

SECCIÓN DE DERECHOS Y GARANTÍAS Y PRÁCTICA TRIBUTARIA

NO CONOZCO A CRISTIANO RONALDO (PERO CREO QUE SU DERECHO DE DEFENSA ESTÁ SERIAMENTE PERJUDICADO)

Alejandro Miguélez Freire

Abogado y Economista, miembro de la Sección de Derechos y Garantías y Práctica Tributaria de la AEDAF

No conozco a Cristiano Ronaldo (ni tampoco a Radamel Falcao, Xabi Alonso, Ángel Di María, Ricardo Carvalho o Fabio Coentrão¹) y ninguna relación personal o profesional tengo con él. Por ello, poco o nada puedo decir sobre las circunstancias de su caso, más allá de lo que he leído en los periódicos.

Con arreglo a la información aparecida en prensa, su comparecencia judicial está prevista para el próximo 31-07-2017², pero creo que su derecho de defensa está seriamente perjudicado por las disfunciones de nuestro sistema, como expondré a continuación.

Las páginas que siguen contienen una crítica al proceder del Ministerio de Hacienda y Función Pública, todo ello dicho con ánimo constructivo y con el máximo respeto. Espero no sufrir represalia alguna por ello, y tenga por seguro el lector que le tendré al corriente si se produjese alguna novedad en este sentido.

1. Antecedentes

En estos meses, la prensa diaria ha hecho pública determinada información obtenida por la denominada “Red de Periodistas de Información (EIC)” de la que forman parte diversos medios de comunicación nacionales y extranjeros.

Tal y como publicó El Mundo, una persona entregó al diario alemán Der Spiegel una cantidad ingente de información calificada como “La mayor filtración de información en la historia del deporte. Tras semanas de examen, Der Spiegel pudo verificar la autenticidad de los

¹ Marisa Recuero, “La Fiscalía denuncia a tres jugadores e investiga a otros dos que aparecen en los papeles de Football Leaks”, El Mundo, 07-12-2016, en Internet:

<<http://www.elmundo.es/deportes/football-leaks/2016/12/07/584805c522601d262c8b4622.html>>

² Manuel Marraco, “Cristiano Ronaldo, citado a declarar como investigado el próximo 31 de julio”, El Mundo, 20-07-2017, en Internet:

<<http://www.elmundo.es/deportes/football-leaks/2017/06/20/5948f5a922601d02768b45e4.html>>



documentos. Y su trascendencia.”³

Este caso ha sido denominado por la prensa como *Football Leaks*⁴. De resultas de dicha información, diversos jugadores de fútbol habrían obtenido elevadas cifra por derechos de imagen que se habrían “desviado” a un territorio calificado como “paraíso fiscal”⁵, sin tributar por ello.

No es mi propósito analizar la tributación de los derechos de imagen de los futbolistas, máxime al desconocer las circunstancias concretas de los diversos casos mencionados.

Hay un aspecto que me ha llamado mucho la atención, y es el relativo a las posibles sanciones penales (o administrativas) que podrían derivarse de los hechos relatados.

Los periodistas de El Mundo se preguntan si los jugadores mencionados acabarán ante el juez, al igual que le ocurrió hace unos meses a Leonel Messi y apuntan que el expediente “*podría cerrarse con resultados diversos. De la ausencia de sanción a la posible imputación de un delito fiscal, pasando por una alta sanción económica.*”. En este sentido citan fuentes consultadas de Hacienda que “*confirman que el criterio para*

que tenga lugar una investigación penal es interpretativo y no responde de forma automática a las cifras defraudadas.”⁶

Y se dice que “*En caso de que la Agencia Tributaria encuentre en las revelaciones sobre las estrellas del fútbol indicios de delito fiscal, debe remitir sus averiguaciones a la Fiscalía a fin de que un juez emprenda el procedimiento oportuno.*”⁷

A mi juicio, las fuentes oficiales consultadas han querido expresar un principio básico de nuestro ordenamiento, consistente en que no hay delito (o infracción administrativa) anudado solamente a la cifra pretendidamente defraudada.

³ Daniel Izeddin y Nacho Arbalejo, “Así ha sido la investigación de Football Leaks: el 'tsunami' que nació en la grada del Hamburgo”, *El Mundo*, 03-12-2016, en Internet: <http://www.elmundo.es/deportes/football-leaks/2016/12/03/5841ee2e268e3e6f7c8b48e2.html>>

⁴ Así consta por ejemplo en El Mundo (ver cita anterior) y también en El Economista del 07-12-2016, en Internet: <http://www.eleconomista.es/economia/noticias/8009849/12/16/Hacienda-rechaza-que-...07/12/2016>>

⁵ Paula Guisado y Javier Sánchez, “Cristiano desvió a un paraíso fiscal al menos 150 millones para ocultar ingresos por derechos de imagen”, *El Mundo*, 03-12-2016, en Internet: <http://www.elmundo.es/deportes/football-leaks/2016/12/02/5841d852468aeb61028b462b.html>>

⁶ Paula Guisado y Javier Sánchez, “¿Acabará Cristiano Ronaldo como Messi, ante el juez?”, *El Mundo*, 05-12-2016, en Internet: <http://www.elmundo.es/deportes/football-leaks/2016/12/05/58449768468aeb720a8b45ae.html>>

⁷ Marisa Cruz, “Hacienda suma a su investigación las revelaciones de EL MUNDO”, *El Mundo*, 06-12-2016, en Internet: <http://www.elmundo.es/deportes/football-leaks/2016/12/06/5846cefa22601d23428b4579.html>>



La culpa se convierte en elemento esencial de la infracción, y por ello el Código Penal exige el dolo o la imprudencia grave⁸ para apreciar la existencia de delito. Además, el delito fiscal es de tipo doloso, excluyendo su comisión por imprudencia grave⁹.

De otra parte, en el ámbito administrativo, la Ley General Tributaria (la LGT) requiere que exista negligencia¹⁰ para que pueda hablarse de infracción tributaria. Es sobradamente conocido el precepto de la LGT que dispone que no habrá responsabilidad cuando la persona afectada haya actuado con la diligencia necesaria *“amparándose en una interpretación razonable de la norma”*.¹¹

Concluimos por ello que la existencia de dolo o de negligencia son requisitos esenciales para apreciar el delito o la infracción administrativa. La interpretación razonable de la norma excluye la responsabilidad.

2. La “interpretación razonable de la norma” y su posible demostración

Tal y como establece la LGT, no cabe imponer una sanción si la conducta del interesado tiene cobertura en una *“interpretación razonable de la norma”*, aunque fuese errónea.

Dicho de otra manera, si pago menos impuestos de los debidos se me podrá exigir la diferencia faltante, pero si mi interpretación es *“razonable”* aunque errónea, no deberé soportar multa alguna al no existir culpa. Eso sí, tendré que pagar la cuota con sus intereses, pero nada más.

Me perdonará el lector que no detalle jurisprudencia en este sentido, pues creo que la notoriedad de este precepto excusa su cita.

En el ámbito de los tributos estatales se me ocurren las siguientes maneras para probar o demostrar esa *“interpretación razonable de la norma”*:

- la primera es con el criterio de la propia Administración Tributaria contenido en sus Resoluciones relativas a los diversos procedimientos de comprobación e investigación (de gestión, de inspección, recaudatorios o sancionadores, artículo 115 y concordantes de la LGT)
- la segunda, con las Contestaciones dictadas por la Dirección General de Tributos (la DGT) con arreglo al artículo 89 y concordantes de la LGT

⁸ Artículo 10 del Código Penal *“Son delitos las acciones y omisiones dolosas o imprudentes penadas por la ley.”*

⁹ Artículos 305 y 305 bis del Código Penal.

¹⁰ Artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

¹¹ Artículo 179.2.d) de la LGT.



- y la tercera, y a mi juicio la más importante, con las Resoluciones de los Tribunales Económico-administrativos (TEA), en los términos de lo establecido en el artículo 226 y siguientes de la LGT

No incluyo aquí los dictámenes jurídicos, pues su objeto no puede ser la calificación en Derecho de la realidad examinada. La valoración jurídica en el seno de un procedimiento corresponde a los Juzgados y Tribunales.¹²

Y yendo al caso concreto del IRPF, un contribuyente podría decir que si su interpretación de la norma se alinea con la expresada por la DGT en sus Contestaciones o con lo que ha dicho la propia AEAT en sus Resoluciones, no deberá soportar sanción alguna, pese a que sea erróneo el criterio empleado.

Esto es más patente si se esgrime una Resolución de un TEA, sobre todo teniendo en cuenta que sus fallos (en única instancia o en los recursos de alzada y otros) agotan la vía administrativa en los términos del artículo 249 de la LGT.

A mi juicio, una Resolución de un TEA puede determinar que la conducta de una persona no sea considerada como delictiva o negligente, al convertir su interpretación en “razonable” aunque equivocada. Al esgrimir éste o aquél pronunciamiento de un TEA podré demostrar que mi conducta es correcta o que, siendo incorrecta, es en todo caso “razonable” lo que debería impedir el castigo penal o administrativo.

3. La publicidad de los pronunciamientos administrativos

La publicidad de los pronunciamientos administrativos adquiere una importancia capital sobre todo cuando se discute la existencia de infracción (penal o administrativa), pues es tal vez el elemento más importante que permite demostrar la “interpretación razonable de la norma”, en caso que se esgrima este argumento.

Es sabido que las Bases de Datos del TEAC contienen aproximadamente un 10%¹³ de las Resoluciones de este Órgano, permaneciendo el resto ocultas. Coincido en este punto con Esaú Alarcón que entiende que este es uno de los males “*a los que, por convivir desde hace muchos*

¹² Por todas, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 16-07-2012 que cita una selección de jurisprudencia previa (Sección 2ª – recurso de casación 2487/2009 – Fundamento de Derecho Quinto).

¹³ Alejandro Miguélez Freire, “LAS CARTAS MARCADAS: LAS RESOLUCIONES “OCULTAS” DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS Y LA LEY DE TRANSPARENCIA”, *Revista Interactiva de Actualidad AEDAF*, número 34, 2015, 6.



años con él, nos tiene acostumbrada la administración tributaria: la inexistencia de una base de datos completa de las resoluciones del alto órgano revisor administrativo”¹⁴.

Esto es más llamativo en el caso de los TEA regionales y locales, pues sus Resoluciones no se publican en sitio alguno; como dice Esaú Alarcón *“no hay manera de acceder a las resoluciones emitidas por estos organismos, lo que hace más difícil el conocer su criterio previo, aunque fuere reiterado, sobre una cuestión de hecho concreta.”¹⁵*

Del total aproximado de 1.400.000 Resoluciones de TEA (Central, regionales y locales) dictadas en el decenio 2004-2013 tan solo se han publicado aproximadamente unas 4.000 del TEAC, menos del 0,30 % del total.¹⁶

4. Las consecuencias de lo anterior en lo relativo a los expedientes sancionadores (penales o administrativos)

En el caso de Cristiano Ronaldo la prensa señalaba hace unos meses que *“Sólo cuando la madeja tributaria esté lo suficientemente desenredada y la Agencia pueda presentar indicios sólidos de delito fiscal se iniciará la fase siguiente dando traslado de los datos a la Fiscalía para que emprenda ante el juez el procedimiento oportuno.”¹⁷*

A tenor de recientes informaciones, la Fiscalía de Madrid ha presentado denuncia contra Cristiano Ronaldo por los años 2011 a 2014 al entender que había defraudado a la Hacienda Pública en una cifra cercana a 15 millones de euros.¹⁸

Todo apunta por ello a que la Fiscalía ha apreciado la existencia de dolo, sin considerar la existencia de una “interpretación razonable de la norma”.

Si Cristiano Ronaldo desconoce lo que dicen la mayoría de las Resoluciones de los TEA, le resultará muy difícil por no decir imposible argumentar que su interpretación de la norma ha sido “razonable”, si es que pretende emplear este argumento.

En estas circunstancias vuelvo a insistir en lo dicho en esta misma publicación en 2015

¹⁴ Esaú Alarcón, “Profanación tributaria de la Sagrada Familia”, *Revista Técnica Tributaria AEDAF*, número 104, 2014, 154.

¹⁵ Esaú Alarcón, op. cit., 155.

¹⁶ Alejandro Miguélez Freire, op. cit., 9 y 12.

¹⁷ Marisa Cruz, “Hacienda confirma que la investigación a Cristiano está “avanzada””, *El Mundo*, 07-12-2016, en Internet:
<<http://www.elmundo.es/deportes/football-leaks/2016/12/08/58487c09e5fdea01358b45db.html>>

¹⁸ Manuel Marraco y Marisa Recuero, “La Fiscalía denuncia a Cristiano Ronaldo por defraudar 14,7 millones de euros”, *El Mundo*, 13-06-2017, en Internet:
<<http://www.elmundo.es/deportes/football-leaks/2017/06/13/593fb630e5fdea601a8b45e9.html>>



¿cómo podrá alguien afirmar que su interpretación es “razonable” cuándo ignora lo que dice el 99,70 % restante de Resoluciones de los TEA que no se publican?

Es importante advertir que no estamos hablando aquí de la Ley de Transparencia y la obligación del Ministerio de Hacienda y Función Pública de dar publicidad a las Resoluciones de los TEA.¹⁹

No es éste el debate, y conviene no desenfocarlo. Sea aplicable o no la Ley de Transparencia, la opacidad de las Resoluciones de los TEA supone una grave merma o limitación del derecho de defensa y provoca una patente indefensión al impedir demostrar que la interpretación de la norma es “razonable”.

El Ministerio de Hacienda y Función Pública no tiene ninguna excusa válida para ocultar a los ciudadanos el contenido de las Resoluciones de los TEA que, insisto en ello, pueden impedir una condena por delito fiscal o la imposición de una multa administrativa. Una Resolución de un TEA (y no digamos del TEAC) puede convertir en “razonable” la interpretación efectuada por el contribuyente de IRPF, impidiendo que se le pueda imponer sanción alguna, penal o administrativa.

En el año 2017 y con el estado actual de la tecnología, no hay justificación alguna para que estas Resoluciones no se hagan públicas (preservando el anonimato de los afectados) permitiendo a los ciudadanos demostrar la “interpretación razonable de la norma” en los términos antes mencionados.

Cristiano Ronaldo y cualquier persona en su lugar no podrán demostrar que su interpretación es “razonable” pues el Ministerio de Hacienda y Función Pública se guarda para sí la práctica totalidad de los pronunciamientos administrativos de los TEA.

En cambio la AEAT sí que conoce la totalidad de fallos de los TEA en las reclamaciones dictadas contra sus actos liquidatorios, recaudatorios o sancionadores, pues debe ejecutarlas. Es patente que la desigualdad entre las partes y la lesión al principio de igualdad de armas.

Creo que los asuntos penales o administrativos en los que se ventile esta cuestión están seriamente perjudicados, y me parece que su legalidad se desploma de forma clamorosa.

En materia tributaria, la falta de publicación de las Resoluciones de los TEA es uno de los obstáculos más importantes en España contra el derecho de defensa.

En el ámbito judicial y pese a los esfuerzos del CENDOJ que son de agradecer, no todos los pronunciamientos de los Juzgados y Tribunales ven la luz pública, lo que a mi juicio sería recomendable.

¹⁹ Alejandro Miguélez Freire, op. cit., 11.



5. Conclusiones

La “interpretación razonable de la norma” excluye la existencia de culpa.

La mejor manera de demostrar dicha interpretación “razonable” es con una Resolución de un TEA, pero la inmensa mayoría están ocultas.

Dicha opacidad impide a los obligados tributarios demostrar que su interpretación de la norma es “razonable”, y por ello les sitúa en indefensión y limita gravemente su derecho de defensa al no permitirles probar la inexistencia de culpa.

Esta indefensión es material y no meramente formal, y debería conducir a la inexistencia de infracción, en todos los asuntos penales o administrativos en los que se debata la “interpretación razonable de la norma”.

Y termino como comencé. Le deseo lo mejor a Cristiano Ronaldo (y al resto de personas que se encuentren en esta situación), pero creo que su derecho de defensa está seriamente perjudicado.

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.