

EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA ANTE EL CERTIFICADO DE RESIDENCIA FISCAL. CASO SITO PONS. STSJ CATALUÑA 117/2025, DE 1 DE ABRIL

Luis Manuel Alonso González

Universidad de Barcelona

(España)

<https://orcid.org/0000-0003-2344-2621>

Resumen

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña absuelve a un célebre deportista acusado de delito fiscal. En línea con la doctrina del Tribunal Supremo, la sentencia ratifica la relevancia de contar con un certificado de residencia fiscal del cual resulte la condición no residente fiscal en España. Además, se hacen interesantes consideraciones sobre la necesidad de interponer sociedades por motivos no fiscales.

Palabras clave

Simulación, Delito fiscal, Certificado de residencia fiscal.

Abstract

The High Court of Justice of Catalonia acquits a famous athlete accused of tax fraud. In line with the doctrine of the Supreme Court, the ruling confirms the importance of having a tax residence certificate proving non-resident tax status in Spain. In addition, interesting considerations are made regarding the need to set up companies for non-tax reasons.

Keywords

Sham, Tax crime, Tax residence certificate.

Cómo citar: Alonso González, L.M. (2025). El delito contra la Hacienda Pública ante el certificado de residencia fiscal. Caso Sito Pons. STSJ Cataluña 117/2025, de 1 de abril. *Revista Técnica Tributaria*, (150), 243-251.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (TSJC), sección de apelación penal de la Sala Civil y Penal, resuelve en su sentencia 117 de 2025, fechada el 1 de abril de ese año, el recurso de apelación interpuesto por el Abogado del Estado en representación de la AEAT, al que se adhirieron el Ministerio Fiscal y el Abogado de la Generalitat, contra la Sentencia que la Audiencia Provincial de Barcelona (SAP BCN) dictó el 12 de diciembre de 2022 absolviendo al conocido deportista Sito Pons de sendos delitos contra la Hacienda Pública por IRPF (2010, 2013 y 2014) e IP (2012, 2013 y 2014). Como dijimos hace poco tiempo en referencia a la sentencia absolutoria dictada en el caso de Ildefonso Falcones (SAP Barcelona 772/2024, de 26 de septiembre), las sentencias absolutorias pasan sin pena ni gloria ante la opinión pública sin que se reivindicque mínimamente a la persona acusada que ha tenido que vivir con el peso de una acusación por delito fiscal durante bastantes años.

La premisa de la que parte el tribunal es el carácter restrictivo de los criterios que permiten anular una sentencia absolutoria. Con cita de la STC 72/2024, de 7 de mayo, nos recuerda que *"la asimétrica posición de garantía de las partes en el proceso penal (...) repercute en las exigencias de motivación dictadas en la instancia, de modo que las condenatorias deben ser más rigurosas requiriendo un "canon reforzado de motivación", mientras que en las sentencias absolutorias "la función del tribunal de apelación debe circunscribirse a supervisar externamente la suficiencia, coherencia y razonabilidad del discurso que une la actividad probatoria con el relato fáctico resultante, y de la duda expresada sobre la acreditación de los hechos"*. Y es que, como ha resaltado la STS 733/2021, de 28 de septiembre, en la segunda instancia *"se otorga una clara prevalencia al derecho de la persona absuelta a que su estatus de inocencia no sea revertido frente al derecho de la acusación a pretender ante el tribunal superior el castigo de quien considera responsable del delito"* (FD 11).

Sería un error, no obstante, extraer de este introito que la Sala no tenga muy claro que lo procedente es reiterar la inocencia del acusado pues no se ha probado que tuviera su residencia fiscal en España durante los ejercicios más arriba indicados. Como sucede con no pocos deportistas profesionales la cuestión de su auténtica residencia fiscal germina en un conflicto con la Hacienda Pública que, acaso buscando visibilidad y ejemplaridad, reenvía sus expedientes administrativos a la vía penal. Tal y como reconoce la sentencia, *"el Tribunal a quo no considera probado que el acusado tuviera su domicilio fiscal en España, ni tampoco en el Reino Unido"* (FD 14), pero tampoco es su función pronunciarse al respecto. En cambio, sí debía dirimir si el antiguo piloto de motos era residente fiscal en España y ese extremo no se tuvo por acreditado con la consecuencia de que no pudo haber cometido los delitos de los que se le acusa si la Hacienda Pública española no es su acreedor tributario. Aquella duda sobre si residió en España en términos fiscales en aquella época determinará la resolución del caso a favor del acusado.

El centro del debate lo ocupa la cuestión de la validez que merece otorgarse a un certificado de residencia fiscal emitido, en este caso, por las autoridades competentes británicas en el sentido de que Pons era residente fiscal en el Reino

Unido. Como, por desgracia, estamos acostumbrados a ver, las autoridades fiscales españolas rechazaron su contenido. En este punto el TSJ de Cataluña se remite al FD 4º de la sentencia de la AP de Barcelona porque con un verbo claro expresa lo siguiente:

"Las Acusaciones parecen cuestionar la validez de ese certificado o cuando menos lo ponen en solfa. Sin embargo, se trata de una de las formas reconocidas por la legislación y la jurisprudencia de acreditación de la residencia fiscal que, conforme a reiterada doctrina, tanto de la Audiencia Nacional, como del Tribunal Supremo, es perfectamente válida y suficiente, sin que sea dable recelar de lo afirmado en esa certificación emitida por las autoridades británicas competentes.

Ese documento no puede ser soslayado. La propia Subdirección General de Fiscalidad Internacional de la DGT, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, viene a admitir y reconocer esa documentación existente en relación con el procedimiento amistoso iniciado por las autoridades fiscales británicas ante la solicitud del Sr. Eloy, a los efectos de determinar la residencia fiscal del aquí acusado.

Así, el Reino Unido remitió dos cartas a la autoridad española competente, en este caso, la dirección General de Tributos, fechadas el 28 de julio de 2017 y el 18 de octubre de 2017, dos días antes de la remisión de las actuaciones inspectoras por parte de la Administración Tributaria a la Fiscalía cual es de ver en los documentos aportados a la causa.

Y, debe subrayarse, que la expedición de esa certificación no constituye un acto de automatismo, sino que viene precedida su emisión por una actividad de comprobación por parte de las autoridades competentes británicas, a fin de cerciorarse de que, efectivamente, el Sr. Eloy, tenía residencia fiscal en el Reino Unido. Y resulta que, según las autoridades británicas, el Sr. Eloy cumple con los requisitos domésticos previstos en la legislación tributaria inglesa para ser reputado residente fiscal en el Reino Unido, concretamente con domicilio en Londres. Y es lógico que así sea, dado que las autoridades británicas, son los intérpretes del Convenio suscrito con España, y por ello deben asumir el compromiso de llevar a cabo un profundo análisis, en el caso, durante cuatro meses para concluir que el Sr. Eloy es residente fiscal en el Reino Unido. Tratan los peritos de la AEAT de desautorizar ese certificado del que afirman no puede surtir efectos porque las autoridades fiscales inglesas no han verificado que el Sr. Eloy cumpla con los requisitos para poder disponer del mismo, folio 920 de su informe. Nada más lejos de la realidad, lo cierto e inconcuso es que las autoridades británicas afirman y certifican que fruto de las comprobaciones realizadas, llegan a concluir que el Sr. Eloy tiene la residencia fiscal en el Reino Unido.

Es más, esa afirmación contenida en un certificado emitido por una autoridad extranjera competente debe ser respetada al hallarse indisolublemente vinculada al denominado principio de no indagación. En efecto, es asaz conocido que la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en varias ocasiones, ha declarado que las autoridades o los tribunales españoles no pueden erigirse en una suerte de custodios de la legalidad de las actuaciones efectuadas en otro país perteneciente a la Unión Europea, ni someter dichas pruebas al contraste con la legislación española.

Es decir, carecen de la llamada facultad de supervisión. Así lo establecen, entre otras las SSTs de 25 de septiembre de 2002 y la de 10 de enero de 2003".

"Escapa a la competencia de los Tribunales "reinterpretar" los Tratados prescindiendo de los sistemas establecidos para resolver las dudas que su aplicación suscite, y, por esa vía, concretamente, negar a una persona la condición de residente o domiciliado en el Reino Unido, aunque el Reino Unido se la reconozca. Y ello en absoluto es baladí, dado que de ello precisamente depende la efectiva condición de deudor tributario en orden a la posible subsunción en la tipicidad, y, siendo ésta la máxima expresión del principio de legalidad penal, no tienen cabida conjeturas, presunciones o suposiciones en contra del acusado"

2. Supuesto de hecho

Sito Pons era manager de la escudería que llevaba su nombre, "Pons Racing", y que participaba en competiciones internacionales. Ahora bien, quien ostentaba los derechos de participación en tales competiciones era la sociedad londinense "Shotmode Ltd, quien mantenía un contrato de agencia con otra sociedad, "Amadom Ltd", sujeta también a la fiscalidad del Reino Unido. *"Para poder participar en la competición internacional de motos es necesario que los derechos los ostente una persona jurídica"*, informa la sentencia. En este caso "Pons Racing" lo hacía a través de "Shotmode Ltd". Determinadas sociedades españolas ubicadas en Castellbisbal, provincia de Barcelona, desarrollaban funciones de soporte técnico y logístico a "Shotmode Ltd".

3. Fundamentos de derecho

Al margen del tratamiento que la sentencia otorga al certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades fiscales británicas, tema central sobre el que volveremos en el siguiente apartado, hallamos otras cuestiones también de enorme interés:

a) El caso de Sito Pons es útil para ilustrar por qué, en ocasiones, el recurso a una sociedad mercantil para desarrollar una actividad en apariencia puramente individual se encuentra plenamente justificado. Tal y como se dice en el FD 6º de la sentencia de instancia: *"La intervención de una sociedad es conditio sine qua non, es preceptiva. Una persona física no puede ser titular de los derechos para participar en los campeonatos del mundo del motor"; "corolario de ello es que el beneficio de esa actividad será imputable no a la persona física sino a la compañía que participe en el campeonato mundial y por ello sería la dicha compañía quien tendría que tributar, en su caso, con arreglo al Impuesto de Sociedades que es el que grava los beneficios de las personas jurídicas. Item más, no es factible establecer una suerte de equivalencia o de identidad de servicios entre la labor desarrollada por el Sr. Pons y la compañía mercantil".* Y es que, como asevera algo después, *"así las cosas, se niega que nos hallemos en un supuesto de situación simulada, de sociedad interpuesta. No es dable en ese escenario de las exigencias formales de la competición internacional entender*

que se ha producido una intervención artificiosa de una sociedad mercantil, dado que, repetimos, no puede competir una persona física, debe ser una persona jurídica, una sociedad". Por ello, el beneficio que obtenga la escudería no se le puede imputar al Sr. Pons como persona física y no puede pretender gravarle en su IRPF pues la tributación correcta lo sería, en su caso, por el Impuesto sobre Sociedades.

La AP de Barcelona, en un pasaje de su sentencia que reproduce fielmente la sentencia de 12 de diciembre de 2022 (FD 22), formula la siguiente reflexión: *"resulta que la imputación por la presunta deuda tributaria se dirige y se mantiene única y exclusivamente por el IRPF y no se dirige la acusación contra las mercantiles, SHOT-MODE, MOTOSPAIN o FORMULARACES, por el indicado Impuesto sobre Sociedades ni cabe transmutar el título de imputación mutándolo por un impuesto diferente pues ello socava el principio acusatorio formal generando indefensión".* Y es que *"estas compañías en ningún momento han sido consideradas por la Inspección como titulares de la escudería, lo que revela una incongruencia".*

b) Las competiciones en coche y moto que gestionaba su escudería llevaban a Pons a estar viajando por el mundo más de 200 días al año, pero Pons era residente fiscal en el Reino Unido desde 2013 conforme a las autoridades fiscales británicas que lo hicieron constar en el certificado de residencia fiscal expedido al efecto. La Inspección de los tributos acude aquí a un argumento muy manido: la residencia fiscal en Londres es simulada, acusación que ya fue rechazada por la sentencia de instancia (FD 4º). No queda claro en este concreto caso si se insinúa que la simulación se extiende a la obtención de dicho certificado por parte del Reino Unido o si es una manera de desacreditar genéricamente que el contenido de un certificado es adverso a la Hacienda española. De tratarse de lo primero nos encontraríamos ante una situación de imposible desarrollo. Si uno de los rasgos distintivo de la simulación según la doctrina privatista es la existencia de un acuerdo simulatorio, un acuerdo que debe adoptarse entre dos o más partes diferenciadas, habrá que convenir en la imposibilidad de una simulación unilateral. En tal caso, la calificación ha de orientarse por otros derroteros, como puede ser la reserva mental o hacia algún tipo de falsedad, pero ya no habrá concierto de voluntades sobre el cual erigir la mentira frente a terceros.

c) La resolución judicial objeto de comentario no recoge una apreciación sumamente interesante que sí deslizaba el tribunal de instancia. Así, en la sentencia de 12 de diciembre de 2022, se dijo que *"la Administración española con frecuencia parte de la suposición apriorística de que los no residentes en realidad pagan poco o nada en los países de su residencia, lo que haría de los Convenios una vía de defraudación".* Y que, *"no es dable "ab initio" rechazar la aplicabilidad del Convenio entre España y el Reino Unido, establecido para evitar la doble imposición, siendo que el texto internacional fija criterios (siguiendo el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE) de solución de los posibles conflictos tributarios (enfrentamiento entre las pretensiones tributarias de cada Estado). El armazón argumental de los técnicos, actuarios de la AEAT y de las acusaciones parte de la consideración de excluir del ámbito aplicativo del Convenio a un contribuyente cuando obtiene cualquier renta que no haya sido expresamente gravada de forma efectiva en el país cuya residencia fiscal se invoca (en este caso el Reino Unido), como si ese hecho determinara la automática prioridad tributaria de la norma interna española y*

la inaplicación del Convenio a los efectos de determinar el país de residencia fiscal del contribuyente"

Pues bien, ante la tradicional exigencia de que los sujetos tributen por renta mundial en uno u otro país, conviene advertir de que llevar al extremo este deseo puede llevar a situaciones absurdas, como puede ser no reconocer nunca la validez a efectos fiscales de un traslado de residencia desde España a un territorio de destino donde no se tribute con aquel alcance aunque no se dieran ningunas de las situaciones que, conforme al art. 9 LIRPF, pueden impedir dejar de ser residente fiscal en España. El mismo razonamiento aplica en el caso de que en lugar de una ausencia de tributación, el país de destino se caracterice por una tributación suficientemente atenuada en comparación con la que rige en el país de origen. Además, la exigencia de haber tributado por renta mundial no figura ni en citado precepto del IRPF ni en ninguna otra norma. Privilegiarlo en exceso puede llevar a una quiebra del principio de legalidad tributaria, siendo evidente su repercusión, entonces, en la tipicidad y legalidad penal.

d) Otra apreciación de nivel que se hizo por parte del tribunal de instancia camina en la dirección de abrir la puerta a apreciar un error invencible:

"que el contribuyente disponga de un certificado de residencia emitido por las autoridades fiscales competentes de otro país implica que una de las Administraciones llamadas a la interpretación del Convenio ha considerado que, de acuerdo con el mismo, el contribuyente es residente en otro país distinto de España. De ahí que difícilmente pueda hablarse en estos supuestos de la comisión de un delito fiscal, a tenor del art. 305 del Código Penal, pues como recuerda cierto sector doctrinal (artículo publicado por D. Luis Rodríguez Ramos en Diario La Ley, Nº 7095, Sección Doctrina, de 19 de enero de 2009), el error invencible del tipo resulta en tal circunstancia de evidente aplicación, ya que si uno de los dos intérpretes del Convenio manifiesta que el contribuyente es residente en su país, cómo no va a existir error por parte del contribuyente al hacer lo que dice ese intérprete por mucho que, según el criterio de otro intérprete (en este caso las autoridades tributarias españolas), se afirme lo contrario, esto es, que esté dejando de ingresar una determinada cantidad de dinero sujeto a tributación en el otro Estado contratante" (FD 6º)

El propio TEAR de Cataluña se adhiere a esta corriente en su resolución de 7 de mayo de 2015 (rec. 08/05059/2013 y 08/05060/2013), Caso Dani Pedrosa, cuando, en su FD 10º, advierte que *"el acuerdo sancionador no hace ninguna referencia al hecho, relevante a efectos de valorar la conducta del sujeto pasivo, de que éste dispusiera de un certificado de residencia fiscal, formalmente correcto, emitido por las autoridades fiscales británicas"*. El siguiente paso, en el FD 11º, es señalar la ausencia de motivación adecuada del elemento subjetivo de la culpabilidad y proceder a la anulación de la sanción.

4. Análisis

Vamos a extendernos un poco más sobre la relevancia que debe concederse a un certificado de residencia fiscal emitido por otro país a los efectos del Con-

venio. Es de importancia capital subrayar que la posición de los tribunales penales coincide con la de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo (TS).

Debe empezar por citarse la STS 778/2023, de 12 de junio, donde se resuelve el caso de un asesor financiero que es objeto de una inspección tributaria que termina con una cuantiosa regularización a base de negarle su condición de no residente fiscal en España. El sujeto en cuestión goza de doble nacionalidad marroquí-estadounidense y en fase de revisión se irroga la condición de residente fiscal en Estados Unidos aportando certificados de residencia fiscal expedidos por las autoridades de ese país a los efectos del CDI firmado con España. En el FD 3º.2 se aseverará de forma contundente que

"resulta determinante señalar que si el certificado de residencia fiscal está emitido por la autoridad competente del país y se hace constar de forma expresa, como resulta preceptivo, que se extiende a los efectos de un CDI, lo que concurre en el caso que se examina, dado que los certificados fueron emitidos por el Servicio de Impuestos Internos del Departamento del Tesoro de EEUU, especificando que el recurrente fue residente fiscal en EEUU en los ejercicios 2008, 2009 y 2010 "dentro de lo que implica la Convención en materia de Impuesto sobre la Reta entre los Estados Unidos y España", la consecuencia que se extrae es que tales certificados deben reputarse hábiles para probar la residencia fiscal en EEUU a efectos de la aplicación del CDI entre España y Estados Unidos y, por tanto, hábiles para considerar que existe un conflicto de residencia entre España y EEUU".

"La condición de residente fiscal se tiene cuando se cumplen los requisitos que el ordenamiento jurídico ha fijado para otorgar esa calificación, lo que ha de quedar acreditado en el expediente mediante la aportación de una documentación específica, en este caso, mediante la aportación de un "certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad fiscal correspondiente que justifique esos derechos, en el que deberá constar expresamente que el contribuyente es residente en el sentido definido en el Convenio (Orden EHA 3316/2010)"

"Ante dicha aportación, tal y como aduce la parte recurrente, los órganos administrativos o judiciales nacionales no eran competentes para enjuiciar las circunstancias en las que se había expedido un certificado de residencia fiscal por otro Estado, ni, en consecuencia, podían prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un Convenio, cuando dicho certificado se extiende a los efectos del Convenio, pues ello implica contravenir lo dispuesto en el art. 96 CE y en los artículos 1.1, 1.2 y 4.1 del CDI ...".

Con la consecuencia de que "su aportación debería haber conducido necesariamente a tener por acreditada la existencia de un conflicto en la residencia fiscal" (FD 3º.3).

Al hilo de escribir este comentario de sentencia, se ha hecho pública la STS 971/2025, de 15 de julio, en cuyo FD 7º se establece como jurisprudencia lo siguiente:

"1. Los órganos administrativos o judiciales nacionales no son competentes para enjuiciar las circunstancias en las que se ha expedido un certificado de

residencia fiscal por otro Estado ni, en consecuencia, pueden prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un Convenio de Doble Imposición, cuando dicho certificado se ha extendido a los efectos del Convenio.

2.A los efectos de analizar la existencia de un conflicto de residencia entre dos Estados, la validez de un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del otro Estado contratante en el sentido del Convenio de Doble Imposición debe ser presumida, no pudiendo ser su contenido rechazado, precisamente por haberse suscrito el referido Convenio.

3.Un Estado firmante de un Convenio de Doble Imposición no puede, de forma unilateral, enjuiciar la existencia de un conflicto de residencia, prescindiendo de la aplicación de las normas específicas suscritas en el referido Convenio para estos casos. De esta forma, ante un conflicto de residencia, es necesario acudir a las normas previstas para su solución en el Convenio de Doble Imposición, requiriendo para ello de una interpretación autónoma en relación con las normas internas que alberguen conceptos similares.

Es de esperar que la claridad y rotundidad de estas sentencias clausure de una vez por todas una etapa de comportamiento ilegal de la administración que tantos y tantos problemas ha provocado a los contribuyentes.