno/a Dña.:** Esther Carlota Vera Cerdeña

**Tutorizado por el Profesor/a D:** Esteban Sola Reche

**Departamento:** Disciplinas Jurídicas Básicas

**Área de conocimiento:** Derecho Penal

### *Abstract*

Las recientes revisiones en la jurisdicción penal de defraudaciones tributarias de las que han resultado responsables conocidos deportistas y empresarios, han venido a reforzar la idea de que es completamente predominante en la realización del tipo penal la relación tributaria entre la Hacienda Pública y el sujeto pasivo del impuesto. Y queda relegada la cuestión de si el hecho imponible se localiza en el extranjero. Mientras que la persecución del incumplimiento de declaración de bienes en el extranjero a través del llamado «modelo 720», no ha trascendido al ámbito penal, si bien con la previsión de graves sanciones que va a ser revisado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el procedimiento iniciado por la Comisión Europea contra el Reino de España. En concreto, la Comisión considera las consecuencias aparejadas por su incumplimiento un tanto desproporcionadas, restrictivas de la libre circulación de capitales y contrarias a la normativa de la Unión Europea.

*The recent reviews in the criminal jurisdiction of tax fraud for which known sportsmen and businessmen have been responsible, have come to reinforce the idea that the tax relationship between the Public Treasury and the taxable person is completely predominant in the execution of the criminal offence. And the question of whether the taxable event is located abroad is left out. While the prosecution of the failure to declare goods abroad through the so-called «720 model», has not gone beyond the criminal sphere, but with the provision for serious penalties to be reviewed by the Court of Justice of the European Union in the proceedings initiated by the European Commission against the Kingdom of Spain. In particular, the Commission considers the consequences of its somewhat disproportionate failure to comply, which restricts the free movement of capital and is contrary to European Union law.*

*Palabras clave:* delito fiscal, cesión derechos de imagen, tributación, modelo 720.

*Keywords:* tax offense, transfer of image rights, taxation, model 720.

## *Sumario<sup>1</sup>*

- 1. Introducción**
- 2. Elusión del pago de tributos y activos en el extranjero**
  - 2.1. Hechos sentencia de condena*
  - 2.2. Hechos sentencia de conformidad*
  - 2.3. Hechos de sentencia absolutoria*
  - 2.4. Hechos de sentencia absolutoria por prescripción e indebida aplicación de la normativa tributaria*
- 3. Hecho imponible generado o detectado en el extranjero**
- 4. Cuota tributaria e impago. Tipo objetivo**
- 5. Ánimo defraudatorio. Tipo subjetivo**
- 6. Algunas conclusiones**
- 7. Bibliografía**
- 8. Tabla de jurisprudencia citada**

---

<sup>1</sup> Abreviaturas utilizadas: AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria; Apdo.: Apartado; Art.: Artículo; CE: Constitución española de 1978; CP: Código Penal; EEE: Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo; IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; IS: Impuesto sobre Sociedades; LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; LIRPF: 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; Núm.: Número; P., págs.: Página, páginas; SAN: Sentencia de la Audiencia Nacional; SAP: Sentencia de la Audiencia Provincial; Sec.: Sección; STC: Sentencia del Tribunal Constitucional; STS: Sentencia del Tribunal Supremo; STSJ: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia; TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea; TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea; UE: Unión Europea.

## 1. Introducción

1. El presente trabajo se ocupa de la identificación de los hechos y el análisis de su trascendencia penal que recientemente han sido enjuiciados como delitos contra la Hacienda Pública como operaciones más o menos complejas de defraudación a través de sociedades o depósitos en el extranjero, con el objetivo de evitar la sujeción a la normativa tributaria española. Que de ello se han valido personas famosas ya que ha dotado a la cuestión de notoriedad mediática, pero también de un innegable interés sobre las dificultades interpretativas de los principales preceptos penales aplicables a estos casos, al tratarse de leyes penales en blanco con remisión a la normativa tributaria, y en alguna medida también a la societaria, dota de una sugestiva interdisciplinariedad oportuna para este trabajo.

El punto de partida son las previsiones contenidas en los arts. 305 y 305 bis del CP, que tipifican los delitos de defraudación tributaria.

*Art. 305.1.- “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. La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años.”.*

*Art. 305 bis.1.- “1. El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:*

- a) *Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros.*
- b) *Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.*
- 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”.*

2. Los indicios de defraudación se corresponden con la elusión o la disminución de la tributación de ingresos en el IRPF, a través de la asignación de éstos a personas jurídicas vinculadas al sujeto pasivo del impuesto, debido, en mayor medida, a la cesión de los derechos de imagen.

El derecho a la propia imagen viene regulado en el *art. 18.1 CE*<sup>2</sup>, así como en la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, sobre protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen, la cual protege al titular del derecho de las intromisiones ilegítimas así como la posibilidad de ceder tal derecho a terceros.

Dentro del IRPF, existen diferentes métodos de calificación de las rentas obtenidas por la explotación de los derechos de imagen. Por un lado, pueden ser calificadas según dispone el *art. 25.4 d) LIRPF*<sup>3</sup> como rendimientos de capital mobiliario, pero, para que sea considerado como tal, debe realizarse la cesión a un tercero con el cual no se mantenga una relación de carácter laboral, ni tampoco procedan las rentas de haber ejercido una actividad económica.

Por otro lado, pueden ser calificadas esas rentas como rendimientos de actividades económicas regulado en el *art. 27 LIRPF*, siempre que el titular del derecho de imagen

---

<sup>2</sup> Art. 18.1 CE “*Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen*”.

<sup>3</sup> Art. 25.4 d) LIRPF “*Quedan incluidos en este apartado, entre otros, los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie: Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica*”.

actúe por sí mismo para la obtención de los rendimientos sin intermediarios o sin ceder ese derecho a una entidad.

Del mismo modo, también pueden ser calificadas las rentas como rendimientos del trabajo, esto ocurre cuando se cede los derechos de imagen al empleador del cedente en el marco de una relación laboral. Además de todo ello, existe la posibilidad de ceder los derechos de imagen a un tercero, que a su vez, podrá éste ceder la explotación del derecho de imagen al empleador del cedente, por lo que es posible la aplicación del régimen de imputación de rentas para artistas y deportistas del art. 92 LIRPF, conocida como la regla 85/15.

Con la denominada regla 85/15 existe la posibilidad de no imputación de los rendimientos en la base imponible del IRPF, tal como expresa la STSJ de Madrid (Sec. 1ª), 18/2021 de 20 de enero: *“uno de los requisitos para que entre en juego la norma que autoriza legalmente la no imputación de rendimientos en la base imponible del IRPF, excluyendo de raíz la tipicidad de una conducta legalmente autorizada, es que esos rendimientos procedan de un empleador que, a la vez, sea cesionario de la explotación de los derechos de imagen de su empleado, cuando la cesión al Club empleador es efectuada por una mercantil, ..., a quien previamente el jugador ha efectuado a su vez la cesión de la explotación de su imagen... Todo ello dentro de unos límites cuantitativos...(regla 85/15)”*<sup>4</sup>.

3. En los últimos años, determinados obligados tributarios se han valido de entidades de carácter mercantil para la explotación comercial y publicitaria de sus derechos de imagen, comúnmente de entidades situadas fuera del territorio español, en los denominados *paraísos fiscales*, con el fin de obtener un *beneficio fiscal* o una *nula tributación*, siendo la entidad cesionaria la que debe explotar y negociar los contratos del cedente con carácter general.

El empleo de personas jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestas situadas en territorios extranjeros han sido de utilidad para dificultar la averiguación de

---

<sup>4</sup> ECLI:ES:TSJM:2021:29

la identidad del verdadero obligado tributario, al objeto de determinar, en su caso, la autoría como tipo agravado del delito contra la Hacienda Pública en el art. 305 bis del CP.

4. Es preciso señalar la conexión tributario-penal existente entre el llamado modelo 720 introducida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude y, la posible perpetración del delito contra la Hacienda Pública. El modelo tiene como fin la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, generando la omisión, presentación extemporánea o inexacta del mismo una sanción tributaria muy grave, pudiendo así mismo llegar a concurrir la conducta con el delito del artículo 305 del CP si se cumplen todos los requisitos del tipo penal.

Estas consecuencias se encuentran actualmente inmersas en un procedimiento de infracción por parte de la Comisión Europea contra España, con una controversia que dio comienzo en el año 2015. La Comisión Europea ha solicitado la modificación de las consecuencias que llevan aparejada el incumplimiento de *“la obligación de los residentes fiscales en España de declarar algunos de sus bienes y derechos situados en el extranjero”*<sup>5</sup>, así como la anulación del apartado 2 del artículo 39 LIRPF por infringir diversa normativa Europea. Las consecuencias asociadas a esto serían *“en primer lugar, la calificación de los activos como ganancias patrimoniales no justificadas y su inclusión en la base imponible general con independencia de la fecha de adquisición de los activos de que se trate; en segundo lugar, la imposición de una multa proporcional del 150 %, y, en tercer lugar, la imposición de multas de cuantía fija”*<sup>6</sup>.

Según la Comisión Europea afecta a la libre circulación de capitales, así como a otros derechos proveniente del Derecho comunitario, considerando la Comisión que la propia Administración Tributaria tiene la posibilidad de poder disponer de dicha información debido al régimen de intercambio de información que fue establecido en la Directiva 2011/16/UE y no solo a través de la vía del modelo 720.

---

<sup>5</sup> SAUGMANDSGAARD (2021), p.1. Disponible en: <https://curia.europa.eu/juris>.

<sup>6</sup> *Ibidem*.

## 2. Elusión del pago de tributos y activos en el extranjero

### 2.1. Hechos sentencia de condena

1. Un primer ejemplo de sentencia condenatoria por la comisión de delitos contra la Hacienda Pública, es la STS 347/2017 de 24 de marzo, conocida como «asunto Messi», en concreto, por la perpetración de tres delitos contra la Hacienda Pública regulados en los artículos 305 y 305 bis del CP.

El acusado obtuvo ingresos en los ejercicios correspondientes a los años 2007, 2008 y 2009 provenientes de la explotación de sus derechos de imagen, que habían sido previamente cedidos, omitiendo declarar dichos ingresos en el IRPF ocultándolos así a la Administración Tributaria española.

2. El autor utilizó un gran entramado de entidades mercantiles entre las que se realizaron distintas cesiones de su derecho de imagen. La ubicación de las entidades cesionarias se hallaban en países donde era posible la obtención de beneficios de carácter fiscal o incluso, la nula tributación, entendiendo como nula tributación: *“existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según corresponda”*<sup>7</sup>, evitando así la inclusión de dichos rendimientos en el IRPF derivados de los derechos de imagen ante la Hacienda española.

La misma Sentencia expone el fin que tenía el acusado que era: *“crear la apariencia de cesión de los derechos de imagen del jugador a Sociedades radicadas en países cuya legislación tributaria permitía la opacidad, tanto sobre la existencia de aquéllas como de la identidad de sus socios y la realidad de sus operaciones”*<sup>8</sup>.

Los hechos probados revelan las distintas simulaciones que tuvieron lugar para la defraudación a la Agencia Tributaria española, puesto que, en algunas de las cesiones

---

<sup>7</sup> Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Disposición adicional primera, apdo. 2.c).

<sup>8</sup> ECLI:ES:TS:2017:1885



sobre los derechos de imagen no se estipulaba ningún tipo de contraprestación, situación que era no común, puesto que lo habitual es que el cedente obtenga algún tipo de contraprestación.

Teniendo en cuenta lo anterior, puede deducirse la realización de las mencionadas cesiones simuladas debido a la participación que realiza en todo momento el acusado en las negociaciones, pudiéndose considerar como suceso inusual, puesto que había contratado a unos determinados sujetos para esas negociaciones. Por tanto, se quería conseguir con esto la *“creación de aparentes sujetos pasivos interpuestos entre el verdadero y la Hacienda – las supuestas cesionarias de los derechos – y su deslocalización, ubicándolos en países diversos que dificulten el seguimiento en caso de investigación del devengo y percepción de los derechos negociados con terceros. La interposición de otro sujeto entre el aparente pasivo del impuesto y el origen del dinero percibido -las gestoras de servicios contratadas por las cesionarias de los derechos-, son otro paso más para incrementar el poder disimulador de la artimaña, merezca esta o no la consideración de «entramado»*<sup>9</sup>.

3. Finalmente, se confirmó que el acusado, a través de todos los actos realizados, dejó de ingresar a la Agencia Tributaria española la cantidad de 1.064.626,62 euros, correspondiente al ejercicio de IRPF del 2007; la cantidad de 1.584.601,09 euros, por el IRPF del año 2008, y la de 1.536.775,41 euros por el ejercicio de IRPF del 2008.

Del mismo modo, el padre del autor es considerado como cooperador necesario a consecuencia de ser conocedor del conjunto de sociedades mercantiles que se encontraban en el entramado con el fin de eludir la inclusión de dichos ingresos en los diferentes ejercicios del IRPF, así como actuar en nombre y representación de su hijo para la utilización de dichas sociedades cuando el autor era menor de edad y, llegó a ser considerado como cooperador necesario por *“intervenir para conseguir el primer «entramado» societario; protagonizó la cesión de la gestión de los derechos a sucesivas empresas y encomendar al despacho «Juárez» que mantuviera los derechos en el seno de la familia del acusado dando lugar a que surgiera «JENBRIL»*<sup>10</sup>, por lo que *“Lo relevante de la cooperación ... es que, tras protagonizar la inicial cesión de derechos de*

---

<sup>9</sup> ECLI:ES:TS:2017:1885

<sup>10</sup> ECLI:ES:TS:2017:1885

*imagen de su hijo a la sociedad titularidad de la madre, cuando aquel era menor, la cesionaria otorga la gestión económica de los derechos del hijo a otra sociedad de la que el recurrente era titular en un 50% ... y tal esquema se reproduce, tras ratificarlo el hijo siendo ya mayor, cuando el recurrente decide prescindir del cotitular....Esa configuración del protocolo de comportamiento en el tratamiento de los contratos, como dice la sentencia de instancia, es lo que coopera, de manera determinante en la opacidad de los ingresos por la explotación de los derechos de imagen....A tales actos de colaboración los califica en efecto la sentencia recurrida de necesarios y decisivos por ser consistentes en la aportación de elementos sin los cuales esa defraudación hubiera sido muy difícil de cometer”<sup>11</sup>.*

Finalmente la sentencia aclara que es posible administrar los intereses económicos de otro sin tener que inmiscuirse en la relación de ese otro con Hacienda, pero en el supuesto en el que nos encontramos no acogen ese relato con los hechos probados, resultando subsumida la conducta en esa participación mediante cooperación necesaria del art. 28 CP.

## ***2.2. Hechos sentencia de conformidad***

1. Del mismo modo, en referencia a los mismos delitos contra la Hacienda Pública, otro caso es el que finaliza en conformidad, en especial la SAP de Madrid (Sec. 17<sup>a</sup>), 53/2018 de 22 de enero, denominado «caso Cristiano Ronaldo».

El acusado, fue encausado penalmente por querer eludir la inclusión de los ingresos derivados por la explotación de sus derechos de imagen en el IRPF, precisamente en los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014.

2. Una vez se trasladó a España en julio de 2009, pasó a ser considerado como residente fiscal en dicho país el 1 de enero del 2010, optando el mismo por la aplicación de la tributación del tipo del 24% por la rentas obtenidas en el territorio español en el año 2011, y en el 24,5% en los ejercicio 2012 a 2014, régimen aplicable a “*los trabajadores desplazados al territorio español, regulado en el artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre*

---

<sup>11</sup> ECLI:ES:TS:2017:1885

*la Renta de las Personas Físicas y artículos 114 y siguientes del Reglamento del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas*<sup>12</sup>.

Anteriormente a trasladarse a España, pero posteriormente a la aceptación de las condiciones que habían sido fijadas en el equipo de fútbol, el acusado efectuó una simulación en el periodo de 2008 sobre la cesión completa y exclusivamente de sus derechos de imagen a una sociedad mercantil situada en las Islas Vírgenes Británicas, siendo un territorio calificado reglamentariamente como *paraíso fiscal* por el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

3. En este caso, le fue cedida la explotación de los derechos de imagen a una sociedad cuyo único socio era el propio acusado, pactándose en ese momento una contraprestación en beneficio del acusado, que consistía en “*el pago de todos los ingresos percibidos por ésta tras deducir 20.000 euros y los gastos en los que hubiera incurrido por la supuesta gestión de los derechos de imagen*”<sup>13</sup>.

De forma posterior a dicha cesión, se transfirió el derecho de imagen a otra entidad mercantil secundaria localizada en Irlanda, la cual era la que realmente realizaba la explotación de sus derechos de imagen.

Así mismo, el Tribunal considera que la cesión de los derechos de imagen realizada en un primer momento era “*completamente innecesaria y solamente tenía como finalidad la interposición de una pantalla para ocultar a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de España la totalidad de los ingresos obtenidos por el acusado por la explotación de su imagen*”<sup>14</sup>.

El acusado, conector de las obligaciones tributarias de declarar desde el año 2011, únicamente tributó el IRPF del periodo correspondiente al 2014 “*consignando unas*

---

<sup>12</sup> ECLI:ES:APM:2019:1473

<sup>13</sup> ECLI:ES:APM:2019:1473

<sup>14</sup> ECLI:ES:APM:2019:1473

*rentas de fuente española originadas entre los ejercicios 2.011 y 2.014 de 11.534.917'06 euros, cuando las rentas verdaderamente obtenidas de fuente española fueron de 4.727.065'47 euros en 2.011, de 5.449.323'09 euros en 2.012, de 10.761.581'33 euros en 2.013 y de 13.879.804'57 euros en 2.014*<sup>15</sup>, así como, calificando los rendimientos obtenidos de la cesión de los derechos de imagen como rendimiento de capital mobiliario y no como rendimientos de actividades económicas.

El perjuicio que se causó por el entramado realizado a través de la interposición de personas jurídicas fue 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.

### **2.3. Hechos de sentencia absolutoria**

1. Más recientemente, ha sido dictada la ratificación en parte de una absolución sobre unos hechos que, a priori, podrían considerarse constitutivos de idénticos delitos contra la Hacienda Pública: la STSJ de Madrid (Sec. 1ª), 18/2021 de 20 de enero, conocido también como «caso Xabi Alonso», así como la SAP de Madrid (Sec. 30ª), 1014/2018, de 25 de noviembre de la que trae causa.

El 1 de enero del 2010 el investigado pasó a ser considerado residente fiscal en España y, por tanto, sujeto a los impuestos españoles. Él mismo llevó a cabo la presentación del IRPF en los ejercicios 2010, 2011 y 2012, pero sin incluir los ingresos obtenidos por la explotación de sus derechos de imagen, acogiéndose “*a una opción fiscal que le resultaba en el caso más ventajosa*”<sup>16</sup>.

2. El autor de los hechos, antes de llegar a ser considerado como residente fiscal en España, el 1 de agosto de 2009, cedió la explotación de sus derechos de imagen a una sociedad de carácter mercantil a cambio de una contraprestación basada en la previsión de los ingresos que el cedente sería capaz de obtener durante la duración del contrato, que se estableció en cinco años, por una cantidad de 5.000.000 euros. Esta sociedad mercantil se encontraba domiciliada en Madeira (Portugal), la cual fue constituida en el año 2001, poseyendo dicho lugar de unos beneficios fiscales tales como era la exención total de

---

<sup>15</sup> ECLI:ES:APM:2019:1473

<sup>16</sup> ECLI:ES:TSJM:2021:29

impuestos o la aplicación de un tipo mínimo, por lo menos hasta el año 2012, pero que “en el año 2012, únicamente le sería aplicable un tipo del 4%; y, entre 2013 y 2020 del 5%. Además, los rendimientos abonados al socio no residente estaban exentos de toda retención en el momento del pago”<sup>17</sup>.

Asimismo, el 5 de agosto de 2009 la sociedad mercantil le cedió el 50% de los derechos de imagen al equipo de fútbol que contrató al acusado “entidad que ostentaría el derecho de explotar en exclusiva la imagen del jugador en sus actos oficiales y/o con cualquiera de las prendas de sus equipos, a cambio de abonar a KARDZALI las cantidades estipuladas en el contrato”<sup>18</sup>.

El investigado obtuvo el 16 de diciembre de 2009 el 100% de las participaciones sociales de la entidad mercantil a la cual le había cedido la explotación de los derechos de imagen de forma inicial y, a su vez, la sociedad principal subcontrató a otra sociedad mercantil para que fuera la que realmente llevara a cabo la mayoría de las negociaciones de los contratos, y no el propio acusado.

3. En este caso, el Ministerio Fiscal resaltó la nula infraestructura de la que consideraba que contaba la sociedad mercantil la cual explotaba los derechos de imagen del futbolista, argumentando además que se trata de un mero instrumento para efectuar la recepción de pagos que le correspondía recibir al autor.

#### ***2.4. Hechos de sentencia absolutoria por prescripción e indebida aplicación de la normativa tributaria***

1. Se comenzó la investigación de unos hechos aparentemente constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública del artículo 305 y 305 bis, apdo. 1 a) del CP y de dos delitos contra la Hacienda Pública del artículo 305 del CP, descrita en la SAN (Sec. 4º), 12/2020, de 21 de septiembre, contra tres individuos como consecuencia de la apertura de tres cuentas bancarias en una entidad ubicada en Andorra en septiembre de 2009.

---

<sup>17</sup> ECLI:ES:TSJM:2021:29

<sup>18</sup> ECLI:ES:TSJM:2021:29

En las cuentas anteriormente mencionadas, se efectuaron ingresos y disposiciones durante los años 2009, 2010 y 2012. Los titulares de las mismas se abstuvieron de declarar los rendimientos procedentes de la cuenta y valores de los que eran titulares ante la Hacienda Pública española en los correspondientes periodos voluntarios de cada IRPF, provocando así una elusión de la cuota correspondiente en cada ejercicio. Además, se incumplió también la obligación existente de efectuar en plazo voluntario el denominado *modelo 720*<sup>19</sup> para la *declaración sobre bienes y derechos situados en el extranjero*<sup>20</sup>. Fue durante el año 2014 cuando presentaron el modelo 720 pero ocultando los fondos y valores situados en Andorra así como sus rendimientos.

2. Inicialmente, se investigaba si el origen de los ingresos efectuados en las cuentas de Andorra procedía de la conocida entidad mercantil «Pescanova S.A.». Se concibió esa posible vinculación debido a la reseña efectuada durante la apertura de la cuenta de uno de los acusados designando al mismo como *“importante accionista del Grupo Pescanova S.A.”*<sup>21</sup>, refiriéndose también a otro de los acusados como *“Director General de Área en la sociedad Pescanova S.A. y pertenecía al órgano de administración de la entidad matriz y de nueve de sus filiales”*<sup>22</sup>, pero quedó *“acreditado es que tales fondos no proceden de las cuentas de la sociedad Pescanova S.A. o de alguna de sus filiales”*<sup>23</sup>.

3. Se analiza en la propia sentencia la intención del Ministerio Fiscal y de la Abogacía del Estado en cuanto a la aplicación de la tesis utilizada por la Agencia

---

<sup>19</sup> El llamado modelo 720 y, más concretamente la inexistencia de prescripción por la omisión de su presentación está siendo actualmente cuestionado por la Comisión Europea en causa seguida contra el Reino de España siendo reprochado en el Dictamen Motivado del Abogado General fechado en Bruselas el día 15 de febrero de 2017, en el Procedimiento de Infracción nº 2014/4330 al considerarla claramente discriminatoria y desproporcionada solicitando la anulación del artículo 39.2 LIRPF, contemplando el mismo: *“En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto”*.

<sup>20</sup> Obligación prevista en la Disposición Adicional 18ª de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria para la suministración de información a la Administración tributaria sobre las cuentas bancarias de las que disponían en Andorra.

<sup>21</sup> ECLI:ES:AN:2020:2344

<sup>22</sup> ECLI:ES:AN:2020:2344

<sup>23</sup> ECLI:ES:AN:2020:2344

Tributaria en relación al cálculo de la cuota tributaria, surgiendo así los posibles delitos contra la Hacienda Pública que especificaron en sus escritos de acusación.

Del mismo modo, se lleva a cabo la mención del actual procedimiento de infracción nº 2014/4330 contra el Reino de España del Dictamen Motivado por la Comisión Europea solicitando la anulación del artículo 39.2 LIRPF dado que con *“la nueva normativa se ha pretendido evitar que opere el instituto de la prescripción sobre tales hechos y se ha tratado de incrementar, artificialmente, la cuantía que se dice defraudada, aglutinando todos los ingresos en un único ejercicio, posterior, en pleno conocimiento de que, de manera individualizada, en sus adecuados períodos impositivos, por lo general no alcanza el límite cuantitativo establecido en el tipo recogido en el artículo 305 del Código Penal”*<sup>24</sup>, generando con ello la no prescripción de la sanción administrativa.

### **3. Hecho imponible generado o detectado en el extranjero**

1. En el supuesto de la STS 347/2017 de 24 de marzo, los hechos consisten en la creación de un entramado de sociedades desde el año 2005 para simular la apariencia de haber cedido los derechos de imagen a entidades mercantiles que se encontraban ubicadas en países con grandes ventajas fiscales.

Inicialmente, una de las entidades mercantiles que poseía los derechos para la explotación comercial de la imagen del acusado se encontraba domiciliada en Belice y, posteriormente le fue cedido este derecho a una sociedad domiciliada en Uruguay, siendo el capital y administración de ésta exclusivamente del acusado, además, según expone la sentencia *“Belice y Uruguay eran en el momento de la comisión de los hechos países cuya legislación permitía la residencia en su territorio de sociedades con opacidad en cuanto a la identidad de sus propietarios y rentas, y que permitían acciones al portador, accionistas y administradores fiduciarios y sin inscripción en registros públicos”*<sup>25</sup>.

---

<sup>24</sup> ECLI:ES:AN:2020:2344

<sup>25</sup> ECLI:ES:TS:2017:1885

Así mismo, esas dos entidades mercantiles llegaron a contraer multitud de contratos a través de sociedades domiciliadas en Reino Unido y Suiza, que del mismo modo, en aquel momento dichos países contaban con convenios para evitar la doble imposición y *“cuya legislación no penalizaba fiscalmente las operaciones realizadas con las sociedades residenciadas en países como Belice y Uruguay”*<sup>26</sup>.

El acusado alegó que existió una delegación previa a su asesores fiscales y que quedó totalmente desvinculando de las declaraciones realizadas y que *“fueron solamente estos los que realizaron la que considera el recurrente acción típica que, según el artículo 305 Código Penal, consistiría en preparar, elaborar y presentar las declaraciones fiscales ocultando datos a las autoridades fiscales”*<sup>27</sup>. En este sentido, cabe señalar que se trata de un delito especial y que solamente puede ser cometido por quien tiene la condición de deudor tributario, lo que no significa que sea el autor quien lo realice por sí mismo.

En este caso, según Martínez-Arrieta Márquez de Prado interpreta que *“sostiene su inocencia justificándose en la delegación de responsabilidad y, por ende, atribuye la culpa a los expertos bajo la idea de que si la delegación se efectúa en personas capacitadas para la función encomendada, que disponen de medios y autorización necesaria para su ejecución, supone una exoneración para quien les contrató”*<sup>28</sup>, pero la sentencia insiste en *“Tal dominio del devenir delictivo no desaparece, como pretende el recurrente, por delegar actuaciones en otros sujetos, si conserva la competencia para recabar la información de su cumplimiento por el delegado y si puede revocar la delegación”*<sup>29</sup>.

Tal y como expone la sentencia *“no resulta acomodado a lógica admitir que quien percibe importantes ingresos ignore el deber de tributar por ello. Ni se acomoda a lógica que quien constata que no abona nada en absoluto a Hacienda en España como tributo, pese a la elevada percepción de concretos ingresos (los derechos de imagen), no sepa*

---

<sup>26</sup> ECLI:ES:TS:2017:1885

<sup>27</sup> ECLI:ES:TS:2017:1885

<sup>28</sup> MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO (2017), p. 2. Disponible en: <https://laleydigital-laleynext-es.accedys2.bbtck.ull.es>.

<sup>29</sup> ECLI:ES:TS:2017:1885



*que está defraudando ilícitamente*<sup>30</sup>. Además, “*subraya, como dato de fuerte valor indiciario, que los derechos se «cobran» a través de sociedades y, sin embargo, el recurrente era el «perceptor». A lo que se añade que el recurrente, pese a ser menor cuando los derechos, que originan aquellos pagos, se cedieron a una sociedad siendo menor, cuando el 12 de marzo de 2007 se ceden a «JENBRIL S.A.» ya es mayor firma consintiendo tal cesión de manera «absoluta, irrevocable e incondicionalmente», firma que estampa personalmente también en múltiples contratos con terceros adquirentes de los derechos que hicieron los abonos base de la deuda fiscal*”<sup>31</sup>.

Junto con todo lo anterior, el acusado llegó a percibir durante el periodo del 2005 al 2009 unos ingresos netos que ascienden a 10.224.086,38 euros, cantidades que fueron ocultadas a la Agencia Tributaria española durante los diferentes ejercicios, siendo la cuotas dejadas de ingresar de 1.064.626,62 euros correspondientes al IRPF del año 2007, la cantidad de 1.584.601,09 euros correspondientes al IRPF del año 2008 y, la cantidad de 1.536.775,41 euros por el ejercicio del IRPF del 2009.

2. Del mismo modo, la SAP de Madrid (Sec. 17<sup>a</sup>), 53/2018 de 22 de enero, tratándose de una sentencia de conformidad, el acusado cedió en 2008 a una sociedad mercantil sus derechos de imagen cuando fue aceptada sus condiciones en el club en el cual iba a desempeñar su trabajo, esta entidad se encontraba domiciliada en la Islas Vírgenes Británicas, conocido este territorio como paraíso fiscal, siendo el único socio el propio acusado.

A su vez, únicamente diez días después de haber cedido los derechos de imagen a dicha sociedad, la misma cedió la explotación de esos derechos a otra entidad mercantil domiciliada en Irlanda, resultando que era ésta última la que efectivamente explotaba el derecho de imagen del autor. Con todo esto, lo que pretendía conseguir era la creación de una pantalla entre la Administración Tributaria y los ingresos obtenidos por esa explotación.

El acusado pactó con la primera entidad mercantil que la contraprestación generada durante los años 2011 a 2014 se harían efectivos en el mes de diciembre de

---

<sup>30</sup> ECLI:ES:TS:2017:1885

<sup>31</sup> ECLI:ES:TS:2017:1885

2014, por lo que el acusado solo efectuó el IRPF del ejercicio 2014 pero incluyendo rentas originadas de fuente española entre esos ejercicios de 11.534.917,06 euros, cuando realmente las rentas que se obtuvieron de fuentes españolas fueron 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, todo ello realizado con conocimiento de su obligación de declarar todas las cantidades obtenidas.

Incluso, en la mencionada declaración del IRPF del 2014, calificó las rentas obtenidas del contrato de cesión simulado con la primera entidad mercantil como rendimientos del capital mobiliario y no como rendimientos derivados de actividades económicas, permitiendo con ello una disminución considerable de la base imponible a declarar. Con todo ello, se ocasionó a la Hacienda Pública Española un perjuicio 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.

Finalmente, se lleva a cabo la conformidad del acusado condenándolo como autor criminalmente responsable de cuatro delitos contra la Hacienda Pública correspondiente al IRPF de los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014 previstos en los arts. 305 y 305 bis.1 a) del CP, sustituyendo las penas de prisión impuestas, correspondientes a 24 meses, por una pena de multa de 48 meses con una cuota diaria de 250 euros.

*Sobre hechos como estos, Cardenal Montraveta interpreta que “cuando concurren los requisitos exigidos por el legislador para poder acordar la suspensión, debe valorarse la eficacia preventiva general y especial de las distintas opciones y elegir aquella que sea más eficaz desde un punto de vista preventivo global: la que ofrezca el mejor «saldo preventivo global», siempre que no se infrinja así el principio de proporcionalidad, algo excepcional cuando la pena de prisión o la suma de las impuestas es superior a 1 año. Por lo tanto, la ejecución de la pena estará justificada siempre que sea la alternativa más eficaz desde un punto de vista preventivo global y no infrinja el principio de proporcionalidad. Esta tesis conduce a denegar la suspensión de la ejecución de la pena impuesta a Cristiano Ronaldo, al ser esta opción la más eficaz desde el punto de vista de*

*la prevención general (intimidatoria y, también, positiva), sin que quepa esperar que el ingreso en prisión despliegue efectos criminógenos*<sup>32</sup>.

Finalmente, como sentencias de conformidad por la cesión de derechos de imagen a entidad mercantiles situadas fuera del territorio español y condenados por delitos contra la Hacienda Pública encontramos también la SAP de Madrid (Sec. 2ª), 259/2020, de 04 de junio, conocido como «caso Diego Costa», así como la SAP de Madrid (Sec. 29ª), 279/2018 de 23 de mayo, conocido como «caso Falcao».

3. En caso contrario, encontramos las sentencias STSJ de Madrid, (Sec.1ª), 18/2021 de 20 de enero, así como la SAP de Madrid (Sec. 30ª), 1014/2018, de 25 de noviembre como sentencias absolutorias queriendo imputar al investigado tres delitos contra la Hacienda Pública del art. 305 y 305 bis del CP.

En el presente caso, se discute que la cesión de los derechos de imagen realizada resulta ser ficticia, no pudiéndose acoger a la opción fiscal prevista en el artículo 92 de LIRPF, dado que solo está previsto para cesiones reales, cuestión que fue interpretada por las partes acusadoras considerando que *“el negocio jurídico realizado el 1 de agosto de 2009 es, sencillamente, falso, puramente aparente en cuanto efectuado con una única finalidad espuria: eludir la tributación en España de los rendimientos obtenidos por la explotación por el Sr. .... de sus derechos de imagen*<sup>33</sup>.

Asimismo, las acusaciones se basan también en la supuesta carencia de infraestructuras de las que dispone la entidad mercantil a la que le fue cedida los derechos de imagen, exponiendo la STSJ que *“no se requiere un entramado especialmente complejo para gestionar la explotación de la imagen de una persona cuya actividad deportiva le dota de una gran notoriedad”. KARDZALI acudía a la subcontratación de empresas especializadas -lo que es habitual en este específico mercado-, aunque sí tenía personal propio -un técnico oficial de cuentas y una persona a tiempo parcial-, habiendo reconocido en el plenario las Inspectoras de la AEAT que ninguna normativa dispone qué infraestructura mínima ha de tener una sociedad que se dedique a la explotación de*

---

<sup>32</sup> CARDENAL MONTRAVETA(2019), p. 5. Disponible en: <https://diariolaley.laleynext.es/Content/>.

<sup>33</sup> ECLI:ES:APM:2019:13456

*los derechos de imagen*<sup>34</sup>, es decir, se discutía la posible simulación absoluta de la cesión realizada y, como consecuencia de ello, se veía involucrada la posibilidad o no de aplicación del art. 92 LIRPF, precepto que regula como requisitos los siguientes: “(i) *prestar sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral, (ii) esta persona o entidad empleadora ha obtenido la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen del contribuyente y (iii) las rentas satisfechas por rendimientos del trabajo son iguales o superiores al 85 por 100 del importe total pagado por ambos conceptos (trabajo y derechos de imagen)*”<sup>35</sup>.

Con todo ello, junto con el resto de pruebas, se pudo demostrar que la entidad mercantil, a la cual se le habían cedido los derechos de imagen era la que realmente emitía y cobraba las facturas por la explotación de los mismos, tal que así “*afirman los peritos que KARDZALI, a partir del contrato de cesión (que se tilda por las acusaciones de absolutamente simulado), ha tenido un incremento significativo del volumen de negocio (representativo de los contratos gestionados por la sociedad), proveniente de la cesión de los derechos de imagen de los que era titular, lo que le permitió maximizar el activo y llevar a cabo alternativas de inversión en el normal desarrollo de su actividad*”<sup>36</sup>.

Otro de los motivos para creer que era ficticia la cesión fue, según las partes acusadoras, la intervención del acusado en las negociaciones de los contratos, habiendo cedido los derechos de imagen para crear la apariencia de explotación a través de las entidades mercantiles como instrumento para ello, pero la defensa demostró contrato por contrato, de las diferentes cesiones, quienes intervinieron en los mismos y, si intervino en algún momento el acusado era para dar su consentimiento, ya que “*el art. 92 LIRPF no solo contempla como título legitimador de la explotación del derecho de imagen por terceros " la cesión", sino también " el consentimiento o la autorización" de dicho uso por parte de su titular original*”<sup>37</sup>.

Finalmente, se acuerda que resulta procedente la aplicación del art. 92 LIRPF, por lo que no se encuentra sometido a tributación en el IRPF los rendimientos por éste

---

<sup>34</sup> ECLI:ES:TSJM:2021:29

<sup>35</sup> ECLI:ES:APM:2019:13456

<sup>36</sup> ECLI:ES:APM:2019:13456

<sup>37</sup> ECLI:ES:TSJM:2021:29

obtenidos a través de la cesión, dado que hubo una cesión real, entendiéndolo la sentencia apelada cuando expresa que *“no nos encontramos ante un supuesto de simulación o de una conducta defraudadora, sino ” pura y simplemente ante el aprovechamiento, dentro de las opciones fiscales que se le presentaban... de la solución que consideró más ventajosa..., lo que no entraña juicio de reproche alguno desde el punto de vista del Derecho Penal”*<sup>38</sup>. Y, además, *“para que el régimen especial del art. 92 LIRPF sea aplicable 'lo único que importa es que el contribuyente mantenga una relación laboral con una entidad y una relación mercantil con otra a la que cede la explotación de su imagen y que el triángulo se cierre contratando la primera sociedad con la segunda la cesión de tales derechos", en el bien entendido de que "es irrelevante cuál sea el porcentaje de participación en la sociedad, el objeto de tal sociedad cesionaria, la composición de sus ingresos o de su accionariado, el lugar de su establecimiento e incluso que sea o no transparente”*<sup>39</sup>.

Concluyendo que, en el presente caso, existe una relación laboral entre el acusado y el club, que los derechos de imagen fueron cedidos a una entidad mercantil, que ésta a su vez cedió parte de los derechos de imagen al empleador del cedente y, que las cantidades satisfechas por rendimiento de trabajo son superiores al 85 por 100 del importe total (rendimientos del trabajo y derechos de imagen), resultando los hechos no constitutivos de los delitos contra la Hacienda Pública que le eran imputados.

La STSJ de Madrid (Sec. 1ª), 18/2021 de 20 de enero resuelve el recurso de apelación devolviendo la causa la SAP de Madrid (Sec. 30ª), 672/2019 de 25 de noviembre, porque aún considerando que es la entidad mercantil la que realmente llevó a cabo la explotación de los derechos de imagen y no el cedente, las acusaciones han solicitado la debida motivación sobre la inclusión de todos los ingresos percibidos en la modalidad del artículo 92 LIRPF, si únicamente es aplicable cuando existe una relación laboral, cosa que no existe con muchos de los otros contratos suscritos y cobrados.

4. Finalmente, tenemos como caso controvertido la SAN (Sec. 4º), 12/2020, de 21 de septiembre, en donde se intenta aplicar una normativa a hechos acaecidos anteriormente a la entrada en vigor de la misma, incumpliendo el principio fundamental

---

<sup>38</sup> ECLI:ES:TSJM:2021:29

<sup>39</sup> ECLI:ES:TSJM:2021:29

de irretroactividad de las normas penales desfavorables, la prescripción del delito y el de legalidad penal por predeterminación normativa de los delitos y sus penas.

Los hechos ya mencionados anteriormente, tuvieron lugar en los años 2009, 2010 y hasta mayo del 2012, debido a que desde el año 2009, cuando se realizaron las aperturas de las cuentas en Andorra se realizaron unos ingresos y disposiciones que no fueron declaradas ni en el IRPF del ejercicio del 2013 ni posteriormente en el modelo 720, ocultando tales fondos situados en Andorra y, según las partes acusadoras, incumpliendo la normativa prevista en la Disposición Adicional decimoctava de la LGT, que entró en vigor el 31 de octubre de 2012, por lo que no sería aplicable al caso.

En un primer momento, se concebía la idea de la posible procedencia criminal del dinero ingresado en ese periodo pero, *“se ha constatado que la acusada ... se dedicó durante los años 1987 a 2007, aproximadamente, a la cría y reproducción de caballos, lo que le proporcionó cuantiosos ingresos cuando eran vendidos, en sumas que no han sido precisadas; en tanto que sus hijos ... e ... se dedicaron durante los años 1992 a 2006, aproximadamente, a la doma de caballos y a las competiciones deportivas ecuestres, en las que ganaron por premios importantes cantidades de dinero, que no han quedado tampoco determinadas”*<sup>40</sup>, por lo que no se considera que ese dinero tenga un origen criminal, ya que *“lo impide la abundante prueba practicada, de la que claramente se deducen los fundamentales datos atinentes, por un lado, a la no procedencia criminal del dinero ingresado entre 2009 y 2012 en las cuentas abiertas en la entidad bancaria andorrana Andbank y, por otro lado, a la existencia de actividades lucrativas de los acusados relacionadas con el negocio de compra y venta de caballos y con las competiciones hípicas”*<sup>41</sup>.

Seguidamente, en cuanto a los delitos contra la Hacienda Pública que se les intentaba imputar, no pueden prosperar, el motivo de todo ello es que aunque pueda parecer que los hechos cumplen los requisitos del tipo delictivo, al superar la posible defraudación de los 120.000 euros, en el caso de dos de los acusados y, de los 600.000 euros, en el otro acusado, se les intenta aplicar de forma retroactiva el art. 39.2 LIRPF, tesis que deciden acoger el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado, calculando la cuota

---

<sup>40</sup> ECLI:ES:AN:2020:2344

<sup>41</sup> ECLI:ES:AN:2020:2344

correspondiente de los rendimientos generados en el periodo de 2009 a 2012, a fecha 31 de diciembre de 2013, como si se hubieran generado en un solo periodo impositivo.

Todo ello debido a que la normativa prevé que esos ingresos sean calificados como *“ganancias patrimoniales no justificadas imputables al ejercicio fiscal más antiguo no prescrito susceptible de regularización”*<sup>42</sup>, es decir, como si esos rendimientos nunca prescribiesen pudiéndolo incluir en cualquier periodo impositivo distinto a aquel en el cual fue generado, pero no es posible su imputación ya que estamos ante un supuesto de prohibición de retroactividad de las normas penales desfavorables, y es que justamente los hechos sucedieron hasta mayo de 2012, cinco meses antes de la entrada en vigor del apartado del artículo en cuestión.

Podemos confirmar que los hechos de dos de los acusados correspondientes a los ejercicios 2009 y 2010 estarían prescritos *“al haberse sobrepasado con creces el plazo de cinco años establecido para la prescripción de este delito en el artículo 131.1 último párrafo del Código Penal, en relación con el artículo 305 del mismo texto legal, desde la fecha en que se habrían consumado los supuestos ilícitos (en las fechas de finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación del impuesto correspondiente, sin perjuicio de que las cuotas correspondientes no alcanzan el límite exigido por el tipo) hasta que se inició la investigación sobre los hechos que ahora nos ocupan (recordemos que mediante escrito del Ministerio Fiscal, de fecha 17-5-2017, al que se accedió el 5-2-2018)”*<sup>43</sup>, así como los hechos vinculados al periodo del 2012, no concurre ninguna consecuencia porque aún no existía la obligación de informaciones de bienes y derechos en el extranjero, por lo que *“los acusados no pueden verse perjudicados por los efectos de la nueva norma, desfavorable para ellos, cuando los hechos que se le imputan son anteriores a su promulgación, pues todos los ingresos en las cuentas de Andbank se produjeron antes de octubre de 2012”*<sup>44</sup>.

Finalmente, a otro de los acusados, se le quiere imputar *“la comisión de un delito contra la Hacienda Pública del artículo 305 bis a) del Código Penal, con plazo de prescripción de 10 años (artículo 131.1 penúltimo párrafo del Código Penal), al estar*

---

<sup>42</sup> ECLI:ES:AN:2020:2344

<sup>43</sup> ECLI:ES:AN:2020:2344

<sup>44</sup> ECLI:ES:AN:2020:2344

*castigado con pena de prisión de hasta 6 años*<sup>45</sup>, pero a pesar de todo ello, por los ingresos generados en el 2012 no es posible la aplicación del delito contra la Hacienda Pública porque no cumple el requisito objetivo del tipo delictivo, pero en los periodos 2009 y 2010 sí cumple los requisitos del tipo delictivo pero sin efectos inculpativos debido a la prohibición de retroactividad.

Respecto a eso, *“a efectos de su calificación como delito fiscal no pueden usarse rendimientos y bienes procedentes de ejercicios prescritos cuya prescripción haya quedado enervada por la no declaración de los mismos en plazo a través del Modelo 720. Esto era lo que sucedía en el presente caso, ya que la Administración recurría a una ficción legal consistente en calcular la deuda tributaria según una valoración a fecha 31 de diciembre de 2012 como si todos los fondos y rendimientos de los contribuyentes existentes en esas cuentas se hubieran generado en un único año”*<sup>46</sup>.

Con todo lo anterior, podemos observar la vinculación existente entre la omisión de datos en el modelo 720, obligación prevista legalmente, con la perpetración del delito contra la Hacienda Pública cuando las cantidades son significativas hasta el punto de llegar a superar el tipo objetivo de los 120.000 euros de cuota defraudada.

Es por todo ello que el artículo 39.2 LIRPF *“en la medida en que establece una imprescriptibilidad de las obligaciones tributarias, es radicalmente contrario al Derecho comunitario...El vicio que se le imputa a la normativa en cuestión es precisamente que se elimina la posible concurrencia de eventuales prescripciones, al presumir, al período, por no cumplimentar la declaración, que los bienes son ganancias no justificadas imputables al período más antiguo entre los no prescritos. Lo que ni es admisible en Derecho, ni, mucho menos, en Derecho Penal”*<sup>47</sup>.

Además de todo lo anterior, el Tribunal Supremo *“ha sentenciado rotundamente (Sentencia núm. 586/2020, de 5 de noviembre) que las facultades de la Administración Tributaria destinadas a comprobar e investigar una obligación tributaria no podrán ejercitarse si dicha obligación está prescrita. Y si, vulnerándose esta prohibición, se ha*

---

<sup>45</sup> ECLI:ES:AN:2020:2344

<sup>46</sup> CALVO VÉRGEZ (2021), p. 26. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo>.

<sup>47</sup> GARCÍA MORENO (2021), p. 7. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo>.



*ejercitado, aunque sea al servicio de la investigación penal, la condena por delito no podrá prosperar”<sup>48</sup>.*

*Así mismo, “en palabras de la Comisión Europea, el legislador español ha dado un trato “discriminatorio y desproporcionado” a los bienes o derechos situados en el extranjero, en cuanto a la prescripción de la obligación tributaria. Así, en el ámbito estrictamente doméstico, en el que no existe tal obligación informativa, resulta de aplicación la regla general de prescripción a los 4 años en la esfera tributaria y a los 5 años en el ámbito penal. Sin embargo, cuando el patrimonio se encuentra situado fuera del territorio español y no se ha dado debido cumplimiento al deber de información - como aquí sucede-, la obligación tributaria deviene, de hecho, en imprescriptible”<sup>49</sup>.*

*Todo esto conlleva “a que la norma genere una inexplicable distinción cuando las ganancias patrimoniales no justificadas proceden de bienes o derechos situados en territorio español, configurando en tal caso una presunción iuris tantum, permitiendo la prueba en contrario (“salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción”, dice el artículo 39.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas); mientras que en los casos en que los bienes están ubicados en el extranjero, las posibilidades de prueba en contrario son nulas, y la regla se convierte en una presunción iuris et de iure, mediante la ficción legal consistente en “la negación de la prueba de que la propiedad de los activos se mantiene desde un determinado ejercicio fiscal que ha prescrito”, según expresa la Comisión Europea”<sup>50</sup>. Así mismo opina Albaladejo Sobolewski “el citado apartado del artículo 39 de la LIRPF introduce una presunción iuris et de iure..., al establecer que, en caso alguno, podrá el contribuyente acreditar que los bienes en cuestión fueron adquiridos en un periodo que en el momento de presentar la declaración informativa fuera de plazo se encontraba prescrito... se rechaza la posibilidad de que el administrado pueda ejercer la más nimia actividad probatoria”<sup>51</sup>.*

---

<sup>48</sup> GARCÍA MORENO (2021), p. 9. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo>.

<sup>49</sup> ECLI:ES:AN:2020:2344

<sup>50</sup> ECLI:ES:AN:2020:2344

<sup>51</sup> ALBALADEJO SOBOLEWSKI (2016), págs. 47-48. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet>.

#### 4. Cuota tributaria e impago. Tipo objetivo

1. El tipo objetivo del delito contra la Hacienda Pública del artículo 305 del CP se concreta en el que por acción u omisión defraude a la Hacienda Pública (estatal, autonómica o local).

La acción “*consiste en defraudar, es decir, en incumplir las prestaciones jurídico-tributarias a las que se está obligado, y se puede llevar a cabo, bien «eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta», bien «obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma»*”<sup>52</sup>.

Respecto a la realización de la conducta típica por omisión, “*sólo omitir la declaración, si se paga la cuota podrá constituir una infracción tributaria, pero desde luego no el delito de defraudación tributaria; el delito consiste esencialmente en no pagar, no en no declarar, aunque una y otra cosa suelen ir unidas*”<sup>53</sup>.

2. La cuantía de la cuota defraudada debe exceder los 120.000 euros, es decir, esa cuantía debe realizarse en el mismo período impositivo, del mismo régimen fiscal, no pudiendo acumular diferentes periodos para llegar a dicha cantidad. Se considera a esta cantidad como el límite entre la infracción tributaria, de carácter administrativo, y el delito.

La cuantía se determina según el *art. 305.2 CP*<sup>54</sup>, interpretando Muñoz Conde al respecto que “*esta regla es importante porque las defraudaciones que no alcancen el importe requerido en el período impositivo no pueden constituir el delito previsto en el art. 305, aunque acumulando diversos períodos impositivos llegue a rebasarse dicha*

---

<sup>52</sup> MUÑOZ CONDE (2019), p. 944.

<sup>53</sup> SOLA RECHE (2016), p. 470.

<sup>54</sup> Art. 305.2 “*A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior: a) Si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1. b) En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación”.*

*cantidad (una prueba más de su carácter de condición objetiva de penalidad). Tampoco cabe computar conjuntamente impuestos autónomos y en distinto régimen fiscal (por ej., defraudación por impuesto de sucesiones y por impuesto general sobre la renta)”<sup>55</sup>.*

Dentro de la cuota tributaria para la consideración de la comisión del delito, “*no se computan las cantidades resultantes de las denominadas obligaciones tributarias accesorias, del art. 25 de la LGT (interés de demora, recargos por declaración extemporánea, recargos del periodo ejecutivo), ni tampoco las de las sanciones tributarias y tampoco los recargos”<sup>56</sup>.*

La LGT en su artículo 50 determina los diferentes métodos para determinar la cuota tributaria, ya sea a través del método de estimación directa, de estimación objetiva o de estimación indirecta, ésta última siempre de forma subsidiaria cuando no exista otro método por el cual efectuar el cálculo de la cuota defrauda en este caso.

3. Finalmente cabe señalar que “*sólo cuando exista una simulación que encubra el hecho imponible desde el que se deduce la obligación tributaria cabe hablar de defraudación; pero no todo fraude de ley extrapenal puede repercutirse al ámbito penal como delito porque «el artificio utilizado salta a la vista» (STC 120/2005)”<sup>57</sup>.*

4. En el delito fiscal del art. 305 del CP se emplea el verbo defraudar, que indica que siempre exista un cierto engaño a la Hacienda Pública, por lo que “*lo que penalmente se sanciona no es la omisión de la declaración por sí misma, formalmente considerada, aislada de cualquier valoración. Ni tampoco el impago, entendido como omisión del ingreso material del dinero, si ha mediado una declaración veraz. Pues el tipo exige una conducta defraudatoria y no el mero incumplimiento de deberes tributarios. De esta forma, la omisión de la declaración sólo será típica si supone una ocultación de la realidad tributariamente relevante” ( S.T.S. n° 1505/2005, de 25 de noviembre, y en el mismo sentido, la S.T.S. n° 737/2006, de 20 de junio o la S.T.S. n° 209/2019, de 22 de abril). Pero ello no supone que el tipo objetivo exija una maquinación engañosa del*

---

<sup>55</sup> MUÑOZ CONDE (2019), p. 946.

<sup>56</sup> SOLA RECHE (2016), p. 476.

<sup>57</sup> SOLA RECHE (2016), p. 479.

*mismo modo que lo exige la estafa, aunque en algunas de sus modalidades presenta similitudes estructurales con este delito”<sup>58</sup>.*

En definitiva “*el concepto de defraudación está vinculado a actuaciones de ocultación o alteración de datos de obligatoria comunicación*”<sup>59</sup>.

## **5. Ánimo defraudatorio. Tipo subjetivo**

1. A través del artículo 305 del CP solo es posible la comisión por acción u omisión de la conducta típica de modo «dolosa», no previéndose la modalidad imprudente. Se considera suficiente admitir “*el dolo eventual, para considerar constituido el tipo subjetivo del delito de defraudación tributaria (Boix Reig/Mira Benavent p.75)*”<sup>60</sup>.

En este sentido, la mayoría de doctrina admite el dolo eventual para el delito fiscal como una forma de comisión, así como la jurisprudencia también se ha manifestado sobre el dolo eventual, “*la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid 475/2002, de 20 de septiembre admitía igualmente la modalidad dolosa eventual, «bastando con un conocimiento de la alta probabilidad de que las acciones u omisiones realizadas conllevarán una actividad defraudatoria y la asunción por parte del sujeto de esa probabilidad no es por tanto, en suma, una especial intención de defraudar lo que ha de probarse, sino que, para considerar concurrente el dolo del artículo 305 del CP, bastará con que pueda inferirse un conocimiento seguro o muy probable del agente de los elementos objetivos del ilícito penal»*”<sup>61</sup>.

2. Se hace necesaria la prueba del dolo, considerando “*la naturaleza subjetiva de este imprescindible elemento en general dificulta su prueba directa, en cuanto precisa de la del conocimiento y de la que estaría más entrañada, de la voluntad, de realizar los elementos objetivos que el autor competen*”<sup>62</sup>.

---

<sup>58</sup> ECLI:ES:AN:2020:2344

<sup>59</sup> ECLI:ES:AN:2020:2344

<sup>60</sup> SOLA RECHE (2016), p. 480.

<sup>61</sup> CISNEROS GONZALEZ (2016), p. 2. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/>.

<sup>62</sup> SOLA RECHE (2016), p. 480.

A todo lo anterior, se añade “*la exigencia o no de un especial ánimo de lucro o ánimo de defraudar. Así, mientras que un sector de la doctrina (representado por BAJO y BACIGALUPO) exigen la necesaria existencia de un particular animus defraudandi o voluntad de defraudar a la Hacienda Pública como elemento subjetivo del tipo, otros autores como MARTINEZ BUJÁN son contrarios a la exigencia de un plus añadido al dolo, debido a que no se puede inferir ni del tenor literal del precepto, ni de su configuración normativo-estructural*”<sup>63</sup>, pero encontramos opiniones contrarias en cuanto a que “*hay que recordar que ninguna de las acepciones del verbo defraudar impone interpretación alguna en el sentido de que haya de llevar implícita el engaño (v. ya Sánchez-Ostiz Gutiérrez I p. 115 con n.99); esto es defraudar no requiere engañar (cfr. Boix Reig/Mira Benavent pp. 53 s.). Y por consiguiente es lo cierto que en la delimitación de la tipicidad con base en tal comportamiento, hay que contar con las hipótesis de que se pueden imputar los mismos perjuicios para la Hacienda Pública mediando o no engaño*”<sup>64</sup>.

## **6. Algunas conclusiones**

1. En primer lugar, es relevante destacar que, el tipo delictivo del art. 305 del CP como delito contra la Hacienda Pública es considerado como ley penal en blanco, es decir, el delito está constituido por la acción u omisión de unos determinados hechos que se encuentran regulados en la normativa tributaria, por lo que la conducta típica de la infracción del sujeto pasivo obligado al pago de tributo no se encuentra reflejada plenamente en el precepto penal. Teniendo así que acudir a la normativa tributaria para completar el proceso de subsunción en el precepto penal. En este caso, el art. 305 del CP. Debe ser siempre complementado con la ley fiscal que se encuentre vigente en el momento de la comisión. Por lo que, para poder interpretar correctamente el tipo penal hay que acudir a otra rama del Derecho, en este caso al Derecho Tributario o Fiscal el cual contiene la descripción de los preceptos del tipo, susceptible de las propias dificultades interpretativas, como las que hemos venido analizando.

2. De ese modo, en cuanto a los diferentes casos planteados, se ha puesto de manifiesto las distintas opciones fiscales existentes en la rama del Derecho Tributario y

---

<sup>63</sup> JIMENEZ MORIANO (2020), p. 5. Disponible en: <https://diariolaley.laleynext.es/>.

<sup>64</sup> SOLA RECHE (2016), p. 470.

su relación con la rama del Derecho Penal para los supuestos de cesión de derechos de imagen a terceros. Considerando una especial regulación de las implicaciones tributarias de la explotación del derecho de imagen del que disponen, suponiendo otra fuente no poco importante de ingresos. Es evidente el propósito de eludir su tributación u obtener un beneficio fiscal a través de sujetos pasivos diferenciados, con domicilio en país distinto al que se produjo la cesión de tales derechos de imagen.

La mayor parte de los casos considerados han resultado de condena, y dentro de ellos se han producido por la vía de la conformidad. Se puede deducir de las sentencias analizadas que los obligados tributarios han buscado el modo de eludir la declaración de los rendimientos obtenidos a través la explotación de los derechos de imagen, previamente cediendo esos derechos a una entidad o entidades mercantiles situadas fuera del territorio español, habitualmente en paraísos fiscales, para que la Administración Tributaria española no pudiese hallar esas rentas e incluirlas como rendimientos en el IRPF. En algunos casos, los derechos de imagen se iban cediendo entre un entramado de entidades mercantiles situadas en diferentes países, claramente simulado, demostrando que realmente era el cedente el que percibía esos rendimientos y no la entidad mercantil a la cual le había cedido los derechos de imagen. Se puede concluir que resulta un aprovechamiento de la normativa fiscal realizada de forma defraudatoria con lo que ha conllevado a la realización del delito contra la Hacienda Pública ya que las cantidades que desean eludir llegan a superar de una manera desmesurada los límites del tipo objetivo del precepto penal.

Como caso controvertido, se dicta la sentencia absolutoria en la que se demostraba que el obligado tributario hizo uso de la opción fiscal existente en la normativa tributaria, en cuanto a la cesión de los derechos de imagen, resultando que efectuó la cesión a una entidad situada fuera del territorio español, igual que los anteriores casos. Pero, en cambio, sí se pudo demostrar que realmente era la entidad la que gestionaba los contratos y cobraba las facturas de esas contrataciones. Esta resolución puede resultar un antes y después del correcto uso de las opciones existentes para la explotación de los derechos de imagen, por sujetos pasivos distintos al propio cedente de tales derechos.

3. Sobre la instrumentalización de operaciones en el extranjero, hay que distinguir el caso sobre el que el 15 de julio de 2021 ha informado el Abogado General del Tribunal

de Justicia de la Unión Europea, concluyendo que las sanciones cursadas a través del incumplimiento de la declaración del llamado modelo 720 serían para la Comisión Europea desproporcionadas. En resumidas cuentas, versa sobre la desigualdad de trato en cuanto a los bienes que se encuentran situados en España y los situados en el extranjero, resultando una restricción a la libre circulación de capitales. España se basa en que la información disponible de los activos en el extranjero no es suficiente comparada con los activos situados en territorio nacional. También menciona la imprescriptibilidad que supone la infracción de declaración por el modelo 720, alegada por la Comisión, en cuanto a inseguridad jurídica que supone, ya que la no presentación del mismo tiene como consecuencia la inclusión de esos activos como ganancias patrimoniales no justificadas ya sea en el IRPF o en el IS en el último periodo impositivo no prescrito, aunque esas activos no se hayan generado en el año en el que se quiere imputar. De donde al final podría resultar que acabemos también en el supuesto del delito de defraudación tributaria. No sólo es que no prescriba la infracción tributaria; tampoco prescribiría el delito, de ser el caso por razón de la cuantía de la supuesta cuota eludida.

Todo ello queda pendiente de resolución por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ya que el Abogado General del TJUE considera que España ha incumplido la obligación del *art. 63 TFUE*<sup>65</sup> y el *art. 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo*<sup>66</sup> en relación a la multa proporcional del 150% por incumplimiento de la obligación informativa respecto de cuentas bancarias nuevas en el extranjero o de presentación extemporánea del modelo 720, con independencia de la fecha de adquisición de los correspondientes activos, a la multas fijas por incumplimiento de la obligación de información respecto de los bienes y derechos en el extranjero o de presentación extemporánea del modelo 720, así como la calificación de las nuevas cuentas bancarias en el extranjero o presentar del forma extemporánea del modelo 720 de calificar esos activos como ganancias patrimoniales no justificadas sin importancia del momento de su adquisición.

---

<sup>65</sup> Art. 63 TFUE “1. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países. 2. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas cualesquiera restricciones sobre los pagos entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países”.

<sup>66</sup> Art. 40 EEE “En el marco de las disposiciones del presente Acuerdo, quedarán prohibidas entre las Partes Contratantes las restricciones de los movimientos de capitales pertenecientes a personas residentes en los Estados miembros de las CE o en los Estados de la AELC, así como las discriminaciones de trato por razón de la nacionalidad o de la residencia de las partes o del lugar donde se hayan invertido los capitales. En el Anexo XII figuran las disposiciones necesarias para la aplicación del presente artículo”.

## 7. Bibliografía

ALBALADEJO SOBOLEWSKI (2016), *Aspectos conflictivos de la obligación tributaria de declarar los bienes sitos en el extranjero*, Carta Tributaria, Revista de Opinión nº 17-18. Páginas 43-58.

CALVO VÉRGEZ (2021), *El progresivo «descenso a los infiernos» de la declaración de bienes y derechos en el extranjero*, Revista Quincena Fiscal núm. 12/2021, Aranzadi. Págs. 23-63.

CARDENAL MONTRAVETA (2019), *La respuesta del Derecho Penal a los delitos fiscales de Cristiano Ronaldo (y de otros)*, Revista La Ley Penal núm. 136.

CISNEROS GONZALEZ (2016), *Dolo directo y dolo eventual en el delito fiscal. El conocimiento sobre los elementos normativos del tipo del artículo 305 del Código Penal*, Revista La Ley Penal núm. 122.

GARCÍA MORENO (2021), *La prescripción penal y tributaria y sus consecuencias en el procedimiento administrativo y en el proceso penal por delito fiscal*, Carta Tributaria, Revista de Opinión nº 70, Wolters Kluwer.

JIMENEZ MORIANO (2020), *El delito de fraude fiscal*, Diario La Ley, nº 9712, Sección Tribuna, 8 de octubre de 2020, Wolters Kluwer.

MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO (2017), *El papel del asesor tributario en el procedimiento penal. Comentarios a la sentencia del caso Messi*, Diario La Ley núm. 9022, Sección Tribuna, 17 de Julio de 2017, Wolters Kluwer.

MUÑOZ CONDE, F. (2019). *Derecho Penal. Parte Especial*. Tirant lo blanch.

ROMEO/SOLA/BOLDOVA (coord.) (2016), *Derecho Penal. Parte Especial*, Comares.

SAUGMANDSGAARD (2021), *Conclusiones del Abogado General. Asunto C-788/19 Comisión Europea contra Reino de España*, 15 de julio de 2021.



SOLA RECHE (2016), *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, en ROMEO/SOLA/BOLDOVA (coord.) (2016), *Derecho Penal. Parte Especial*, Comares.

## 8. Tabla de jurisprudencia citada

<i>RESOLUCIÓN</i>	<i>PONENTE</i>
<i>ECLI:ES:TS:2017:1885</i>	<i>Luciano Valera Castro</i>
<i>ECLI:ES:TS:2018:1393</i>	<i>Luciano Valera Castro</i>
<i>ECLI:ES:APM:2018:7525</i>	<i>María Luz García Monteys</i>
<i>ECLI:ES:APM:2019:1473</i>	<i>José Luis Sánchez Trujillano</i>
<i>ECLI:ES:APM:2019:13456</i>	<i>Rosa María Quintana San Martín</i>
<i>ECLI:ES:APM:2020:5628</i>	<i>María de los Ángeles Aontalva Sempere</i>
<i>ECLI:ES:AN:2020:2344</i>	<i>Juan Francisco Martel Rivero</i>
<i>ECLI:ES:TSJM:2021:29</i>	<i>Jesús María Santos Vijandre</i>