

Fraude Carrusel,  
responsabilidad penal  
de las personas jurídicas  
y *Compliance*

Miguel Cáceres Casado



Derecho Penal  
y Procesal Penal

FRAUDE CARRUSEL, RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS  
PERSONAS JURÍDICAS Y *COMPLIANCE*

# COLECCIÓN DE DERECHO PENAL Y PROCESAL PENAL

Director

**Luis Rodríguez Ramos**

Catedrático de Derecho Penal de la Universidad Nacional de Educación a Distancia

Consejo Asesor

**Nicolás González-Cuéllar Serrano**, catedrático de Derecho Procesal de la Universidad de Castilla-La Mancha.

**Javier Álvarez García**, catedrático de Derecho Penal de la Universidad Carlos III; director de la Sección de Derecho Penal, parte general y parte especial.

**Alicia Gil Gil**, catedrática de Derecho Penal de la Universidad Nacional de Educación a Distancia.

**Silvina Bacigalupo Saggese**, catedrática de Derecho Penal de la Universidad Autónoma de Madrid.

**Adán Nieto Martín**, catedrático de Derecho Penal de la Universidad de Castilla-La Mancha; director de la Sección de Derecho Penal Europeo e Internacional.

**Esteban Mestre Delgado**, catedrático de Derecho Penal de la Universidad de Alcalá de Henares; director de la Sección de Derecho Penitenciario y de Ejecución de Penas y Medidas de Seguridad.

**Jacobo Barja de Quiroga**, presidente de la Sala Quinta del Tribunal Supremo.

# **FRAUDE CARRUSEL, RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS Y COMPLIANCE**

---

MIGUEL CÁCERES CASADO



---

AGENCIA ESTATAL BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO  
MADRID, 2025

Primera edición: diciembre de 2025.

En la página web de la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, [www.boe.es](http://www.boe.es), apartado de *publicaciones*, se incluyen las instrucciones para envío de originales, normas para su presentación y modelo de solicitud de publicación en esta colección que el autor deberá cumplimentar.

La AEBOE no se solidariza con las opiniones sostenidas por los autores de los originales publicados.

© De los contenidos, el autor

© Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado para esta edición



Esta obra está sujeta a licencia Creative Commons-Atribución-NoComercial-SinDerivadas 4.0 Internacional-CC BY-NC-ND 4.0

<https://cpage.mpr.gob.es>

NIPO: 144-25-174-1 (edición en papel)

144-25-175-7 (edición en línea, PDF)

144-25-176-2 (edición en línea, ePUB)

ISBN: 978-84-340-3109-8

Depósito legal: M-24347-2025

IMPRENTA NACIONAL DE LA AGENCIA ESTATAL  
BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO

Avenida de Manoteras, 54. 28050 Madrid

En memoria de mi padre:

*Muchos años después, frente al pelotón de fusilamiento,  
el coronel Aureliano Buendía había de recordar aquella tarde  
remota en que su padre lo llevó a conocer el hielo.*

GABRIEL GARCÍA MÁRQUEZ  
*Cien años de soledad*

A Miriam,  
gracias por cruzarte en mi camino,  
contigo empezó todo.

A África,  
con la esperanza y la ilusión de sentar la base  
para un futuro sentimiento de orgullo.

# ÍNDICE

	Páginas
PRÓLOGO .....	17
I. FRAUDE CARRUSEL EN LAS OPERACIONES COMERCIALES INTRACOMUNITARIAS: CONTEXTO DE BASE ESTRATÉGICA .	21
1. <b>Concepto, origen y contexto</b> .....	21
2. <b>Línea de flotación: las operaciones comerciales intracomunitarias</b> .....	24
3. <b>Mecánica defraudatoria</b> .....	27
3.1 Punto de partida: el fraude de adquisiciones .....	29
3.2 Evolución del fraude de adquisiciones: El fraude carrusel .....	32
3.3 Mutación sofisticada: El fraude carrusel con <i>contra-trader</i> .....	35
3.4 Falseamiento de facturas y su utilidad en la mecánica del fraude carrusel .....	36
3.5 Puntos débiles sobre los que se asienta el fraude carrusel, objetivos perseguidos y consecuencias económicas derivadas .....	39
4. <b>Elementos subjetivos potencialmente responsables</b> .....	42
4.1 Empresa que realiza la primera entrega intracomunitaria exenta, «sociedad proveedora» o « <i>conduit company</i> » .....	45
4.2 La «trucha», operador desaparecido o « <i>missing trader</i> »: referencia al hombre de paja o testaferro .....	47
4.3 Sociedad pantalla, interpuesta o « <i>buffer</i> » .....	51
4.4 Distribuidora, comercializadora o « <i>broker</i> » .....	54
4.5 Sociedad de enlace o « <i>contra-trader</i> » .....	56

	Páginas
4.6 Acción conjunta y coordinada de los sujetos concurrentes: necesidad del « <i>pactum scaeleris</i> » .....	56
<b>5. Modalidades especiales de defraudación</b> .....	<b>60</b>
5.1 Fraude carrusel documental .....	61
5.2 Fraude carrusel fragmentado .....	63
5.3 Fraude carrusel falseado .....	64
5.4 La «trucha» remota o « <i>remote missing trader</i> » .....	66
5.5 La «trucha» ciega o «trucha» sin ROI .....	68
5.6 Fraude carrusel extracomunitario .....	70
5.7 La cruz belga, « <i>anti-trading</i> » o « <i>cross invoicing</i> » .....	72
5.8 Fraude carrusel en el sector servicios .....	73
5.9 Secuestro del número de registro de IVA o NOI .....	74
<b>6. Principales consecuencias de la creación o participación en el fraude carrusel</b> .....	<b>75</b>
6.1 Consecuencias desde la perspectiva tributaria .....	77
6.2 Consecuencias desde la perspectiva penal .....	78
6.3 Consecuencias desde la perspectiva civil .....	83
<b>7. Compendio estratégico</b> .....	<b>83</b>
7.1 Contexto y actividades en cuyo ámbito espacial pueden ser cometidos los delitos vinculados al fraude carrusel .....	84
7.2 Obligaciones de <i>compliance</i> para las personas jurídicas relacionadas con el fraude carrusel .....	85
7.3 Tipos penales vinculados a la participación en el fraude carrusel que configuran el riesgo penal para las personas jurídicas .	86
7.4 Sujetos potencialmente responsables en el fraude carrusel .....	87
7.5 Formas de participación en el fraude carrusel de los sujetos potencialmente responsables .....	87
7.6 Consecuencias tributarias, penales y civiles a evitar derivadas de la participación en el fraude carrusel .....	88
<b>II. FRAUDE CARRUSEL Y RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS: ESPECIAL CONSIDERACIÓN A LA SOCIEDAD DISTRIBUIDORA, COMERCIALIZADORA O BROKER</b> .....	<b>89</b>
<b>1. La persecución del fraude carrusel en la vía penal</b> .....	<b>89</b>
1.1 La estrategia en la persecución penal del fraude .....	89
1.2 Las vías tradicionales de acción penal frente al fraude carrusel: tesis del <i>defraudador inmediato</i> vs. <i>tesis de la simulación</i> .....	93
1.2.1 Tesis del defraudador inmediato: acción penal contra la sociedad «trucha» .....	94

1.2.2 Tesis de la simulación: acción penal contra la sociedad distribuidora .....	96
1.3 La competencia para investigar y enjuiciar las tramas de IVA en la modalidad de fraude carrusel .....	98
1.3.1 Conflicto competencial entre Juzgados de Instrucción en las tramas de IVA transfronterizo .....	98
1.3.2 Nuevo papel competencial de la fiscalía europea en la investigación de las tramas de IVA transfronterizo .....	104
1.4 Las personas jurídicas como sujetos penalmente responsables en el fraude carrusel .....	115
<b>2. Formas de participación .....</b>	<b>120</b>
2.1 Participación voluntaria en la mecánica defraudatoria: la vía penal .....	122
2.1.1 El dolo como presupuesto básico de la participación en el fraude carrusel .....	122
2.1.2 Participación no buscada pero querida y aceptada: la ignorancia deliberada .....	128
2.1.3 Sociedades que concurren voluntariamente en el fraude: propuesta de distinción a efectos de la imputación de responsabilidad <i>ex art. 31 bis CP</i> .....	131
2.2 Participación involuntaria en la mecánica defraudatoria: la vía tributaria .....	133
2.2.1 Participación involuntaria, dinámica fáctica y consecuencias materiales .....	133
2.2.2 Teoría del conocimiento ( <i>knowledge test</i> ) y limitación de los derechos regulados en la Directiva IVA: exigencia del deber de diligencia al contribuyente .....	137
2.2.3 El deber de diligencia del contribuyente y la relación con los procesos de <i>due diligence</i> en los modelos de <i>compliance</i> .....	146
2.2.4 Ausencia de dolo y exclusión de responsabilidad penal por delito fiscal en la vía penal .....	150
2.2.5 Participación en el fraude por infracción del deber objetivo de cuidado: el error de tipo vencible .....	151
2.2.6 Participación en el fraude pese a observar el deber objetivo de cuidado: el error de tipo invencible .....	156
2.2.7 Participación en el fraude a través de acciones o comportamientos socialmente adecuados: las conductas neutrales .....	160

	Páginas
<b>3. El fraude carrusel como delito fiscal en el IVA. Calificación jurídico-penal y principales particularidades</b> .....	161
3.1 Modalidades de defraudación al IVA vinculadas al fraude carrusel .....	161
3.1.1 La elusión del pago de IVA .....	162
3.1.2 La obtención indebida de devoluciones de IVA: especial referencia a la problemática en supuestos de simulación..	166
3.1.3 Conductas penalmente relevantes de los sujetos infractores: proyección defraudatoria en el IVA repercutido y el IVA soportado .....	172
3.1.4 La simulación como figura connatural en las modalidades típicas vinculadas al fraude carrusel .....	174
3.1.5 Subtipos agravados del art. 305 bis CP .....	178
3.1.6 Caracterización especial del fraude carrusel como defraudación tributaria de grupos organizados .....	182
3.2 La cuota defraudada y el beneficio directo e indirecto del art. 31 bis CP en el marco del fraude carrusel .....	193
3.3 La continuidad delictiva y la incidencia penológica en el fraude carrusel .....	196
3.4 La responsabilidad civil <i>ex delicto</i> desde la perspectiva del fraude carrusel .....	198
<b>4. Delitos adyacentes al fraude carrusel</b> .....	200
4.1 Falsedad documental: proyección de las facturas falsas en el fraude carrusel .....	200
4.1.1 Facturas falsas en la elusión del pago de tributos .....	202
4.1.2 Facturas falsas en la devolución de IVA ficticiamente soportado .....	203
4.2 Otras falsedades instrumentales con relevancia en el fraude ...	205
4.2.1 Falsedad en los documentos acreditativos del transporte de mercancías para amparar la simulación de las operaciones económicas .....	205
4.2.2 Otras falsedades al servicio del fraude .....	208
4.3 Blanqueo de capitales como conducta típica subsiguiente a la defraudación tributaria .....	210
<b>5. Indicios o <i>red flags</i> de la participación en el fraude carrusel</b> ....	212

<b>6. Identificación del riesgo penal para las personas jurídicas vinculado al fraude carrusel</b> .....	220
6.1 Conductas de riesgo en el delito contra la Hacienda Pública ...	220
6.2 Conductas de riesgo en el delito de falsedad en documento mercantil .....	225
6.3 Conductas de riesgo vinculada a la criminalidad organizada ...	226
6.4 Conductas de riesgo en el delito contable .....	227
6.5 Conductas de riesgo en el delito de blanqueo de capitales .....	228
<b>7. Sociedades con rol de distribuidora, comercializadora o broker idóneas para la aplicación del modelo de responsabilidad penal establecido en el art. 31 bis CP</b> .....	229
<b>8. Responsabilidad penal y civil de la sociedad con rol de distribuidora, comercializadora o broker por vía de la simulación tributaria</b> .....	231
8.1 Penas aplicables por la declaración de responsabilidad penal .	231
8.2 Responsabilidad civil de la sociedad derivada del delito .....	234
<b>9. Responsabilidad penal de personas jurídicas en el fraude carrusel: casuística en la jurisprudencia</b> .....	235
9.1 El caso de Ital Refinning y Meridium Petroleum .....	236
9.2 El caso de Gold Petroleum y Anespi .....	239
9.3 El caso de Trading Avaz, Tyres Corporation, International Trade Bussines, Car with Class y Vazlata Inversiones .....	244
9.4 El caso Chemieuro y Polímeros Recicladados y Complementos ...	246
9.5 El caso de Gallarfran Distribuciones y Readymemory .....	248
<b>III. CRITERIOS PRÁCTICOS PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE UN MODELO DE COMPLIANCE PENAL ORIENTADO A LA PREVENCIÓN DEL FRAUDE CARRUSEL</b> .....	253
<b>1. Bases para la aplicación de las técnicas de compliance frente al riesgo penal del fraude carrusel: Breve recapitulación de algunas conclusiones previas</b> .....	253
1.1 Contexto de riesgo en las operaciones comerciales intracomunitarias .....	253
1.2 Actividades de riesgo penal vinculadas al fraude carrusel .....	256
1.3 Participación voluntaria e involuntaria en la estructura defraudatoria .....	260
1.4 Personas jurídicas afectadas por el riesgo de fraude idóneas para implementar modelos de compliance .....	261

	Páginas
1.5 Personas físicas vinculadas al riesgo penal .....	263
1.6 Indicios o <i>red flags</i> de la participación en el fraude .....	265
1.7 Consecuencias de la materialización del riesgo penal vinculado al fraude carrusel .....	266
<b>2. Criterios prácticos para el diseño del modelo de <i>compliance</i> enfocado a la prevención y detección del riesgo penal en el fraude carrusel</b> .....	<b>268</b>
2.1 Enfoque general del modelo de <i>compliance</i> para la prevención del fraude fiscal .....	268
2.1.1 Pautas generales de conducta .....	271
2.1.2 <i>Red flags</i> que evidencian la eventual materialización del riesgo de fraude fiscal .....	274
2.2 Criterios prácticos para la prevención y detección de la participación voluntaria en el fraude carrusel .....	274
2.2.1 Control <i>ad intra</i> sobre las personas con capacidad para materializar el fraude .....	275
2.2.2 Control sobre la gestión de los tributos .....	280
2.2.3 Control sobre la facturación .....	286
2.2.4 Control sobre la contabilidad .....	290
2.2.5 Control sobre los flujos económicos y medios de pago ..	291
2.3 Criterios prácticos para la prevención y detección de la participación involuntaria en el fraude carrusel .....	292
2.3.1 Control <i>ad extra</i> sobre proveedores y clientes .....	293
2.3.2 Control sobre las transacciones comerciales .....	299
2.3.3 Control sobre los precios y condiciones de las transacciones comerciales .....	300
2.3.4 Control sobre las mercancías objeto de las transacciones comerciales .....	300
2.3.5 Control sobre el transporte de las mercancías .....	302
2.3.6 Control sobre la adecuada declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias .....	304
<b>3. Excurso: Responsabilidad social de administradores por infracción del deber de diligencia y lealtad en supuestos de fraude carrusel: el caso Vodafone</b> .....	<b>304</b>
BIBLIOGRAFÍA .....	309
JURISPRUDENCIA .....	319

	Páginas
CIRCULARES DE LA FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO .....	331
LEGISLACIÓN, NORMATIVA Y ESTÁNDARES .....	333
INFORMES Y MEMORIAS .....	337
ABREVIATURAS .....	339
GRÁFICOS .....	343

## PRÓLOGO

Es motivo de profunda satisfacción comprobar cómo una investigación doctoral, resultado de años de esforzada dedicación, alcanza tal grado de madurez que trasciende el ámbito estrictamente académico y se proyecta decididamente sobre la práctica jurídica con clara vocación transformadora. Tal es el caso, sin el menor atisbo de duda, de la monografía que el lector tiene ahora entre sus manos, obra de Miguel Cáceres Casado, cuya tesis doctoral –defendida en la Universidad de Barcelona y distinguida con el Premio Extraordinario de Doctorado–, que quienes suscribimos las presentes líneas tuvimos el placer de codirigir, constituye el sólido fundamento científico de este trabajo.

El estudio que ahora nos ocupa se enfrenta de modo profundo, riguroso y con admirable claridad expositiva a uno de los más complejos y menos comprendidos fenómenos del Derecho penal económico contemporáneo: el fraude carrusel en las operaciones comerciales intracomunitarias. Esta modalidad defraudatoria, en la que suelen darse cita buenas dosis de ingeniería fiscal con sofisticadas estructuras de criminalidad organizada transnacional, viene siendo en nuestros días objeto de creciente litigiosidad y significativa incertidumbre interpretativa, tanto en la jurisdicción penal como en la de orden tributario. En este contexto, la investigación de Miguel Cáceres aporta una sistematización pionera y una propuesta de análisis integral que articula con precisión la dimensión tributaria, penal y de *compliance* corporativo de la problemática.

Se encontrará en estas páginas un recorrido exhaustivo por la génesis, la mecánica y las mutaciones del fraude carrusel, desplegado con un enfoque metodológico interdisciplinar que conjuga la dogmática penal, la normativa tributaria española y europea y la praxis judicial. Lejos de limitarse a describir el fenómeno, Cáceres comprende –como probablemente nadie hasta la fecha lo ha hecho– su arquitectura operativa y los puntos de conexión que, con base

en la misma, cabe establecer entre la responsabilidad individual y la colectiva. Esta perspectiva relacionada, nada común en la escasa literatura jurídica sobre la materia, confiere a la obra un valor añadido que trasciende el mero examen técnico para situarla en el terreno de las propuestas doctrinales propositivas y aplicables elaboradas con el máximo nivel de exigencia académico.

El autor se adentra, con esa aparente facilidad que oculta mucha dedicación y estudio, en conceptos no solo penales sino también tributarios con una soltura y agilidad inusual entre los propios fiscalistas. La comprensión del problema ayuda a su adecuado enfoque y análisis mediante un estilo preciso que aboca a una síntesis donde lo que, por razones sólo de espacio, no encuentra el deseado desarrollo sí cuenta con las indicaciones precisas para que el lector complete el trabajo por su cuenta. A título de ejemplo, la obra que prologamos ofrece un catálogo de clases de fraude (la «trucha remota», la «cruz belga») pocas veces plasmado con tanta precisión, evidenciando así el ánimo de completitud que impulsa a su autor.

El rigor con el que el autor construye su edificio dogmático y plantea criterios de solución puede reconocerse fácilmente tanto en el exhaustivo tratamiento de los elementos estructurales del fraude de referencia, que se ocupa de todos los aspectos dogmáticos relevantes en la materia analizada, como en la aplicación de los criterios de imputación penal a las personas jurídicas conforme al artículo 31 bis del Código Penal a los más complejos *leading cases*. Es precisamente en este punto donde la obra destaca sobre otras que han tratado de aproximarse a esta constelación de supuestos de un modo más panorámico, por su capacidad de integrar la teoría del delito con la práctica del *compliance* penal en aras de la construcción de un marco operativo que permita identificar, evaluar y gestionar el riesgo penal derivado de la participación –voluntaria o inadvertida– en tramas defraudatorias del IVA. Se trata, en definitiva, de un estudio que proporciona las más fiables herramientas jurídicas para garantizar una interpretación y aplicación de la norma penal en casos de extrema dificultad técnica lo más racional y justa posible.

Especial relevancia adquiere también el tercer capítulo, que se ocupa de los criterios prácticos para la implementación de un modelo de *compliance* orientado a la prevención del fraude carrusel. Esta parte de la obra muestra de forma evidente su vocación por tender puentes entre la reflexión académica y la realidad profesional, ofreciendo pautas concretas y operativas para el diseño de programas de cumplimiento eficaces. Su lectura es especialmente recomendable, por ello, no solo para juristas y académicos, sino también para directivos, asesores fiscales y responsables de cumplimiento normativo que se enfrentan cotidianamente a los desafíos que derivan de las operacio-

nes intracomunitarias y los riesgos de simulación tributaria. La monografía se presenta, así, como una aportación de referencia en la intersección entre el Derecho penal económico, el Derecho tributario y la gobernanza corporativa. Su autor demuestra una notable solvencia técnica, una admirable capacidad de síntesis y una visión práctica orientada a la utilidad real del conocimiento jurídico. No es frecuente encontrar trabajos que combinen, con tanta profundidad, teoría dogmática y aplicabilidad práctica, ni tampoco que logren traducir la complejidad del fenómeno criminal en propuestas de prevención concretas y verificables.

En un momento como el actual en que el Derecho penal de empresa demanda respuestas altamente técnicas frente a formas de criminalidad económica crecientemente globalizadas, contribuciones como la prologada devienen instrumentos imprescindibles de reflexión y orientación. Como codirectores de la tesis doctoral que dio origen a esta monografía podemos dar y damos testimonio de la seriedad intelectual, la constancia investigadora y el compromiso con la excelencia científica que han presidido cada etapa del trabajo de su autor. Sirvan estas líneas de reconocimiento a una investigación ejemplar y de invitación al lector para adentrarse en un estudio que –más allá de su valor académico– ofrece respuestas sólidas, argumentos bien fundados y criterios operativos para quienes, desde la judicatura, la abogacía o la empresa, se enfrentan a los retos que plantea el fraude fiscal en el marco de la Unión Europea.

Barcelona, a 21 de octubre de 2025

LUIS ALONSO GONZÁLEZ  
*Catedrático de Derecho financiero y tributario*  
*Universidad de Barcelona*

VÍCTOR GÓMEZ MARTÍN  
*Catedrático de Derecho penal*  
*Universidad de Barcelona*

## I. FRAUDE CARRUSEL EN LAS OPERACIONES COMERCIALES INTRACOMUNITARIAS: CONTEXTO DE BASE ESTRATÉGICA

### 1. CONCEPTO, ORIGEN Y CONTEXTO

No son pocas las sentencias que pueden encontrarse en el repertorio de jurisprudencia cuyo objeto son las defraudaciones tributarias utilizando la mecánica del *fraude carrusel* de IVA. Defraudaciones que son perseguidas incansablemente por los Estados miembros y sus administraciones tributarias por el grave perjuicio que suponen para los mercados y las arcas públicas. Pero, ¿qué debemos entender por «*fraude carrusel*»? Se ha apuntado acertadamente que se trata de un tipo de fraude fiscal que encuentra su acomodo en el régimen transitorio de tributación de las operaciones intracomunitarias en el IVA (arts. 12 a 15 Ley 37/1992 del IVA) al que aludiremos *infra* con más detalle. Ciertamente, para determinar el qué y el cómo de este tipo de defraudación fiscal, en la jurisprudencia se alude constantemente a la mecánica defraudatoria que emplea, el *modus operandi*. Sin embargo, en la actualidad es posible establecer un fundamento jurídico-conceptual con el que poder aproximarnos a una definición teórica del *fraude carrusel* más o menos certera.

Como prolegómeno, el fraude intracomunitario de IVA, en abstracto, parte de, o se relaciona con, el concepto de *fraude fiscal* adoptado en el ámbito de la UE por la Resolución del Consejo de 6 de diciembre de 1994<sup>1</sup>. Dicha resolución, en su ordinal 7 a) estableció un primigenio concepto de *fraude* entendido como: «(...) los actos u omisiones intencionados, entre ellos y como mí-

---

<sup>1</sup> Resolución del Consejo de 6 de diciembre de 1994, sobre la protección jurídica de los intereses financieros de las Comunidades, DOCE, 94/C, 355/02.

nimo, a las declaraciones inexactas y la ocultación de hechos, en el incumplimiento de las obligaciones de notificación pública, que ocasionen perjuicio al presupuesto de las Comunidades o a los presupuestos administrados por éstas o en nombre de éstas y que supongan un desvío, retención abusiva y aplicación indebida de fondos, por un lado, y disminución abusiva de ingresos, por otro»<sup>2</sup>. La definición anterior en realidad tenía (y tiene actualmente) una caracterización general en la que, dentro de ella, o más bien, a partir de ella, se engloban las diferentes modalidades defraudatorias a las Haciendas Públicas de los Estados miembros que pueden producirse.

Respecto a la conceptualización del *fraude carrusel* que nos interesa, no hay una definición legalmente preestablecida. Por lo general, suele ser explicado, más que a nivel conceptual, de forma mucho más gráfica a través de la mecánica operativa que emplea para defraudar a la Hacienda Pública como ya se ha referido. Desde la primera perspectiva, la conceptual, ya que respecto a la segunda dedicaremos un epígrafe en concreto a explicarla, podríamos decir que el *fraude carrusel* es una modalidad de defraudación tributaria, concretamente al IVA, que se ampara en las debilidades de la normativa comunitaria reguladora del impuesto, diseñada para eludir el pago del tributo y/u obtener deducciones y/o devoluciones indebidas con motivo de la realización de forma combinada de operaciones comerciales intracomunitarias e interiores por sujetos físicos y jurídicos vinculados entre sí y radicados en el territorio de aplicación del impuesto. La denominación «*carrusel*»<sup>3</sup> responde a la forma circular en que los mismos bienes (incluso servicios), ficticios o no, viajan por la UE de un Estado miembro a otro y vuelven de nuevo al primero sin llegar a un usuario final, defraudando el tributo de forma ilimitada y provocando un enorme perjuicio, no sólo económico, para los mercados y Haciendas Públicas de los Estados miembros<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup> Más reciente, pero en la misma línea, la STJUE de 8 de septiembre de 2015, Caso *Tribunale di Cuneo (Italia) v. Ivo Taricco y otros*, (asunto C-105/14, ordinal 41) refiere que: «El concepto de «fraude» se define en el artículo 1 del Convenio PIF (LCEur 1995, 3130) como «cualquier acción u omisión intencionada relativa [...] a la utilización o a la presentación de declaraciones o de documentos falsos, inexactos o incompletos, que tengan por efecto la disminución ilegal de los recursos del presupuesto general de [la Unión] o de los presupuestos administrados por [la Unión] o por su cuenta». Más referencias sobre el concepto de «fraude» en ALONSO GONZÁLEZ, L.M. / CORONA RAMÓN, J.F. / VALERA TABUEÑA, F., *La armonización fiscal en la Unión Europea*, 1997, p. 198.

<sup>3</sup> El origen de esta denominación se encuentra en Francia «*fraude carroussel*» y ha sido traducida en España como «*fraude carrusel*», en Italia con el término «*carosello*», en Alemania «*karussellbetrug*» y en Inglaterra «*missing trader fraud*», en BAS SORIA, J., *El IVA en las operaciones internacionales: mercaderías y servicios*, 2.ª edición, 2016, p. 264.

<sup>4</sup> Véase STJUE de 11 de mayo, caso *Federation of Technological Industries y otros v. Commissioners of Customs & Excise*, (asunto C-384/04, ordinal 12).

En cuanto al origen y contexto del *fraude carrusel*, este hay que ubicarlo, siguiendo la exposición del informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la utilización de mecanismos de cooperación administrativa en la lucha contra el fraude en el IVA<sup>5</sup>, en la puesta en funcionamiento del *mercado único europeo* el 1 de enero de 1993. Este mercado supuso la abolición de las fronteras fiscales y la supresión de los controles entre Estados miembros, lo que exigía inicialmente una regulación de las antiguas operaciones de exportación e importación de bienes realizadas entre ellos. El objetivo era (y es) la aplicación a estas transacciones del principio de *tributación en origen*, esto es, la repercusión del IVA al adquirente y la deducción por éste de las cuotas soportadas según el mecanismo natural del impuesto. No obstante, los problemas estructurales, el perfil netamente importador de muchos Estados miembros, la disparidad en los tipos impositivos en cada uno de ellos, incluso después de la armonización, con el consiguiente temor a una deslocalización de las compras en atención a su precio y la distorsión de la competencia que supondría en el mercado único, impidieron establecer esa forma de tributación original<sup>6</sup>. Razón por la que se introdujo el 1 de enero de 1993, a través de la Directiva 91/680/CEE aprobada por el Consejo Europeo<sup>7</sup>, una solución provisional conocida como *régimen transitorio* en el IVA, aplicable a estos intercambios comerciales entre Estados miembros, con el fin de alcanzar el pleno funcionamiento del mercado interior<sup>8</sup>.

La propuesta de solución transitoria está basada, entre otros elementos, en el principio de *tributación en destino*, sustituyendo la *importación* por la *adquisición intracomunitaria* como nuevo hecho imponible, y, del mismo modo, la *exportación* por la *entrega intracomunitaria* como nueva exención del tributo. De modo que las entregas de bienes y prestaciones de servicios de un país miembro hacia otro están exentas del tributo, mientras que las adquisiciones de dichos bienes y servicios en el país de destino están gravadas por ser

---

<sup>5</sup> Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la utilización de mecanismos de cooperación administrativa en la lucha contra el fraude en el IVA de fecha 16 de abril de 2004, p. 5.

<sup>6</sup> ARNAIZ ARNAIZ, T., *Impuesto sobre el Valor Añadido*, 1.ª edición, 2018, p. 652.

<sup>7</sup> Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE.

<sup>8</sup> El *régimen transitorio* regulado en la Directiva 91/680/CEE, con fecha de entrada en vigor el 1 de enero de 1993 y plazo máximo de caducidad el 31 de diciembre de 1996, se construyó sobre cuatro elementos fundamentales: i) la creación del hecho imponible adquisición intracomunitaria de bienes; ii) las exenciones de las entregas intracomunitarias de bienes; iii) los regímenes particulares, y; iv) las obligaciones formales, véase como referencia los epígrafes 26 a 29 de las conclusiones de la Abogada General Sra. JULIANE KOKOTT, presentadas el 11 de enero de 2007 en el asunto C-409/04 (caso Teleos y otros): (Disponible en línea: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62004CC0409&from=ES>).

allí donde se realiza el *hecho imponible*, aunque estas a efectos fiscales son neutras. Al no existir un control aduanero del tráfico de estas mercancías, las adquisiciones intracomunitarias están sometidas al régimen de autoliquidación lo que exige el cumplimiento de una serie de *obligaciones formales* y de *información* por parte del obligado tributario.

Esta solución, lejos de corregir los problemas derivados de la falta de armonización de las legislaciones fiscales de los Estados miembros, expuso el sistema de IVA al fraude, provocando el afloramiento de nuevas y complejas formas defraudatorias como el *fraude carrusel* a través de actividades organizadas intraestados en las que intervienen múltiples sujetos, normalmente sociedades mercantiles, con la finalidad de obtener beneficios económicos y de mercado en todo el ámbito comercial europeo. Verdaderas tramas defraudatorias con dimensión internacional que provocan graves *perjuicios económicos* y *desventajas competitivas* en los sectores comerciales en los que operan, así como a las Haciendas Públicas de los Estados miembros y su capacidad de recaudación. El Parlamento Europeo calcula que en la UE el déficit de recaudación del IVA, en su mayor parte debido al fraude, se eleva a unos 147.000 millones de euros anuales, de los cuales 50.000 millones de euros corresponden al *fraude carrusel* transfronterizo. Es decir, unos 100 euros por ciudadano de la Unión por año se pierden en el fraude de IVA transfronterizo<sup>9</sup>.

## 2. LÍNEA DE FLOTACIÓN: LAS OPERACIONES COMERCIALES INTRACOMUNITARIAS

Como nota previa a exponer la mecánica del *fraude carrusel*, explorado ya el fundamento conceptual, resulta conveniente subrayar con Miranda/De Navascués, que la *causa essendi* del fraude radica en el abuso de la normativa reguladora del IVA en las entregas intracomunitarias, y, sobre todo, del «*sistema transitorio*» establecido en la Sexta Directiva sobre el IVA<sup>10</sup>. Así pues, el elemento trascendental que define a todas las modalidades englobadas en este

---

<sup>9</sup> Véase Dictamen de fecha 4 de agosto de 2020 de la Secc. de Unión Económica y Monetaria y Cohesión Económica y Social sobre Medidas efectivas y coordinadas de la UE para luchar contra el fraude fiscal, la elusión fiscal, el blanqueo de capitales y los paraísos fiscales, ponente Javier Doz Orrit, punto .3 (disponible en línea: <https://www.ccoo.es/28358b59144d180b8d950508d20d0393000001.pdf>; Resolución del Parlamento Europeo, de 26 de marzo de 2019, sobre delitos financieros y evasión y elusión fiscales (2018/2121(INI)) (disponible en línea: [https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2019-0240\\_ES.pdf](https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2019-0240_ES.pdf), punto 143).

<sup>10</sup> MIRANDA FUERTES, N. / DE NAVASCUÉS AYBAR, S., «El fraude de IVA en las operaciones intracomunitarias. Medidas y propuestas para combatirlo», *CF-IEF*, n.º15, 2012, p. 78.

tipo de fraude y que las distingue de otras tipologías que existen es: *el régimen transitorio de IVA en las operaciones comerciales entre Estados miembros y su sistema especial de tributación*. Visto así, existirá *fraude carrusel* exclusivamente cuando, en efecto, se haya pervertido el régimen transitorio de IVA. En cualquier otro caso, será fraude, pero no la modalidad carrusel. De ahí que quepa hacer alusión necesaria y breve a los aspectos básicos de estas operaciones para una mejor comprensión del escenario en el que tiene lugar el *fraude carrusel*.

Las empresas que realizan operaciones comerciales con países miembros de la UE, antes llamadas de *exportación e importación*, están sometidas a un sistema especial de tributación del IVA (el ya referido «régimen transitorio»). En estas operaciones conocidas como *operaciones intracomunitarias* se prevé un régimen general en la LIVA, por el cual, aquellas se gravan de una forma dual. Es decir, se produce un desdoblamiento de las operaciones en dos *hechos imponibles* distintos pero interdependientes entre sí. Por un lado, en el Estado miembro de origen, lugar donde se produce la partida de las mercancías, se configura el hecho imponible *entrega de bienes intracomunitaria* (EIB)<sup>11</sup>, con la particularidad de que será una entrega de bienes expedida o transportada al territorio de otro Estado miembro exenta de tributación. Al mismo tiempo, en el Estado miembro de destino de las mercancías se crea un hecho imponible *adquisición intracomunitaria* de bienes (AIB)<sup>12</sup> sujeto pero neutro a efectos del tributo por el mecanismo de la autorrepercusión y deducción por parte del obligado tributario. Salvo posibles discrepancias en la armonización del impuesto a nivel comunitario, lo anterior implica que ambas operaciones siempre estarán vinculadas constituyendo el núcleo del comercio intracomunitario en el IVA. Cuando en un Estado miembro se produzca una EIB deberá devengar-

---

<sup>11</sup> Las EIB parten del concepto tradicional de entregas de bienes nacionales regulado en el art. 8. Uno LIVA. Por estas hay que entender la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes. Véase sobre este tipo de operaciones, DE BUNES IBARRA, J.M., «*Régimen de las operaciones intracomunitarias en el impuesto sobre el valor añadido según las directivas europeas*», en LASARTE ÁLVAREZ, F.J. (coord.), *Las operaciones intracomunitarias en el impuesto sobre el valor añadido y en los impuestos especiales armonizados*, 2004, pp. 27-56; MELIJE DOVAL P., *El IVA en las operaciones intracomunitarias*, 2016, pp. 19-59; ARNAIZ ARNAIZ, T., *Impuesto*, 1.ª edición, cit., pp. 654 y ss.

<sup>12</sup> De acuerdo con el art. 15 LIVA por aquellas hay que entender el poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al TAI, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores. Las AIB se sujetan al impuesto siempre que se realicen en el TAI y sean efectuadas a título oneroso por empresarios o profesionales, cuando el transmitente sea un empresario o profesional (art. 13. 1.º LIVA). Véase sobre *adquisiciones de bienes intracomunitarias*, DE BUNES IBARRA, J.M., en LASARTE ÁLVAREZ, F.J. (Coord.), *Las operaciones intracomunitarias*, cit. pp. 27-56; MELIJE DOVAL, P., *El IVA*, cit., pp. 60-142; ARNAIZ ARNAIZ, T., *Impuesto*, 1.ª edición, cit., pp. 673 y ss

se en otro una AIB como si de dos caras de una misma moneda se tratase. En palabras de Arnaiz Arnaiz<sup>13</sup>, lo que en un Estado miembro es una *adquisición intracomunitaria* (sujeta en destino), en el otro Estado constituirá una *entrega intracomunitaria* (exenta en origen). Se establece pues un sistema general basado en la *tributación en destino* (inversión del sujeto pasivo)<sup>14</sup>, a través del cual, la recaudación del IVA corresponde al Estado miembro donde los bienes que han sido objeto de la operación intracomunitaria se hayan consumido. De ahí que las EIB tengan la consideración de operaciones comerciales *sujetas pero exentas* con carácter general y las AIB en cambio sean operaciones *sujetas pero neutras*.

Hay que subrayar que se está haciendo referencia al comercio intracomunitario de *bienes corporales* por su vinculación directa con el *fraude carrusel*. La razón es que este se produce principalmente en las *entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes* y no tanto en las *prestaciones de servicios en la operativa comunitaria*. Sin perjuicio de que esta modalidad de fraude ciertamente exista y se encuentre potencialmente en auge<sup>15</sup>. Sobre ellas, baste señalar que el mecanismo propio de las operativas intracomunitarias no es compatible con las prestaciones de servicios. Como afirma Meijide Doval<sup>16</sup>, esto se debe a que no se ha configurado en la ley ningún hecho imponible *adquisición de servicios* o *adquisición intracomunitaria de servicios*, a diferencia de lo que sucede con los bienes. Lo anterior nos lleva a que cuando se realice una prestación de servicios, con independencia de donde se encuentre establecido el proveedor o el cliente o donde se disfrute el servicio, se devengará una única operación, un único hecho imponible, que se entenderá localizado en un Esta-

<sup>13</sup> ARNAIZ ARNAIZ, T., *Impuesto*, 1.ª edición, cit., p. 655.

<sup>14</sup> La denominada regla de *inversión del sujeto pasivo* consiste en trasladar dicha condición a efectos del impuesto del empresario o profesional que transmite los bienes o los servicios, al destinatario de aquellos también empresario o profesional. Véase art. 84.2.º LIVA en relación con el art. 13 de la misma ley, que establece como sujetos pasivos del impuesto a los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al impuesto cuando se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto. Apuntaba ya Albiñana que la *inversión del sujeto pasivo* no deja de ser un concepto hacendístico o académico, pues en todos los casos el sujeto pasivo es quien aparece designado como tal por la Ley para cumplir las obligaciones materiales y formales del tributo, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *El impuesto sobre el Valor Añadido. Análisis y comentarios*, 1994, p. 92. Para mayor amplitud, véase un análisis de los supuestos de *inversión del sujeto pasivo* en VILLAR EZCURRA, M., «La inversión del sujeto pasivo como recurso técnico y medida antifraude en el IVA», *RQF*, n.º 7, 2014, pp. 41-83; CASAS AGUDO, D., «Inversión del sujeto pasivo o *reverse charge*, límites temporales y requisitos formales del derecho a la deducción en el IVA y principio comunitario de proporcionalidad», *CT*, n.º 131, 2009, pp. 223-252.

<sup>15</sup> Véase sobre el *fraude carrusel* en las prestaciones de servicios, ALONSO GONZÁLEZ, L.M., «Nuevas formas de defraudación internacional del IVA. El fraude carrusel en los servicios», *RADPP*, n.º 26, 2011, pp. 153-172.

<sup>16</sup> MEIJIDE DOVAL, P., *El IVA*, cit., pp. 185-186.

do miembro u otro en función de lo que determinen las reglas de localización de este tipo de operaciones. Por este motivo, en realidad no existen las *prestaciones de servicios intracomunitarias*, ni especialmente las *adquisiciones intracomunitarias de servicios*. Simplemente serán prestaciones de servicios localizadas en un Estado miembro o en otro según determine la ley. No obstante, es cierto que en la jerga no es extraña la referencia a ellas en esos términos.

### 3. MECÁNICA DEFRAUDATORIA

En lo que sigue se tratará de explicar la caracterización especial que presenta el *fraude carrusel* y la mecánica que emplean los sujetos participantes para defraudar el IVA a la Hacienda Pública. De entrada, hay que subrayar que el IVA se ha convertido en el tributo más proclive al fraude y por extensión a la comisión del delito de defraudación tributaria, no solo en nuestro país, sino en el resto de los Estados miembros como ya se ha indicado<sup>17</sup>. La comisión de este delito se localiza predominantemente en el desempeño de una actividad empresarial y al amparo de la propia mecánica de los impuestos, como claramente lo demuestra el hecho de que de los procesos iniciados por delito fiscal entre el 50% y el 55% corresponda al IVA y en este impuesto se concentren las principales *tramas organizadas* de defraudación<sup>18</sup>.

Las *tramas organizadas* de fraude al IVA no son supuestos aislados que surgen de forma espontánea en el tráfico jurídico. Responden a una verdadera maquinación compleja diseñada al efecto, una *mise en scène* que exige la participación de una pluralidad de sujetos organizados y la concurrencia de unos determinados requisitos. Gaya Arjalaguer<sup>19</sup> refiere que existe una trama cuando se interponen sociedades que repercuten cuotas de IVA a otros obligados tributarios con la finalidad fundamental de generar en sus destinatarios un aparente derecho a la deducción, pero sin que exista ninguna pretensión por parte de quienes efectúan la repercusión de llevar a cabo el ingreso correspondiente

---

<sup>17</sup> En este sentido, resulta interesante el estudio anual sobre la brecha del IVA en los Estados miembros publicado por la Comisión Europea en 2024, que mide la diferencia entre los ingresos teóricos por IVA previstos y el importe realmente recaudado y que indica que los Estados miembros perdieron alrededor de 89.000 millones de euros en concepto de IVA en 2022, frente a 121.000 millones de euros en 2018. Esta cifra representa la pérdida de ingresos principalmente por fraude, evasión, elusión, quiebras no fraudulentas, errores de cálculo y otros factores relacionados con el IVA (disponible en línea: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/298d43e2-bd28-11ef-91ed-01aa75ed71a1/language-en>).

<sup>18</sup> FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, 2018, p. 436, con referencia al Informe del Observatorio del Delito Fiscal, cit., p. 8.

<sup>19</sup> GAYA ARJALAGUER, M., «Propuestas razonadas para erradicar la modalidad de fraude carrusel en el IVA», *CF-IEF*, n.º 6, 2008, pp. 169-170.

a ese IVA repercutido a favor de la Administración Tributaria. En particular, la modalidad de *fraude carrusel*, que parte de la conceptualización legal de *fraude fiscal*, se basa en la combinación de conductas defraudatorias debidamente relacionadas entre sí en un contexto caracterizado por la intervención de numerosas personas físicas, y sobre todo jurídicas, y en la optimización de los puntos débiles que muestra el *régimen transitorio* de IVA desde el prisma del control de la regularidad de las operaciones comerciales intracomunitarias<sup>20</sup>. Por principio, el fraude tiene lugar cuando, para evitar que la empresa que realiza una AIB abone el IVA correspondiente, se simula que no es ella quien la efectúa, sino otra sociedad que, por tanto, es presentada ante la Administración tributaria como el sujeto que ha de asumir la declaración y liquidación del tributo<sup>21</sup>.

En realidad, la modalidad de *fraude carrusel* es una figura de construcción doctrinal que *eo ipso* no se encuentra tipificada, y esto es importante señalarlo, ni como sanción administrativa en el LGT, ni como delito en el CP. En la perspectiva penal que más interesa, el art. 305 CP no prevé como conducta penalmente típica este tipo de fraude, si no que su existencia (*rectius*- la mecánica defraudatoria que emplea), implica la realización de una o varias conductas que pueden ser incardinadas en las modalidades comisivas del delito de defraudación tributaria. A efectos del tipo penal, la concurrencia o no de los requisitos doctrinalmente exigidos para considerar la presencia de esta figura carece de interés, y ello, por más que en la práctica judicial se aprecien en el repertorio de jurisprudencia esfuerzos estériles de las defensas para acreditar la inexistencia de la mecánica defraudatoria en carrusel. Lo relevante no es la etiqueta doctrinal con la que se puedan identificar los hechos, sino que lo verdaderamente trascendente es si mediante el comportamiento de los agentes participantes se ha defraudado a la Hacienda Pública eludiendo el pago de tributos u obteniendo devoluciones indebidas. En definitiva, lo que importa es si la conducta ejecutada tiene relevancia penal como delito de defraudación tributaria, y no si es incardinable en alguna figura de construcción doctrinal<sup>22</sup>.

---

<sup>20</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*, 2008, p. 284.

<sup>21</sup> Véase la Instrucción 3/2007, FGE, sobre la actuación del Ministerio Fiscal en la persecución de los delitos de defraudación tributaria cometidos por grupos organizados en relación con las operaciones intracomunitarias del Impuesto sobre el Valor Añadido, p. 5.

<sup>22</sup> Véase en este sentido la STS n.º 717/2016, de 27 de septiembre (FJ 1): «En lo que se refiere a la alegación relativa a la existencia o inexistencia del llamado fraude carrusel, es ésta una figura recogida en la doctrina, pero que no aparece en el artículo 305 del C. Penal como una conducta típica. Aunque el recurrente se esfuerza en examinar si los requisitos doctrinalmente exigidos para esa figura concurren en el caso, carece de interés la etiqueta doctrinal con la que se puedan identificar los hechos declarados probados, pues lo que resulta trascendente es si mediante ese comportamiento de los acusados se ha de-

La base del funcionamiento del *fraude carrusel* tiene como punto de partida otro fraude similar, aunque de menor alcance, el conocido como *fraude de adquisiciones*<sup>23</sup> o «*truchas*»<sup>24</sup>. Una mecánica defraudatoria mucho más simple e igualmente perniciosa para las arcas públicas que sirve de base para la construcción del engranaje defraudatorio del *fraude carrusel*, así como otras formas más complejas de defraudación como el *fraude carrusel con contratrader*. Una modalidad notablemente más compleja que las anteriores, cuyo principal objetivo es escapar al control de la AEAT y la justicia como se verá. Puede apreciarse pues la necesidad de referenciar el funcionamiento de estas modalidades de fraude, siquiera de forma somera, para obtener una visión holística que permita comprender mejor la mecánica del *fraude carrusel*, los riesgos que entraña para las empresas y la responsabilidad tributaria, penal y civil a la que se exponen por la materialización de tales riesgos.

### 3.1 Punto de partida: El fraude de adquisiciones<sup>25</sup>

El *fraude de adquisiciones* en su concepción básica resulta ser el punto de partida del *fraude carrusel* de mayor complejidad y envergadura como se ha apuntado. En puridad cuando se produce de forma aislada, es considerado como un fraude convencional en el IVA, aunque guarda ciertas diferencias con la mera defraudación tradicional. Básicamente consiste en llevar a cabo operaciones comerciales con repercusión y cobro del IVA (real o ficticio) por parte de una persona jurídica situada al margen de la legalidad, para luego desaparecer a ojos del fisco sin declararlo e ingresarlo a la Hacienda. La característica esencial de este fraude frente al tradicional es que la referida persona jurídica, conocida en el argot tributario como «*trucha*» o *missing trader*, realiza una

---

*fraudado a la Hacienda Pública eludiendo el pago de tributos u obteniendo devoluciones indebidas. Dicho de otra forma, lo que aquí importa es si la conducta descrita como probada es típica como delito fiscal, y no si es incluíble en una determinada figura construida doctrinalmente».*

<sup>23</sup> Denominación oficializada en el Informe del Observatorio del Delito Fiscal, 2006, p. 77.

<sup>24</sup> El término «*trucha*» se ha popularizado enormemente en España y resulta muy descriptivo de la actuación de las sociedades que cometen el fraude por la dificultad que implica atraparlas en la práctica. La Comisión Europea, sin embargo, en el art. 2 del Reglamento (CE) n.º 1925/2004 de la Comisión, de 29 de octubre de 2004, por el que se establecen las normas de aplicación de determinadas disposiciones del Reglamento (CE) n.º 1798/2003 del Consejo, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, utiliza oficialmente la expresión *operador carrusel* para referirse a «*todo operador inscrito en el censo del IVA, que, potencialmente con intención defraudadora, adquiera bienes o preste servicios o simule hacerlo, sin pagar el IVA, y cobre dicho impuesto al suministrar tales bienes o prestar tales servicios, sin ingresar, no obstante, las cuotas del impuesto a la autoridad nacional correspondiente*».

<sup>25</sup> Véase gráfico 1.

operación intracomunitaria con un operador ubicado en otro Estado miembro de la que se deriva el fraude al amparo del régimen transitorio de IVA. En cambio, el ámbito de actuación de los fraudes al IVA tradicionales, tienen su radio de acción territorialmente limitado al mercado interior de cada Estado miembro. El sujeto defraudador que repercute IVA y no lo ingresa a la Hacienda Pública, no se ampara en la regulación especial comunitaria, no hay una AIB previa, sino una operación comercial interior en la que simplemente se contraviene el mandato derivado del régimen general del IVA que grava dicha operación. No se construye un engaño al *socaire* de la normativa reguladora de las operaciones intracomunitarias, lo que sí sucede de forma más o menos compleja, en el *fraude de adquisiciones* y por extensión en el *fraude carrusel*.

De acuerdo con la exposición de Alonso González<sup>26</sup>, en su configuración más elemental, el fraude del IVA en las operaciones intracomunitarias funciona de la siguiente forma: la empresa A (*conduit company*), registrada en un Estado miembro de la UE, realiza una EIB exenta a la sociedad B («trucha» o *missing trader*), registrada en otro Estado miembro. La sociedad B adquiere los bienes con IVA neutro, ya que se autorrepercute y deduce al mismo tiempo el IVA, para a continuación, efectuar una entrega interior gravada a la empresa C (operador interior) que se encuentra radicada en su mismo Estado miembro. La empresa B, que es una «trucha» o *missing trader*, repercute IVA en la entrega subsiguiente que hace a la sociedad C y desaparece del plano jurídico sin ingresarlo, lo que le permite transmitir los bienes a un precio inferior al de adquisición. Entretanto, la sociedad C, que ha abonado el IVA que le ha repercutido la sociedad B, cuenta con un IVA soportado que puede deducir en sus declaraciones de IVA y, siguiendo la cadena de operaciones, vende a su vez los bienes en el mercado interior a otras empresas. Esta operativa puede complicarse aún más, ya que no es inusual que entre las sociedades B y C se interpongan una o varias empresas más las sociedades D, E, F, etc. (*buffers* o pantallas). Generalmente las operaciones que desarrollan no aportan un valor económico relevante, sin embargo, la finalidad que persiguen es la de obstaculizar la vinculación o connivencia entre las sociedades B y C para ocultar el fraude y sus verdaderos responsables.

---

<sup>26</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., pp. 249-250; Vid también sobre la mecánica del *fraude de adquisiciones*, CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica del delito fiscal: Cuestiones y soluciones*, 2.ª edición, 2016, p. 244 y ss.; Informe del OBSERVATORIO DEL DELITO FISCAL, cit., p. 78; Plan de Prevención del Fraude Fiscal de la Agencia tributaria, 2005, pp. 65 y ss.; STJUE de 11 de mayo de 2006, caso *Federation of Technological Industries* y otros v. *Commissioners of Customs & Excise*, (asunto C-384/04, apartado 11).

Un ejemplo de este tipo de fraude podemos encontrarlo en la SAN n.º 6/2015, de 6 de marzo<sup>27</sup>, en la que confluyen operaciones constitutivas de fraude de adquisiciones intracomunitarias imputables a unas determinadas sociedades, con la evolución de la defraudación a verdaderas tramas de *fraude carrusel* imputable a otras. En lo que nos interesa, la mercantil Verbatim España S.A. y sus administradores idearon un sistema por el que se simulaban operaciones intracomunitarias a empresas radicadas en Portugal concertadas con ella para permitir la venta de los productos en España a un precio menor gracias a la falta de ingreso del IVA. La Sala concluye que al haberse desvelado la simulación de las operaciones intracomunitarias realizadas por Verbatim España S.A. a las sociedades portuguesas, los hechos son constitutivos de cuatro delitos contra la Hacienda Pública en la modalidad de omisión del pago de IVA por eludir el ingreso de las cantidades resultantes de aplicar el porcentaje del tributo correspondiente a las verdaderas entregas interiores a terceros realizadas por la mercantil Verbatim España S.A.:

*«(...) esta conclusión se ha alcanzado en razón de la trama empresarial creada para dar cobertura a las operaciones de Verbatim España S.A. a las tres empresas portuguesas, minimizando las ventas directas a distribuidores españoles, ahorrando de esta forma el coste del impuesto, permitiendo en definitiva un incremento de los beneficios. A cambio de esta colaboración los cooperadores, se aprovecharon de la simulación, pues no solo crearon las tres empresas espejo para aparentar la entrega intracomunitaria en el marco de adquisiciones intracomunitarias (exenta de IVA), también, Cipriano Fructuoso asesorado por Aureliano Norberto y para obtener un lucro igualmente ilícito, tejió una red de empresas constituidas en España (salvo una para dificultar más la inspección fiscal por tratarse de una empresa rumana) que manteniendo la simulación de generar la fase de operaciones consistentes en adquisiciones intracomunitarias desde Portugal a España (igualmente exenta de IVA) realizaban operaciones finales de venta, facturando las ventas con repercusión de IVA, pero sin ingreso».*

Hasta aquí, puede considerarse que nos encontramos en presencia de un *fraude de adquisiciones* básico. La entrada de otros *elementos subjetivos* en la cadena del fraude y el viraje de las transacciones comerciales realizadas desde un plano lineal hacia uno circular nos situará ya en la órbita de las complejas operaciones características del *fraude carrusel*<sup>28</sup>.

<sup>27</sup> SAN n.º 6/2015, de 6 de marzo (FJ 2).

<sup>28</sup> MORALEDA GARCÍA M.V. / TREVIÑO ALFONSO, M.T., «Propuestas razonadas para erradicar la modalidad de fraude carrusel en el IVA», *CF-IEF*, n.º 1, 2006, p. 120.

### 3.2 Evolución del fraude de adquisiciones: El fraude carrusel<sup>29</sup>

Como se ha dicho, el *fraude carrusel* sienta sus bases en el *fraude de adquisiciones* pero evoluciona a formas más complejas y sofisticadas de fraude cuando se introducen determinados elementos perfeccionan la mecánica operativa. En palabras de Gaya Arjalaguer, el *fraude carrusel* en el IVA no es más que una evolución en el clásico fraude a la Hacienda que ha supuesto un espectacular aumento no sólo en las cuantías defraudadas sino también en la desvergüenza de sus autores<sup>30</sup>. Una afirmación que, a mi juicio, más que acertada raya en lo empático, atendido el gigantesco perjuicio que llega a causar a la hacienda y la economía de los Estados miembros por medio de los sectores del mercado en los que se lleva a cabo, y que termina por emponzoñar, convirtiéndolos en verdaderos sectores tóxicos ensombrecidos por el fraude.

Siguiendo el esquema antes expuesto para los *fraudes de adquisiciones*, se produce la modalidad de *fraude carrusel*<sup>31</sup> cuando la sociedad C (operador interior), en lugar de vender nuevamente los bienes adquiridos de la sociedad B en el mercado interior, los transmite en una operación intracomunitaria EIB a otro Estado miembro o una exportación a un tercer Estado exenta de IVA. Fruto de esta operación, nacerá para la sociedad C (ahora convertido en sociedad *broker*, distribuidora o comercializadora) el derecho a la deducción/devolución de IVA soportado, y, en la medida en que realiza una transacción exenta, procederá a deducir o solicitar la devolución de las cuotas de IVA que hubiera soportado consumando así el fraude. IVA que, por otra parte, desde inicio no fue ingresado por la sociedad B en el tesoro público en el primer eslabón de la cadena de transmisiones comerciales. Puede suceder, perfectamente, que la EIB tenga como destinatario, el mismo proveedor que realizó la primera entrega intracomunitaria exenta, la sociedad A (*conduit company*), con lo que, desde una perspectiva lógica, se cierra el círculo y gira el carrusel<sup>32</sup>. En otro caso, se engarzarán con otras sociedades *conduit* radicadas en

---

<sup>29</sup> Véase gráfico 2.

<sup>30</sup> GAYA ARJALAGUER, M., *CF-IEF*, cit., p. 170.

<sup>31</sup> Véase ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., p. 252; También, CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica*, 2.º edición, cit., p. 244 y ss.; Informe del Observatorio del Delito Fiscal, cit., p. 79; Plan de Prevención del Fraude Fiscal de la Agencia tributaria, 2005, pp. 65 y ss.; STJUE de 11 de mayo de 2006, caso *Federation of Technological Industries* y otros v. *Commissioners of Customs & Excise*, (asunto asunto C-384/04, apartados 12 y 13); SAN n.º 8/2017, de 13 de marzo; SAP Madrid n.º 9/2020, de 13 de enero.

<sup>32</sup> Se ha indicado que estos supuestos son los que se conocen como «*carrusel cerrado*», véase la SAN n.º 20/2024, de 8 de julio de 2024 (FJ 1). En esta sentencia uno de los peritos de AEAT puso de manifiesto que «*En cuanto a la trama carrusel (...) no hace falta que la mercancía de vueltas para apreciarlo, sino que basta con que la mercancía esté en un país y vuelva a salir (...)*». En nuestra opinión, tal

Estados miembros diferentes que iniciarán nuevas cadenas de transacciones fraudulentas o darán continuidad a otras ya existentes.

Los defraudadores no son ajenos a las estrictas medidas de control establecidas por las Administraciones Tributarias para detectar estos fraudes. Por ello, para evitar que las autoridades puedan establecer la vinculación que existe entre los operadores fraudulentos, suelen interponerse entre las sociedades B y C una o varias sociedades con actividad lícita y regular en el tráfico mercantil. De forma que C pasaría a ser una sociedad interpuesta (*buffer* o pantalla) que soporta el IVA repercutido de la sociedad B y a su vez la sociedad D (nuevo *broker*, distribuidora o comercializadora) en una subsiguiente operación interior repercutirá el IVA de la operación, neutro por el mecanismo del tributo repercusión-deducción, generando el crédito fiscal que finalmente solicitará indebidamente a la Hacienda para consumir el fraude tras realizar la EIB o exportación final exenta.

Así pues, de acuerdo con Barciela Pérez, en el *fraude carrusel*, donde al menos concurren tres empresarios registrados en dos Estados miembros distintos, se realiza una adquisición intracomunitaria, a continuación se venden a pérdida los bienes a una empresa que podrá reclamar el IVA soportado y que revende esos bienes con un margen de beneficio, y sucesivamente, los bienes son revendidos hasta que se transmiten a un operador inscrito en otro Estado miembro, gozando la operación de exención plena, dando, por tanto, derecho a la deducción o devolución del IVA soportado<sup>33</sup>. Como ya se ha advertido, puede existir una cadena de operaciones fraudulenta en el mercado interno, pero ello no significará que exista un *fraude carrusel* propiamente dicho. Este tendrá lugar en operaciones intracomunitarias en las que las mercancías se dan entre Estados miembros al inicio y al final de la cadena del fraude de forma circular. El fraude recae sobre el régimen especial de tributación de las operaciones intracomunitarias entre estados miembros, el cual es utilizado para subvertir el mecanismo tributario del IVA. De no ser así, existirá fraude, pero no revestirá las características particulares del carrusel.

---

afirmación no sería teóricamente correcta, pues lo que da sentido al carrusel es precisamente la circularidad de las transacciones comerciales. En ese sentido, si no llega a apreciarse la circularidad estaríamos ante un fraude de adquisiciones o intracomunitario de IVA. Ahora bien, cabe referir que existen formas complejas de fraude carrusel que pueden llegar a imposibilitar que se determine la circularidad de las transacciones, pero ello no quiere decir que no exista la circularidad o que aquella no sea necesaria para definir conceptualmente al fraude carrusel. *Ad exemplum*, el fraude carrusel con *contra-trader* o las tramas cruzadas, donde multitud de sociedades se entremezclan para unir unas tramas de fraude con otras, creando cadenas de transacciones fraudulentas compuestas, haciendo prácticamente imposible realizar una trazabilidad sobre las mercancías y los flujos de dinero.

<sup>33</sup> BARCIELA PÉREZ, J.A.: «Las tramas de fraude en el IVA: la STS de 23 de mayo de 2012 (*asunto Investrónica*) y la STJUE en el asunto *Mahagében Kft y otros*», *RQF*, n.º 10, 2013, pp. 95-115.

La SAN n.º 36/2009, de 11 de septiembre<sup>34</sup>, recoge a la perfección el funcionamiento del *fraude carrusel*. Por su claridad y esquematización, merece la pena reproducir el siguiente extracto íntegramente:

*«(...) La forma de operar, en abstracto, del denominado “fraude carrusel” es la siguiente: A) Empresas residentes en otros países comunitarios (“intermediarias”) venden productos a empresas nacionales, y emiten facturas en las que no figura el IVA, dado que se trata de operaciones intracomunitarias y por tanto exentas del pago del impuesto; B) Empresas compradoras (“truchas” o “missing traders”) revenden los productos a otras empresas españolas, a las que sí facturan el IVA. Sin embargo, este IVA repercutido no es declarado ni ingresado por las “truchas”; C) Empresas que compran a las “truchas” (pantallas) revenden a su vez a otras, a las que facturan el IVA. Las “pantallas” declaran e ingresan el IVA repercutido, pero como a su vez deducen el IVA soportado en las compras a las “truchas” y el precio del producto apenas se ha modificado, IVA repercutido y soportado prácticamente se compensan. Las “pantallas” no son estrictamente necesarias, y por eso no aparecen en los esquemas más simples de fraude. Por el contrario, cuantas más “pantallas” se interpongan, más compleja se hace la trama y más difícil resulta su detección para las autoridades tributarias; D) Empresas españolas que compran a las “pantallas” (“distribuidoras”) venden nuevamente a empresas radicadas en terceros países, a las que no facturan IVA porque se trata igualmente de operaciones exentas. Por tanto, estas distribuidoras no tienen IVA repercutido que ingresar, pero sí IVA soportado que deducir. Presentan declaraciones negativas, en virtud de las cuales obtienen de la Hacienda Pública la devolución del IVA soportado; E) Por último, para cerrar el circuito de compras y ventas, las empresas de terceros países reciben el dinero de las “intermediarias”, donde se inicia nuevamente el movimiento del carrusel. La operativa descrita pretende que ante la Hacienda Pública aparezcan como empresas defraudadoras únicamente las “truchas”, sociedades sin ningún activo patrimonial y cuyos administradores son generalmente testaferros que pocas veces resultan localizables, de manera que todos los esfuerzos de la Agencia Tributaria para lograr que estas empresas paguen el IVA han resultado inútiles. Sin embargo, la distribuidora, única empresa que tiene contenido patrimonial y un funcionamiento normal, es quien obtiene directamente el beneficio consistente en las devoluciones de IVA, que a su vez se reparte en diferente proporción entre todos los intervinientes en la trama; Por otra parte, y con el objeto de dificultar la investigación, las empresas que desempeñan cada uno de los papeles se van sucediendo en el tiempo, y en ocasiones una misma empresa cambia de rol en un determinado momento (pasa de distribuidora a “trucha”, o de “trucha” a “pantalla», etc.)».*

---

<sup>34</sup> SAN n.º 36/2009, de 11 de septiembre (HP).

### 3.3 Mutación sofisticada: El fraude carrusel con *contra-trader*<sup>35</sup>

La modalidad con *contra-trader*, menos común que las anteriores y difícilmente detectable en la práctica, tiene lugar cuando la culminación del *fraude carrusel* puede resultar problemática debido a los estrictos controles que las autoridades fiscales imponen sobre las devoluciones de IVA soportado en operaciones intracomunitarias. En esos casos, la sociedad C, en lugar de realizar una operación intracomunitaria o una exportación final para luego solicitar indebidamente la devolución del IVA o proceder a la deducción, transmite los bienes a otro operador interior la sociedad D, aparentemente desvinculada de la trama defraudatoria, quien podrá seguir la cadena de transmisiones a otros operadores interiores sociedades E, F, G, o, directamente, realizar la entrega final al exterior para deducir o solicitar indebidamente la devolución del IVA que repartirá con la sociedad C.

El fraude con *contra-trader* permite hilvanar una cadena de transacciones contaminada con otra aparentemente limpia, de forma que la detección del fraude y la vinculación entre los diversos sujetos que participan en el hecho infractor resulta ser notoriamente más compleja. La inserción de una nueva cadena de transacciones limpia a nivel de la sociedad C tendrá lugar si los sujetos infractores perciben que las autoridades fiscales pueden vincular a la sociedad B que desapareció sin declarar ni ingresar el IVA y la sociedad C que se dispone a deducir o solicitar indebidamente la devolución del IVA soportado. En esta nueva cadena ya no habrá «*truchas*», la sociedad C en lugar de realizar una EIB o una exportación, elementos clave para solicitar la devolución del IVA, realiza una entrega interior para seguir con la cadena de transmisiones de los bienes con nuevos operadores aparentemente desvinculados de la trama, lo que permite obstaculizar la detección de los vínculos entre las sociedades B y C. Los bienes se harán circular en varias transacciones interiores hasta que el eslabón final de la cadena proceda a realizar la entrega exenta que le permitirá solicitar la devolución indebida de IVA o realizar la deducción.

Un ejemplo de esta mecánica defraudatoria podemos encontrarlo en la SAP Barcelona n.º 244/2008, de 17 de marzo<sup>36</sup>. Esta sentencia resuelve un caso de sociedades interpuestas que aparentan haber adquirido en el exterior mercancías facturándolas a la principal, la cual aparentaba satisfacer el IVA a las interpuestas para luego deducírselo como pagado. La realidad es que no se

<sup>35</sup> Véase gráfico 3.

<sup>36</sup> SAP Barcelona n.º 244/2008, de 17 de marzo (FJ 5); Véase también la STCL de 15 de febrero de 2008, asunto *Olympia Technology Limited* que expone el funcionamiento del *contra-trader* en el *fraude carrusel*.

producía tal transacción, ni tal pago, obteniendo la principal una deducción ficticia por IVA soportado, mientras que las sociedades interpuestas ni declaraban ni ingresaban en Hacienda las cantidades supuestamente percibidas:

*«(...) El acusado Juan Pedro, como administrador de hecho de la mercantil “OSIETARIS, SL”, movido por el propósito de obtener un ilícito beneficio económico, y como quiera que la Hacienda Pública había negado las devoluciones de IVA solicitadas por dicha sociedad en el ejercicio 1998, ideó un nuevo plan para conseguir de Hacienda nuevas devoluciones del referido impuesto, valiéndose al efecto de la mercantil “Dachs Kondal International, SA” (en adelante Dakisa) a la que hizo aparecer como solicitante de tales devoluciones. De este modo convenció a los responsables de la citada Dakisa para que hiciera de intermediaria en unas supuestas ventas de material informático a sociedades francesas y portuguesas. Y así las ventas de material informático intracomunitarias que se simulaban a efectos de obtener la restitución del IVA aparecían efectuadas por Dakisa, que a su vez aparentaba haberlas comprado a Osietaris, pero sin que mediara entrega de las mercancías ni pago del precio. Como quiera que con tal ardid Dakisa adquiría formalmente el derecho a solicitar a la Hacienda Pública las devoluciones correspondientes a las entregas comunitarias, para así resarcirse del pago del IVA supuestamente soportado en sus compras a Osietaris, entregaba a ésta el importe de las devoluciones previstas tras descontar una comisión de una tercera parte aproximadamente. En consecuencia, Osietaris simuló realizar unas entregas intracomunitarias para conseguir el dinero de las devoluciones de IVA, a través de Dakisa, con el objeto de ocultar a la Hacienda Pública la sociedad que realmente realizaba las supuestas ventas. Para ello “Osietaris, S.L” libró unas facturas, con IVA incluido, a favor de Dakisa, en virtud de las cuales manifestaba que le vendía diverso material informático, facturas en las que la cuota de IVA soportado ascendió a 186.999.332 pesetas en el ejercicio 1999 y a 73.409.927 pesetas en el año 2000. Posteriormente Dakisa aparecía como la vendedora de las mercancías a empresas comunitarias, y como tales transacciones intracomunitarias están exentas de IVA, Dakisa solicitaba a la Hacienda Pública la devolución de la cuota soportada en la supuesta compra a Osietaris, toda vez que no la podía repercutir».*

### 3.4 Falseamiento de facturas y su utilidad en la mecánica del fraude carrusel

La mecánica defraudatoria del *fraude carrusel* que se ha explicado puede operar tanto si las operaciones intracomunitarias e interiores que se realizan entre los sujetos participantes son *reales*, y por aquellas hay que entender la

existencia de la mercancía y su transporte<sup>37</sup>, como si estas operaciones son *ficticias*, en todo o en parte, y solo se producen sobre el papel<sup>38</sup>. Es decir, a través de la emisión de *facturas falsas* se simulan de forma total o parcial operaciones comerciales entre las sociedades participantes o la existencia, cantidad o calidad de las mercancías objeto de aquellas, configurando de ese modo el conocido como «*fraude carrusel documental*» muy extendido en la práctica y que más adelante se verá con detalle al explicar las modalidades especiales de fraude detectadas por las Administraciones Tributarias hasta ahora. Interesa aquí centrar la exposición en el servicio, en términos de utilidad, que las *facturas falsas* prestan al *fraude carrusel* y el *modus operandi* que se emplea a tal fin. Aunque inicialmente podría resultar sencillo desde un plano teórico, la enorme casuística que puede darse en la práctica y el grado de complejidad que puede llegar a alcanzar el fraude, pone de relieve la potencialidad lesiva de estas conductas, tanto para la Hacienda, como para el mercado y los sujetos que operan en aquel.

En realidad, el esquema prototípico de una facturación falsa llevado a cabo por una sociedad en el tráfico mercantil no difiere de la forma de facturación empleada en operaciones comerciales reales. No obstante, en la facturación falsa concurren, en efecto, determinados elementos de tipo *subjetivo* que marcan la diferencia entre una y otra. Así, el *emisor* de la factura falsa, también conocido en el argot como «*facturero*»<sup>39</sup>, por lo general responde al perfil de sociedad de nueva creación o durmiente<sup>40</sup> sin estructura, sin patrimonio, y sin

---

<sup>37</sup> Por «*mercancía real*» de acuerdo con alguna jurisprudencia menor hay que entender: «(...) *aque-lla destinada al comercio, esto es, a ser finalmente vendida a los consumidores (...)*». Véase la SJP n.º 4 de Málaga se fecha 29 de febrero de 2012 (FJ 1).

<sup>38</sup> En la jurisprudencia menor se ha hecho referencia a que la expresión «*inexistencia de mercancía*» debe entenderse: «(...) *en el sentido comercial del término «mercadería», es decir, pueden existir los bienes (teléfonos, móviles, componentes de ordenador o perfumes), pero estos nunca serán mercaderías, en el sentido del Código de Comercio, pues su finalidad no es servir al tráfico mercantil, sino circular de manera espuria con el objeto de defraudar impuestos. A estos efectos (...) lo único importante es determinar que ese absurdo tráfico no tiene un sentido comercial o económico, sino que, por el contrario, se dirige a la defraudación*». Véase SJP n.º 4 de Málaga se fecha 29 de febrero de 2012 (FJ 1).

<sup>39</sup> Una sociedad «*facturera*» es un tipo de sociedad mercantil de perfil instrumental vende facturas falsas a terceros para que estas sean utilizadas con la finalidad ilícita de minorar el resultado de su ejercicio fiscal y de esa forma eludir el pago de tributos. La SAN n.º 35/2023, de 14 de diciembre de 2023 (HP 1) hace referencia a ellas en los hechos probados de la siguiente forma: «*La finalidad de las empresas «factureras» era la creación de grupos y entramados societarios en los cuales aparecen distintas personas en cargos de administración, cuyo verdadero objeto es la creación de sociedades ficticias administradas por testaferros y con nula actividad, cuya única finalidad y propósito es la elaboración, mediando compensación económica, de facturas falsas que pretenden justificar la adquisición (ilícita) irregular del metal*».

<sup>40</sup> Las «*sociedades durmientes*» son aquellas que han sido creadas con arreglo a la normativa aplicable y han seguido todos los trámites legales para su constitución, pero con la particularidad de que se mantienen inactivas y domiciliadas en buzones y nidos de sociedades en espera de ser utilizadas como

los medios materiales y humanos para desempeñar la operación comercial objeto de la factura. Se trata de proveedores ficticios de mercancías o, *rectius*, proveedores reales de facturas falsas, que con su actuar, dotan de apariencia real a las operaciones comerciales inexistentes, ocultando así los fraudes a la Administración Tributaria. En el contexto del *fraude carrusel*, normalmente son las sociedades «truchas» («*missing trader*») las que desempeñen este rol de facturero. En cambio, el *receptor* de la factura falsa será generalmente una sociedad con actividad y estructura real, asentada en el mercado de forma estable y cumplidora con sus obligaciones fiscales, cuyo rol en la trama será desempeñar la función de *pantalla* o *distribuidora*.

Las *facturas falsas* en el marco de la mecánica del *fraude carrusel* pueden ir acompañadas o no de medios de pago y persiguen varios objetivos distintos. Están destinadas principalmente a documentar y justificar la *simulación* de operaciones de entrega y adquisiciones de bienes inexistentes y la entrega y transporte de las mercancías, que pueden ser de calidad distinta a la manifestada o directamente ficticias por inexistentes. En ambos casos, irán acompañadas de *documentos de transporte* igualmente falsos o falseados. El beneficio que genera es distinto dependiendo de si se trata del sujeto emisor o receptor de la factura falsa. El sujeto *emisor*, resultará beneficiado no solo del incumplimiento sistemático de sus obligaciones fiscales, sino de hacer suya la cuota de IVA repercutida y de cobrar una comisión en forma de porcentaje sobre el importe de las facturas vendidas. Por su parte, el sujeto *receptor* de la *factura falsa* obtiene un IVA soportado ficticio que contabilizará y; i) podrá deducirse en la siguiente declaración de IVA eludiendo de esa forma el pago del IVA que realmente ha repercutido (elusión); ii) podrá presentar indebidamente una solicitud de devolución de IVA soportado ficticio a la Administración Tributaria (obtención indebida de devoluciones), o; iii) también podrá contabilizarlo como un gasto fiscalmente deducible que minorará la base imponible en el IS (elusión).

Un supuesto donde puede apreciarse con claridad el uso de *facturación falsa* y los beneficios económicos ilícitos que reporta al receptor de las facturas

---

«truchas» o pantallas en tramas de fraude, *vid* Plan de Prevención del Fraude Fiscal de la Agencia Tributaria, cit., pp. 30, 47 y 70. Como pone de manifiesto la STSJ de Valencia n.º 429/2006, de 30 de mayo, Sala Contencioso-Administrativa (FJ 7) que «*la verdadera filosofía de las sociedades durmientes no es otra que, la de mantener apublicitados quienes fueren los sujetos, sus verdaderos titulares, adquirentes posteriores a su constitución, que son los que van a determinar el objeto y la verdadera vida societaria, con todos los riesgos que ello conlleva (...)*».

puede observarse en la SJP de Sabadell n.º 283/2018, de 19 de noviembre<sup>41</sup>, procedimiento en el que tuve ocasión de participar como Letrado:

«(...) los acusados Luis Alberto, José Miguel y Carlos Ramón realizaron en sus respectivas empresas y con el fin de alterar la realidad jurídica y económica, facturas en la que se hizo constar entrega de material a Trefal S.A. por parte de estas dos sociedades, cuando estas dos sociedades Aram Aluminis S.L. y Construcciones y Promociones Cunillas en el año 2003 no tenían ni personal, ni medios materiales y económicos para hacer frente a la actividad facturada, ni trabajadores, ni local adecuado en el que realizar la actividad ni ningún tipo de estructura empresarial, siendo estas sociedades Construcciones y promociones Cunillas y Aram Aluminis S.L. meras estructuras jurídicas que emitían facturas incluyendo un IVA que no se había pagado al no haber existido las ventas que lo reflejaban».

### 3.5 Puntos débiles sobre los que se asienta el fraude carrusel, objetivos perseguidos y consecuencias económicas derivadas

El *fraude carrusel* se desenvuelve fundamentalmente a partir de la ejecución de dos conductas principales que trasgreden la regulación de la normativa reguladora del IVA: i) La que desarrolla la sociedad «*trucha*» ubicada en un Estado miembro adquiriendo de otra sociedad radicada en otro Estado miembro la mercancía con IVA neutro en una AIB y realizando una operación interior posterior con repercusión de IVA a la sociedad *pantalla* o directamente a la *distribuidora* final que no ingresa a la Hacienda Pública; y, ii) La que lleva a cabo la *distribuidora* deduciendo o solicitando la devolución de cuotas de IVA con motivo de haber efectuado una EIB exenta a una sociedad radicada en un Estado miembro diferente, ya sea por insertarse en la dinámica de las operaciones intracomunitarias de bienes, ya por tratarse de una exportación. Ambas tienen en común, en principio, que el inicio de la operativa es una adquisición intracomunitaria de bienes neutra que permite poner en circulación la mercancía sin coste fiscal y gracias a la defraudación a un precio ventajoso.

Estas conductas de los sujetos infractores tienen como sustrato la defraudación a la normativa del IVA utilizando sus *puntos débiles* desde dos planos claramente diferenciados: los inherentes a la normativa de IVA y los inherentes a las deficiencias del funcionamiento de las Administraciones Tributarias. Respecto a los primeros que más interesan, de acuerdo con De Bustamante

---

<sup>41</sup> SJP Sabadell n.º 283/2018, de 19 de noviembre (HP).

Esquivias<sup>42</sup> pueden acotarse a los que siguen: i) La necesaria identificación de operadores en «censo IVA»: la obtención del NOI que supone una inmediata habilitación para realizar las operaciones intracomunitarias que dan comienzo al fraude; ii) La justificación documental de las operaciones intracomunitarias e interiores mediante factura del IVA soportado por el adquirente: la factura habilita a su receptor la deducibilidad o la devolución de las cuotas soportadas con independencia de que aquellas hubieran sido satisfechas al proveedor e ingresadas por este a la Hacienda Pública.

Por lo que respecta a los *objetivos* que se persiguen por los creadores o participantes en el engranaje del *fraude carrusel*, varios pueden identificarse: i) En primer lugar, una *ventaja competitiva* con la obtención de mercancías a precio inferior al de mercado. En el caso de que existan realmente mercancías el IVA que la sociedad «*trucha*» repercute a la sociedad *distribuidora* o *pantalla* estará girado sobre la base imponible de un bien de consumo valorado a precio inferior de mercado. La razón es que la sociedad «*trucha*» al no ingresar el IVA obtiene una ventaja económica que le permite transmitir los bienes a un precio más bajo que el de la competencia, esto es, convierte el ahorro fiscal ilícito obtenido con la elusión del pago de IVA en un margen de beneficio económico que luego proyecta en el precio de sus transacciones para obtener ventaja competitiva en el mercado. Esto persigue no solo que finalmente la sociedad *distribuidora* obtenga un ahorro en el precio de adquisición final de la mercancía, sino que alcance una posición ventajosa en el mercado con su comercialización posterior a precios más competitivos derivados de una elusión fiscal previa. Puede ocurrir también que el IVA realmente no haya sido pagado por la sociedad *distribuidora*, y que, al final de la cadena, cuando aquella solicite la devolución de IVA soportado y no pagado, este lo reparta con los miembros de las sociedades «*trucha*» y *pantallas* como compensación por el servicio prestado; ii) En segundo lugar, un *ahorro fiscal* con la elusión del pago de tributos. Nuevamente, en el caso de que realmente existan las mercancías y las operaciones sean reales, cuando la sociedad «*trucha*» repercute el IVA a las sociedades *pantalla* o la *distribuidora*, por lo general existirá una vinculación entre ellas, y ello implica que, o bien el IVA no se pague realmente, o bien que, de ser abonado, este retorne nuevamente al patrimonio de las sociedades *pantalla* o *distribuidora*. De esa forma, se elude el pago del IVA que cabría repercutir por las transacciones de las mercancías a través de la realización de las operaciones interiores con sociedades «*trucha*» que incumplen sus obligacio-

---

<sup>42</sup> DE BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M.D., «El sistema VIES (*Vat Information Exchange System*)», Seminario Eurosocietal, AEAT, 2007.

nes fiscales. En el caso de que no existiera vinculación con la sociedad «*trucha*», el IVA pagado por la *pantalla* o la distribuidora se deduciría o se solicitaría la devolución de la Administración Tributaria, recuperándose, en cualquier caso. Si las mercancías no existen y se simulan las operaciones comerciales, en realidad no se habría devengado IVA porque el hecho imponible no se habría realizado. El fraude tendría lugar al final de la cadena cuando la sociedad distribuidora dedujera o solicitara la devolución de un IVA ficticio generado a través de la simulación documental de una cadena de operaciones comerciales. Igualmente, de no existir vinculación con la sociedad «*trucha*», la *comercializadora* recuperaría el IVA pagado y no retornado de la Hacienda Pública; iii) En tercer y último lugar, el *enriquecimiento patrimonial* con la obtención de ingresos de las arcas públicas. Cuando la sociedad distribuidora solicita a la Administración Tributaria la devolución del IVA soportado de la «*trucha*» o la *pantalla*, se consuma el fraude y se obtienen los ingresos indebidos. Cuando el IVA repercutido por la «*trucha*» ha sido abonado realmente por la *pantalla* y el *broker*, este se recupera de inmediato cuando se deduce del IVA a ingresar como IVA soportado si se realiza una operación interior subsiguiente, o cuando se solicita su devolución de la Administración Tributaria tras realizar una EIB o una exportación exenta. Si la sociedad «*trucha*» está vinculada a la *distribuidora*, ya se ha explicado que el IVA repercutido y pagado retornará a la sociedad *distribuidora*, pero ello no obsta para que con posterioridad este deduzca o solicite la devolución de ese IVA soportado no ingresado y retornado a su patrimonio. Si no existe vinculación con la sociedad «*trucha*» y el IVA no se ha pagado realmente, la distribuidora al obtener la deducción o devolución de IVA lo repartirá con la «*trucha*» a modo de compensación.

Por último, hay que significar que los *beneficios* obtenidos por los participantes en el *fraude carrusel*, principalmente económicos y de mercado, son directamente proporcionales a los perjuicios que se causan, tanto a la Hacienda Pública, como al sector del mercado en el que se desarrolla el fraude. Siguiendo la exposición de Camarero García las graves consecuencias del fraude son de tipo económico tanto para la Hacienda Pública, en el sentido de la reducción de la capacidad de recaudación del tributo por la elusión del pago de cuotas de IVA y la minoración del patrimonio por la devolución indebida de cuotas de IVA, como para el sector del mercado donde tiene lugar el fraude, gracias a la reducción fraudulenta de costes, que expulsa a los competidores cumplidores o los obliga a participar del fraude para evitar dicha expulsión

expandiendo de esa forma el fraude 43. Respecto al *perjuicio* al mercado, es interesante la posición de la FGE<sup>44</sup> que exalta su gran importancia al manifestar que las mercancías que son negociadas en esos mercados sin haber soportado el pago del IVA constituyen una parte relevante de su cifra total de actividad, y compiten con los bienes comercializados por las empresas que abonan regularmente el impuesto en una situación de notoria e indebida ventaja, al poder ser vendidas a un precio inferior o con un margen mayor. Esta situación distorsiona de forma significativa la competencia comercial y genera un gravísimo perjuicio al normal funcionamiento del mercado. A medio plazo, un volumen relevante de defraudación del IVA localizado en un sector económico produce un alto riesgo de contaminación de toda la actividad realizada en él, ya que el empresario no defraudador no resulta competitivo y no puede negociar sus productos, creando expectativas de transmisión del delito a otras ramas de la actividad económica. En última instancia, el delito provoca, con carácter general, la expulsión del mercado de los operadores honrados que no ceden al fraude dada la enorme desventaja competitiva que sufren respecto de los defraudadores fiscales. Trasladando esta circunstancia a la praxis judicial, la SAN n.º 26/2016 de 6 octubre<sup>45</sup>, lo expresa así:

*«Esta práctica generaba beneficios no sólo para las empresas carentes de actividad, sino también para aquellas que tenían una parte de actividad empresarial que compatibilizaban con su actividad fraudulenta, ya que los beneficios obtenidos de esta manera les permitían ofrecer la mercancía real a un precio inferior al de mercado, con el consiguiente perjuicio para los competidores que actúan de manera lícita, sin fraude alguno».*

#### 4. ELEMENTOS SUBJETIVOS POTENCIALMENTE RESPONSABLES

Como se ha podido comprobar de lo hasta ahora expuesto, la mecánica del *fraude carrusel* necesita de la intervención de diversos sujetos físicos y jurídicos. Principalmente estos últimos, pues responden a diferente nomenclatura en función del rol que puedan desempeñar en el organigrama defraudatorio.

---

<sup>43</sup> CAMARERO GARCÍA, J., «El fraude carrusel en el impuesto sobre el Valor Añadido. Modalidades y propuestas para erradicarlo», *CF-IEF*, n.º 11, 2010, p. 50.

<sup>44</sup> Instrucción n.º 3/2007, FGE, cit., p. 10.

<sup>45</sup> SAN n.º 26/2016 de 6 octubre (FJ 2).

Siguiendo la distinción hecha por el Observatorio de Delito Fiscal<sup>46</sup>, pueden clasificarse inicialmente en empresas de primer, segundo y tercer nivel (o sucesivos niveles, dependiendo del número de intervinientes y el rol que desempeñen). En este punto, hay que significar que la casuística que puede darse en la práctica en esta mecánica defraudatoria resulta ser cuasi inabarcable, de ahí que las características que presenten las sociedades en estos niveles, y que se verá con más detalle en los ordinales siguientes, en la práctica puedan ser diferentes: i) *Empresas de primer nivel*: Las llamadas «*empresas de primer nivel*» son las sociedades «*trucha*» o «*missing trader*», introducen los productos o mercancías en territorio español procedentes de otro Estado miembro con IVA neutro para transferirlos en operaciones interiores con IVA devengado en factura que no ingresan a la Hacienda. De esa forma crean una apariencia de circulación de productos que tiene como único propósito dar inicio al *fraude carrusel*. Estas sociedades normalmente estarán constituidas sobre el papel, es decir, solo a efectos formales, sin un verdadero sustrato mercantil y bajo la cobertura de uno o varios testaferros; ii) *Empresas de segundo nivel*: Las «*empresas de segundo nivel*» son las sociedades *pantalla* o «*buffer*», aquellas a las que las sociedades del grupo anterior repercuten formalmente el IVA en las correspondientes facturas y que pueden transmitir a otras entidades de segundo o tercer nivel generándoles un IVA soportado deducible y permitiendo la venta final a precio competitivo y/o la obtención de una devolución de IVA soportado. Serán normalmente sociedades reales que operan de forma estable en el mercado, cumplen con sus obligaciones legales y tributarias con regularidad y cuentan con estructura, patrimonio, trabajadores, instalaciones etc., aunque en la casuística también se identifican con frecuencia en este segundo nivel sociedades *instrumentales*.; iii) *Empresas de tercer nivel y sucesivos*: En último lugar, se encuentran las «*empresas de tercer nivel*», que son las *distribuidoras* o *comercializadoras* o «*broker*», que adquieren las mercancías de las empresas de primer o segundo nivel y proceden a realizar la entrega intracomunitaria o exportación final para deducir o solicitar la devolución indebida de las cuotas de IVA. Del mismo modo que las sociedades de segundo nivel, se trata normalmente de sociedades reales que operan con regularidad en el mercado, cumplen con sus obligaciones legales y tributarias y disponen de estructura, patrimonio y actividad comercial.

En el desempeño del rol de las mercantiles que integran los distintos niveles que se han explicado, concurren algunas características básicas co-

---

<sup>46</sup> Véase sobre esta clasificación el informe del Observatorio del Delito Fiscal, cit., pp. 84-86 y con mayor amplitud la SAN n.º 9/2019, de 23 de abril casada por la STS n.º 619/2021, de 9 de julio.

munes y que pueden observarse en la casuística del repertorio de jurisprudencia. Siguiendo la exposición de Fitor Miró, son las siguientes: i) *multiplicidad de participantes*: en los diversos niveles suelen intervenir una multitud de sujetos, como eslabones de una cadena, con el objetivo principal de entorpecer u obstaculizar la investigación del fraude por las autoridades. Ello se intenta conseguir mediante la interposición de un elevado número de personas físicas y jurídicas intervinientes con domicilios fiscales en diversos estados y con competencias administrativas distintas; ii) *rapidez en la sustitución de los proveedores y clientes*: para evitar que el fraude sea detectado, los defraudadores fiscales llevan a cabo con frecuencia multitud de cambios y modificaciones respecto a los proveedores y clientes que participan en la cadena de transacciones comerciales, reemplazando con asiduidad a las sociedades de primer, segundo y tercer nivel que materializarán el fraude. La volatilidad en el mercado de las sociedades que participan en la trama defraudatoria, sobre todo las de primer y segundo nivel, es una característica esencial del *fraude carrusel*; iii) *conocimiento de la normativa fiscal y del funcionamiento de la administración tributaria*: Los defraudadores fiscales cuentan con personal altamente especializado. Suelen tener conocimiento específico de la normativa tributaria que se aplica en los Estados miembros de la UE y el funcionamiento de las administraciones tributarias. Incluso, también muestran conocimientos específicos de la normativa mercantil e incluso bancaria. Gracias a ello consiguen generar apariencia de legalidad en las actividades comerciales y calcular el momento concreto en el que les conviene modificar o incluso trasladar a otro Estado miembro la estructura societaria y el tipo de actividad fraudulenta<sup>47</sup>.

Partiendo de la clasificación genérica por niveles que se ha hecho, resulta necesario estudiar con mayor detalle los sujetos concretos que en ellos se integran. Para ello nos valdremos de la precisa categorización que expone Alonso González<sup>48</sup>, a la que nos remitimos para un análisis de mayor alcance, pero sirva aquí para identificar, de forma más o menos resumida, los sujetos que configuran la mecánica del *fraude carrusel*. Ahora bien, se ha de indicar que, aunque en el presente trabajo nos centraremos en las personas jurídicas que desempeñarán los roles que a continuación se detallan, no puede orillarse la referencia a todas aquellas personas físicas que participan en el fraude desempeñando una función específica, y que, por lo general, se integran dentro del

---

<sup>47</sup> FITOR MIRÓ, J.C., *Delito Fiscal. Un análisis criminológico*, 2018, p. 73; Informe del Observatorio del Delito Fiscal, cit., p. 81.

<sup>48</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., pp. 259 y ss.

organigrama funcional de las personas jurídicas referidas. Baste aquí señalar como principales participantes en una sociedad tipo a modo meramente enunciativo y por niveles: i) miembros del órgano de administración de las personas jurídicas, tanto administradores de hecho como de derecho; ii) representantes voluntarios en materia tributaria entre los que se encuentran los directores generales, directores financieros y asesores fiscales; iii) personas vinculadas al cumplimiento de las obligaciones tributarias como pueden ser las personas que conforman el departamento de administración y contabilidad, y; iv) las vinculadas al departamento de *trading* y logística como jefes de ventas, jefes de logística, comerciales, transportistas<sup>49</sup>.

A continuación, se relacionan las personas jurídicas que se erigen como los principales sujetos participantes en el fraude y los roles que desempeñan.

#### 4.1 Empresa que realiza la primera entrega intracomunitaria exenta, «sociedad proveedora» o «*conduit company*»

La *sociedad proveedora* o «*conduit company*»<sup>50</sup> es la sociedad iniciadora de la cadena de transacciones comerciales que dará lugar al fraude mediante la realización de la primera EIB exenta. Por lo general, y de ahí el término *carrusel*, será el adquirente de los bienes objeto de la última EIB exenta realizada por la sociedad distribuidora para generar el derecho a la deducción o devolución y que cierra el círculo de transacciones fraudulenta, dando comienzo a otro nuevo o perpetuando el mismo.

En puridad, la primera EIB no perjudica a la Hacienda del país en el que se encuentra establecido este operador, pues el hecho imponible está exento en origen. Sin embargo, sienta la base sobre la que posteriormente se desarrollará el *fraude carrusel* que sí creará el perjuicio económico en el lugar de destino (TAI) donde efectivamente tiene lugar la AIB sujeta al impuesto. Podrá ocurrir que las mercancías que inicialmente pusieron en circulación estas sociedades con la primera EIB exenta no les sean retornadas para dar continuidad al *carrusel* que inició, sino que aquellas sean enviadas a otras *sociedades conduit* radicadas en otro Estado miembro para iniciar nuevas cadenas de fraude o

<sup>49</sup> Sobre los sujetos físicos que participan en el fraude carrusel, véase un análisis de mayor calado en CÁCERES CASADO, M., *Fraude Carrusel y responsabilidad penal corporativa. Criterios para la atribución de responsabilidad penal y la aplicación de las técnicas de compliance*. Directores: VÍCTOR GÓMEZ MARTÍN / LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ, Barcelona: Universidad de Barcelona, Departamento de Derecho Penal y Criminología y Derecho Internacional Público, 2023. En línea: <https://diposit.ub.edu/dspace/handle/2445/194063>.

<sup>50</sup> En francés «*Relais*», en alemán «*Zwischengesellschaft*» o en italiano «*Società strumentale*».

consolidar la anterior haciendo más complejo el entramado defraudatorio. Del mismo modo, podrán recibir mercancías con origen en otras tramas *carrusel* iniciadas por otras *sociedades conduit*, y, de esa forma, dar inicio a una nueva cadena de fraude o perpetuar otras que ya habían sido iniciadas en otros Estados miembros. En definitiva, desde una perspectiva holística, la función que desempeña esta mercantil como primer eslabón de la cadena de fraude tiene relevancia para el fin defraudatorio que persiguen los delincuentes fiscales, pues da inicio a este y permite consolidar la circularidad de las operaciones fraudulentas.

Generalmente esta *sociedad conduit* es creada o utilizada para cumplir el rol de iniciador del fraude, y puede, ciertamente, adoptar distintos perfiles atendidos los antecedentes que existen en la amplia casuística acumulada. Podría ser una sociedad con perfil de «*trucha*», en cuyo caso, estaría plenamente vinculada a la trama, y a buen seguro, controlada por los verdaderos delincuentes fiscales mediante testaferros. Podría ser una sociedad con actividad real, establecida con normalidad y regularidad en el mercado en el que opera controlada por verdaderos administradores y directivos y cumplidora con sus obligaciones fiscales. En estos casos, dos situaciones podrían darse: de un lado, que las personas físicas que actúan tras de ella tuviesen conocimiento de que las EIB exentas que realiza a la sociedad «*trucha*» radicada en otro Estado miembro dan comienzo al fraude participando del flujo económico obtenido de el por las sociedades «*trucha*» y *distribuidora*, máxime cuando aquellas son simuladas (sobre la simulación volveremos más adelante). En este caso estaríamos ante una vinculación directa con la trama defraudatoria a efectos de responsabilidad penal; de otro, y a contrario, que las personas físicas que actúan tras de ella operen desconociendo que las IEB realizadas a las sociedades «*trucha*» darán lugar a un fraude al IVA en el Estado miembro de destino y en una fase posterior de la cadena de transacciones. En este último caso, por lo general no participarán del flujo de dinero, sino que únicamente recibirán el importe de la operación de entrega de las mercancías que ponen en circulación. Aquí estaríamos ante una *participación involuntaria* en la cadena de transacciones fraudulenta derivándose responsabilidad desde el plano tributario (sobre esto también volveremos más adelante).

A este tipo de sociedades *conduit* no se les suele prestar la atención que merecen en el repertorio de jurisprudencia, de ahí que no resulte fácil encontrar ni una definición, ni referencias amplias a la función que desempeñan en el fraude. No obstante, la SAP Zaragoza n.º 179/2016 de 29 de septiembre<sup>51</sup>

---

<sup>51</sup> SAP Zaragoza n.º 179/2016 de 29 de septiembre de 2016 (AH 2).

sirve a ese propósito ilustrativo. Recoge el supuesto de una mercantil que opera como «*conduit company*» y las operaciones comerciales que lleva a cabo y que configuran el circuito circular del *fraude carrusel*. Así, da inicio a la cadena de fraude realizando la primera EIB exenta a una *sociedad «trucha»* ubicada en otro Estado miembro para finalmente ser la receptora de las mismas mercancías en la AIB que cierra el círculo y genera el derecho de deducción o devolución a la sociedad *distribuidora* radicada en el mismo Estado miembro de la «*trucha*»:

«GSM EUROPE es una “*conduit company*” constituida en el Reino Unido para defraudar IVA en España, a la que compra la mercantil LONGPLAY (empresa *trucha* en España), quien vende a MUSETRANS (empresa pantalla, cuyo administrador de hecho –apoderado– es Artemio ) quien a su vez vende a COMERCIAL LOSAN (empresa distribuidora en España y cuyo administrador es Vicente ), y esta deja las mercancías, a través del transitario AGENMAR, a disposición del nuevamente adquirente GSM EUROPA, conformándose así la denominada “*estafa carrusel*”».

#### 4.2 La «trucha», operador desaparecido o «*missing trader*»: referencia al hombre de paja o testaferro

Las «*truchas*», operadores desaparecidos o *missing traders*<sup>52</sup>, son aquellas sociedades que realizan verdaderamente las operaciones comerciales fraudulentas que originan el fraude. Aunque se advierte diversa tipología, «*trucha*» clásica, «*trucha*» ciega o «*trucha*» remota (estas dos últimas se estudiarán más adelante), la función que desempeñan, por lo general, consiste en recibir o simular recibir las mercancías objeto de fraude en AIB neutras a efectos de IVA de las sociedades *conduit* radicadas en otro Estado miembro y transmitir las posteriormente a sociedades cliente (pantallas o distribuidoras) a un precio inferior al de adquisición en operaciones interiores repercutiendo un IVA que no ingresan en la Hacienda, presentando autoliquidaciones simbólicas o negativas en la Administración Tributaria. Para ello emiten facturas a las sociedades cliente generándoles un IVA soportado que les permite deducir u obtener la devolución de elevadas cantidades de IVA al final de la cadena de fraude. El término «operador desaparecido» responde a la volatilidad de estas empresas en la vida mercantil. Son creadas o reactivadas (sociedades durmientes) exclu-

---

<sup>52</sup> En francés «*Opérateur déffailant*», en alemán «*Scheinfirma/Scheinun-ternehmer*» o en italiano «*Importatore efimero*».

sivamente para generar un volumen elevado de facturación con repercusión de IVA que no se ingresa en un periodo corto de tiempo. Finalmente desaparecen del mercado quedando inactivas para impedir que Hacienda pueda perseguir a los defraudadores fiscales que las controlan. Un ejemplo de la funcionalidad de estas empresas «*trucha*» dentro del mecanismo defraudatorio lo encontramos en la SAP Asturias n.º 83/2018, de 9 de marzo<sup>53</sup>:

*«(...) La función de las truchas en la trama, de modo paralelo al sistema de funcionamiento del IVA, es doble: - En una primera fase, simulan ser los titulares de una AIB por la que se introducen determinadas mercancías en España procedentes de otro país de la Unión Europea, proporcionando al vendedor de esas mercancías un NIF-IVA español que le exime del pago del IVA en el país de origen en tanto en cuanto que para él se trata de una EIB; - En la segunda fase de su actuación, las truchas simulan la venta de estas mercancías a las sociedades pantalla a las que suministran la pertinente factura y desaparecen sin haber ingresado el impuesto correspondiente a la AIB y la posterior venta (...).»*

Las empresas «*trucha*», por lo anterior, son constituidas o reactivadas con la única finalidad de servir al fraude, aunque, ciertamente, deben estar inscritas en el ROI e incluidas en el censo VIES para poder efectuar las AIB iniciales que dan paso al fraude (no así las llamadas «*truchas*» *ciegas* como se verá). Son instrumentalizadas por los verdaderos responsables de la defraudación, que se amparan en ellas para ocultar su identidad y eludir la responsabilidad tributaria y penal. Pueden estar controladas por los creadores de la trama a través de los llamados *testaferros*, o pueden ser sociedades de terceros que igualmente utilizan esta figura y que venden su servicio a cambio de participar en los beneficios obtenidos con la defraudación. Se caracterizan por carecer de domicilio fiscal, contabilidad, patrimonio propio, estructura empresarial real y por tener un órgano de administración normalmente dirigido por *testaferros* insolventes nacionales o extranjeros, sociedades extranjeras o que guarden relación con paraísos fiscales. Tienen una vocación de permanencia mínima en el tiempo, la actividad mercantil que desarrollan no tiene continuidad y el volumen de negocio que presentan es anormalmente elevado, o, al menos, desproporcionado para el nivel estructural que se les supone y la mínima antigüedad y experiencia en el sector en el que operan. Su función es la de ejecutar materialmente el fraude repercutiendo IVA y apropiándose de él gracias a su facilidad para eludir responsabilidades tributarias y penales. Desde el prisma procesal serán *inimputables*, bien por inexistencia de delito corporativo al no

---

<sup>53</sup> SAP Asturias n.º 83/2018, de 9 de marzo (HP 1).

disponer de alteridad entre la persona jurídica y el órgano administrador dado su reducido tamaño, bien por servir de mero instrumento al servicio del delito, sin ninguna actividad real, ni sustrato económico-organizativo alguno. La AN en su sentencia SAN n.º 9/2019, de 23 de abril<sup>54</sup> las define como:

«(...) sociedades limitadas recientemente constituidas con un capital social mínimo con administradores ilocalizables por ser no residentes o siendo españoles resultando insolventes y con un perfil de testaferros, sociedades que además no cuentan con medios materiales ni personales, actúan coordinadamente con otras de su mismo perfil, para simular transacciones que generen cuotas de IVA soportado entre ellas, en operaciones de adquisiciones intracomunitarias e importación. Sus únicos fondos son los que les proveen sus clientes, realizan importantes salidas de divisas hacia el exterior y manteniendo una actividad de este tipo durante unos meses finalmente quedan inactivas a la vez que sus administradores desaparecen».

En cuanto a los *hombres de paja* o *testaferros*, estos se encuentran en íntima conexión con las sociedades «*trucha*», e incluso *pantalla*, y desempeñan un papel clave en la ocultación de los verdaderos responsables fiscales. Valga esta razón aquí como justificación de la expresa referencia a estos sujetos físicos y su estudio con más o menos detalle.

Esta figura la encarnan aquellas personas físicas que asumen el cargo de administrador formal o de apoderado normalmente en las sociedades que desempeñan el rol de «*trucha*», o la *pantalla* como se ha dicho *supra*, en la trama defraudatoria. Y lo hacen, sin conocimiento de las funciones concretas que desempeñan, ni el alcance de las responsabilidades que asumen, especialmente las penales. En la jurisprudencia del orden penal puede encontrarse una definición de *testaferro* más o menos certera, véase así la STS n.º 1074/2004, de 10 de octubre<sup>55</sup>, que define al *testaferro* como:

«(...) aquella persona que presta su nombre a otra en un contrato, pretensión o negocio, encubriéndola u ocupando el lugar de aquella».

Explica Ragués i Vallès que el recurso al *testaferro* por parte de quien realiza efectivamente un acto con trascendencia jurídica puede deberse a razones y objetivos diversos, entre ellos, la decisión de cometer uno o varios delitos. Cuando esto sucede, con la utilización del *testaferro*, quien realmente realiza el negocio no busca otra cosa que disminuir el riesgo de ser descubierto, y,

<sup>54</sup> SAN n.º 9/2019, de 23 de abril (AH) casada por la STS n.º 619/2021, de 9 de julio.

<sup>55</sup> STS n.º 1074/2004, de 18 de octubre (FJ 30).

por ello, la contribución de aquél consiste básicamente en dificultar el descubrimiento de quien realmente realiza el negocio con transcendencia jurídico-penal<sup>56</sup>. Así las cosas, en nuestro caso de estudio, estos sujetos están controlados por el verdadero responsable de la sociedad «*trucha*» que actúa como administrador de hecho y que queda oculto tras ellos (el hombre de atrás). Nunca comparecerán a requerimientos de la Administración Tributaria y llevarán a cabo todas las actuaciones necesarias encaminadas a consumir el fraude sin ostentar capacidad real de decisión en la sociedad. Véase *ad exemplum*: la firma de escrituras públicas ante notario; firma de contratos, facturas, albaranes de entrega; apertura de cuentas a nombre de la sociedad; transferencias bancarias, o; suscripción de acuerdos societarios.

El perfil de estos sujetos suele atender a personas extranjeras ilocalizables, o de ser españolas, son jubilados, vagabundos, estudiantes o en general personas que carecen de recursos económicos o que se encuentran en una situación personal penosa. En cualquiera de los casos, de difícil o imposible localización, o, como mínimo, insolventes, que por un precio mínimo en comparación con los importes que se defraudan y la ignorada responsabilidad que asumen, deciden servir de parapeto en sociedades defraudadoras sin actividad real. La STS n.º 40/2020, de 6 de febrero<sup>57</sup>, ejemplifica como los delincuentes fiscales se valen de testaferros con el perfil indicado *supra* poniéndoles al frente de las sociedades «*trucha*» o *pantalla* para desempeñar diversas funciones al servicio del fraude:

*«A los efectos de la creación de sociedades “truchas” o “pantallas”, se acudía a páginas web donde se podían adquirir sociedades formalmente constituidas y con un amplio objeto social, pero carente de actividad, de patrimonio y de domicilio social efectivo, a cuyo frente se colocaba a personas sin recursos económicos, y sin conocimiento de la función y responsabilidad a desempeñar, quienes las asumían a cambio de una módica cantidad de dinero que les permitía un mejor sustento, actuando así en calidad de “testaferros” asumían los cargos de administradores o de apoderados, llevando a cabo todas las actuaciones necesarias al respecto, como la firma de escrituras públicas ante notario, apertura de cuentas a nombre de la sociedad, suscripción de acuerdos societarios, todo ello, sin tener control alguno sobre ellas».*

---

<sup>56</sup> RAGUÉS I VALLÈS, R., «La imputación subjetiva en los delitos económicos y en la criminalidad de empresa», en RAGUÉS I VALLÈS, R. / ROBLES PLANAS, R. (Dir.), *Delito y empresa. Estudios sobre la teoría del delito aplicada al Derecho Penal económico-empresarial*, 2018, pp. 108 y 109.

<sup>57</sup> STS n.º 40/2020, de 6 de febrero de 2020 (AH 1).

### 4.3 Sociedad pantalla, interpuesta o «buffer»

Como nota previa que servirá de fundamento para explicar este tipo de sociedades y el rol que desempeñan, hay que significar, siguiendo a Zúñiga Rodríguez<sup>58</sup>, que dentro del tratamiento jurídico penal clásico de las *sociedades instrumentales* se encuentra la «*sociedad interpuesta*». Una sociedad *encubridora* que no desempeña ninguna actividad productiva real conforme a lo dispuesto en sus estatutos, y si lo hace será en mínima medida, cuyo fin sirve por lo general al blanqueo del origen del dinero o la ocultación de actividades ilícitas. Dentro de estas *sociedades interpuestas* cabe distinguir la *sociedad pantalla* en la que puede existir una actividad económica encubridora de actividades ilícitas, de la *sociedad fantasma*, en la que no se desarrolla ninguna actividad económica, y que, en realidad, no existen más que en la formalidad de los papeles, pues ningún sustrato económico, estructural o humano albergan. Por su parte, el término *sociedad fachada* se utiliza ambiguamente para las dos formas societarias apuntadas. Es decir, para *sociedades pantalla* con una mínima actividad real pero encubridora de actividades ilícitas y para una *sociedad fantasma* que no tienen ninguna actividad real<sup>59</sup>.

En el marco del *fraude carrusel*, la concepción de sociedad *interpuesta*, *pantalla* o «*buffer*»<sup>60</sup>, término este último empleado específicamente en el ámbito tributario, a nuestro modo de ver, no parece identificarse plenamente con el concepto dado en el ámbito penal. O, mejor dicho, con los rasgos característicos que allí las definen. Es cierto que ambas perspectivas, penal y tributaria, coinciden en identificar el mismo fin perseguido en la utilización de estas sociedades: encubrir u obstaculizar la persecución de los verdaderos responsables del delito. Sin embargo, difieren en la regularidad que presentan en el mercado y en la realidad de la actividad que desarrollan. Mientras que las *pantallas* en el marco fiscal, ámbito donde tiene lugar *prima facie* el *fraude carrusel*, pueden ser perfectamente regulares y llevar a cabo una actividad mayoritariamente lícita con el fin de burlar los controles de la Administración Tributaria (aunque nada obsta, cierto es, que pueda ocurrir lo contrario, esto es, que la *pantalla* presente el perfil de «*trucha*», en lo que podría considerarse una forma grosera de ocultación del fraude), en el plano penal, la actividad

<sup>58</sup> Cfr. ZÚÑIGA RODRÍGUEZ, L., «Tratamiento jurídico penal de las sociedades instrumentales: entre la criminalidad organizada y la criminalidad empresarial», en ZÚÑIGA RODRÍGUEZ, L. (Dir.) / BALLESTEROS SÁNCHEZ, J. (Coord.), *Criminalidad organizada transnacional: una amenaza a la seguridad de los estados democráticos*, 2017, p. 222.

<sup>59</sup> Cfr. ZÚÑIGA RODRÍGUEZ, L., en la misma (Dir.) / BALLESTEROS SÁNCHEZ, J. (Coord.), *Criminalidad organizada transnacional: una amenaza a la seguridad de los estados democráticos*, cit., p. 222.

<sup>60</sup> En Francés «*Tampon*», en Alemán «*Pufferfirma*» o en Italiano «*Rivenditore interponente*».

ilícita será predominante, constituyendo su verdadero objeto<sup>61</sup>. Tal es la distinción que, desde la óptica tributaria, existe la posibilidad de la *participación involuntaria* de las sociedades *pantalla* en el fraude (también la distribuidora) y ser responsabilizadas por ello. Es decir, pueden ser sociedades completamente lícitas que son usadas para obstaculizar la identificación de los responsables sin saberlo (entiéndase las personas físicas que las controlan), bien por la imposibilidad de conocer la existencia del fraude realizado en operaciones anteriores o posteriores, bien debido a una actuación negligente por su parte en la selección y contratación con proveedores<sup>62</sup>.

Sentado lo anterior, conviene hacer referencia al rol que desempeña la sociedad *pantalla* en el *fraude carrusel*. Aunque la casuística es amplia, normalmente esta sociedad se sitúa en una posición intermedia entre la «*trucha*» u otra sociedad *pantalla* y la distribuidora, pudiendo en determinados casos coincidir con el destinatario final de la mercancía para su venta al público. La función principal que desarrolla consiste en adquirir la mercancía a la «*trucha*» u otra *sociedad pantalla* y transmitirla al normalmente a la distribuidora. Con ello se pretende dificultar el seguimiento de las operaciones fraudulentas, diluyendo las posibles conexiones entre las sociedades «*trucha*» y *distribuidora* que son los verdaderos infractores, gracias a que, desde el punto de vista legal, esta sociedad no presentará irregularidades ante las administraciones

<sup>61</sup> Véase sobre la «*sociedad pantalla*» en el ámbito penal, entre otros, MORALES PRATS, F., «Artículo 305 bis», en QUINTERO OLIVARES, G. (Dir.), *Comentarios al Código Penal español*, 2016, pp. 622-624; En la jurisprudencia, entre otras, STS n.º 154/2016, de 29 de febrero (FJ 11); STS n.º 583/2017, de 19 de julio (FJ 9), STS n.º 108/2019, de 5 de marzo (FJ 7), o; SAN n.º 5/2021, de 3 de marzo (FJ 5); En el mismo sentido: Circular 1/2011, FGE, p. 16 y ss., y; Circular 1/2016 FGE, pp. 27 y ss.

<sup>62</sup> En el ámbito tributario el art. 87. Cinco LIVA establece propiamente una responsabilidad subsidiaria para los casos de participación involuntaria en el fraude que se aplica a empresarios o profesionales que debieran razonablemente presumir (conocimiento potencial) que el impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza, o por cualquiera de los que hubieran efectuado la adquisición y entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso. La exposición de motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que introdujo esta figura justificaba su regulación poniendo de manifiesto: «(...) se trata de erradicar las tramas organizadas de defraudación en el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. A este efecto, se establece en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria para quien adquiera mercancías procedentes de dichas tramas, en las que se ha producido el pago del Impuesto en una fase anterior. Esta es una medida ya adoptada en países de nuestro entorno, donde se ha demostrado su eficacia con carácter especialmente preventivo, al desincentivar la adquisición de mercancías de las tramas organizadas a unos precios por debajo incluso del coste (...)». En el ámbito penal, entre otras, la SAP Barcelona n.º 244/2008, de 17 de marzo (FJ 1) reconoce la posibilidad de participación involuntaria de la sociedad *pantalla* a la que hace referencia en los siguientes términos: «Se argumenta que *Dakisa* no tiene las características propias de quien actúa como persona interpuesta, pues era empresa activa, con propio organigrama de dirección, etc. Sin perjuicio que resulta chocante que no se la haya imputado en modo alguno, lo cierto es que por cooperación consciente o inconsciente cumplió una finalidad de ocultar la identidad del obligado tributario, que no era otro que *Osieteris*».

tributarias y cumplirá con las correspondientes declaraciones y pagos de impuestos. De este modo contribuye consciente y voluntariamente (entiéndase las personas físicas que la gestionan) a evitar que las autoridades puedan relacionar a la «*trucha*» con el operador final que deduce o solicita la devolución de IVA de forma indebida, aunque también existen supuestos en los que la participación en el fraude es completamente ignorada como se ha dicho. En la SAP Guadalajara n.º 39/2020, de 4 mayo<sup>63</sup> encontramos una referencia a estas sociedades, concretamente a las que presentan un perfil regular en el mercado, y al rol que desempeñan en la mecánica defraudatoria:

*«(...) Estas empresas que compran, llamadas “pantalla”, sirven de intermediarlas, pudiendo existir una o varias dentro del circuito, cumplen con sus obligaciones fiscales, e ingresan en Hacienda la diferencia entre el IVA soportado y el IVA repercutido. Estas “pantalla” finalmente vuelven a vender dentro de España, las mismas mercancías, a las empresas denominadas “broker” o “exportadoras” (...).».*

Y en la SAN n.º 5/2021, de 3 de marzo<sup>64</sup>, se explicita perfectamente el objetivo que se persigue con la interposición de este tipo de sociedades en la cadena de transacciones fraudulenta:

*«(...) el principal objetivo de estas empresas pantalla es ocultar la vinculación existente entre las “truchas” y la ulterior beneficiaria del fraude fiscal.».*

Sucede en ocasiones que la sociedad *pantalla* no llega a satisfacer el importe de la factura girada por la «*trucha*» u otra *pantalla*, en todo o en parte. Si verdaderamente las mercancías objeto de transacción existían, es habitual que la «*trucha*» tenga pendiente de pago su adquisición a su proveedor comunitario, y en ese caso la *distribuidora* deberá pagarle, al menos, ese importe para que pueda cancelar su deuda. El importe restante, en el que se incluye el IVA no ingresado a la Hacienda Pública, puede ser objeto de reparto entre ambos. Sobre los beneficios obtenidos por la *pantalla*, la sentencia de la AN referida *supra* pone de manifiesto que:

*«(...) Por su parte, el beneficio para las empresas pantalla, consiste en la diferencia o el margen comercial entre lo que han comprado por debajo de coste a las “truchas” y el incremento al que venden a otras pantallas o a las bróker. Se entiende que el margen comercial que “se reparten” los implicados en el fraude no puede superar nunca el 16%, que es el IVA que defraudan a Hacienda.».*

<sup>63</sup> SAP Guadalajara n.º 39/2020, de 4 mayo (FJ 3).

<sup>64</sup> SAN n.º 5/2021, de 3 de marzo (HP 4).

#### 4.4 Distribuidora, comercializadora o «broker»

Estas sociedades son los principales actores del fraude desde el punto de vista de la creación, organización y control del esquema defraudatorio y la obtención del rédito económico del fraude. Normalmente la trama será orquestada para generar a ellas un beneficio económico en forma de ahorro fiscal, incremento indebido de patrimonio a costa del erario, adquisición de mercancías a precio ventajoso y obtención de una posición ventajosa en el mercado. Será desde ellas desde donde los delincuentes fiscales controlarán y dirigirán la trama aparentando una desconexión con ella mediante la ocultación de los vínculos con el resto de operadores que participan de la mecánica del fraude. Ítem más, constituyen el paradigma de persona jurídica penalmente responsable en el esquema defraudatorio en carrusel como se dirá más adelante.

En cuanto a rol que desempeñan, por lo general, constituyen el último eslabón de la cadena en el fraude, y, por tanto, son las que realizan la EIB o la exportación final *exenta* que genera el derecho a la deducción/devolución de IVA. Al contar con cuotas de IVA soportado mediante las facturas recibidas de la sociedad «trucha» directamente, o la *pantalla* interpuesta, dispone de un crédito frente a la Hacienda Pública por el importe de IVA consignado en las facturas que liquidará tras la realización de la EIB o exportación, bien deduciendo las cuotas en la declaración tributaria si el IVA soportado es inferior al repercutido, bien solicitando su devolución si el IVA soportado supera al repercutido. Por su parte la Administración Tributaria se verá obligada a devolver un IVA que en realidad nunca recibió, pues la sociedad «trucha», situada al inicio de la cadena de transmisiones repercutió directamente a la *distribuidora* o a través de *pantallas* un IVA que no ingresó en la Hacienda Pública. Un ejemplo de cómo las sociedades distribuidoras llevan a cabo la defraudación y obtienen el beneficio del fraude podemos encontrarlo en la SAN n.º 8/2017, de 13 de marzo<sup>65</sup>:

*«(...) DMJ compensó las cantidades que por IVA repercutido en la venta de sus mercancías a los clientes de grandes superficies, durante los ejercicios 2004, 2005 y 2006, debió haber ingresado en las arcas públicas con un IVA que no había soportado, y que procedía de sus ficticios proveedores empresas-pantalla y empresas-trucha».*

Del mismo modo que podría ocurrir en el caso de las sociedades *pantalla* como se ha indicado páginas atrás, existe la posibilidad de que la *distribuidora*

---

<sup>65</sup> SAN n.º 8/2017, de 13 de marzo de 2017 (HP 4).

actúe de forma completamente *involuntaria*. Es decir, que no tenga vinculación con el resto de los operadores y no participe en el *fraude carrusel* por desconocer su existencia, siendo otros operadores de la trama los verdaderos arquitectos o ideólogos del fraude. En ese caso, de haber abonado el IVA a la sociedad «*trucha*» o la *pantalla*, contará con un crédito tributario legítimo y la deducción u obtención de la devolución del importe de IVA soportado, desde un punto de vista puramente legal, no sería indebida. Ahora bien, en este caso el perjuicio a la Hacienda Pública se habría consumado en el momento en que la «*trucha*» eludió el pago del importe de IVA repercutido al inicio de la cadena de transmisiones, lo que podría hacerla responsable al menos en el plano tributario. Hay que señalar que en el supuesto de *participación involuntaria* sería quizá más adecuado hablar de *fraude de adquisiciones* que de *fraude carrusel*. El motivo es que la circularidad de la transmisión de las mercancías podría finalizar previsiblemente con las transacciones interiores que la *distribuidora* no diligente llegara a realizar a un consumidor final extinguiendo de ese modo la cadena de fraude. En cualquier caso, habría que estar al caso concreto para determinarlo con certeza.

La estructura empresarial de las sociedades que actúan como *distribuidora* se corresponde, en líneas generales, con el de una sociedad perfectamente legal que opera en el tráfico mercantil con absoluta normalidad. Cuentan con patrimonio propio y solvente, un mínimo de complejidad organizativa, infraestructura, sede social física, trabajadores y actividad económica real. Ítem más, cumplen con todas sus obligaciones tributarias de orden formal y material; presentan las declaraciones periódicas y las anuales de IVA, la declaración de operaciones con terceros, el impuesto de sociedades, llevan contabilidad, registros de facturas, están registradas como operadores intracomunitarios, etc. Para las Administraciones Tributarias son los operadores que mayores beneficios obtienen en la cadena de fraude. Adquieren los bienes de una sociedad *pantalla* o directamente de la «*trucha*» generalmente a un precio inferior al de mercado, aderezado con la obtención de un IVA soportado, deducido o devuelto, que en realidad no han pagado. En algunos supuestos de fraude que por haberse dado en los inicios de estas prácticas eran menos sofisticados, se ha llegado a demostrar la connivencia entre *distribuidoras* y «*truchas*», las cuales eran creadas, dirigidas e incluso formalmente representadas por las mismas personas, repartiéndose entre ambas el importe del impuesto defraudado o era finalmente compartido entre las diferentes empresas implicadas<sup>66</sup>.

---

<sup>66</sup> Informe del Observatorio del Delito Fiscal, cit., p. 81.

#### 4.5 Sociedad de enlace o «*contra-trader*»

En ocasiones la consumación del fraude puede resultar demasiado arriesgada para los delincuentes fiscales debido a los estrictos controles que lleva a cabo la Administración Tributaria para conceder deducción o la devolución de los importes de IVA solicitados por la sociedad distribuidora. En esos casos emerge la figura del *contra-trader*, sociedades radicadas en el mismo Estado miembro que la distribuidora y situadas en el siguiente eslabón de la cadena del fraude a continuación de aquella, la cual, en lugar de hacer la EIB o la exportación *exenta* final para practicar la deducción o solicitar la devolución del IVA, realiza una entrega interior de enlace al *contra-trader* dando continuidad al fraude en el comercio interior, pero en esta ocasión, con operadores reales aparentemente desvinculados de la trama.

Las sociedades que operan como *contra-trader* suelen tener actividad real, son cumplidoras de la legalidad y operan en el mercado interno con total normalidad. Aparentemente se muestran desvinculadas de la trama, pero en realidad juegan un papel importante, tratando de ocultar el fraude a la Administración Tributaria. Mezclan la inicial cadena de transmisiones de los bienes *contaminada* con una nueva cadena de transmisiones *limpia* en la que intervienen sociedades en principio desvinculadas a la anterior trama y donde ya no confluyen sociedades «*trucha*», si no sociedades con actividad *real*. Los bienes se harán circular en diversas transacciones interiores para difuminar el origen fraudulento, hasta que, un operador determinado como eslabón final, procederá a recuperar el propósito defraudatorio realizando la EIB *exenta* o la exportación que dará lugar a la deducción o solicitud de devolución de IVA.

#### 4.6 Acción conjunta y coordinada de los sujetos concurrentes: necesidad del «*pactum scaeleris*»

Pone de relieve el Observatorio de Delito Fiscal que la existencia de las tramas de IVA no es un fenómeno *individualizado* de fraude de determinadas empresas sino el producto de *redes organizadas* muy bien *estructuradas*, altamente *especializadas*, destinadas a permitir el fraude, generar la infraestructura que lo soporta, incluyendo en ocasiones centenares de *sociedades instrumentales*, que se ponen al servicio de las empresas, y capaces de reaccionar con mucha agilidad a las acciones de los poderes públicos. Cabe pues hablar sin tapujos de una progresiva *profesionalización* del fraude desde una perspectiva técnico-jurídica. Es precisamente ese carácter *organizado* de las tramas

de IVA lo que facilita la participación o incorporación a ellas de grupos directamente vinculados a otras formas de delincuencia organizada que ven en fraude al IVA un suculento negocio especialmente lucrativo<sup>67</sup>.

En la misma línea, y con mayor amplitud, la Instrucción 3/2007 FGE explica que las defraudaciones al IVA que grava las AIB no son fenómenos delictivos *individualizados*, relacionados con determinadas empresas, sino comportamientos *organizados*, cuya realización requiere una *planificación previa*, la creación de una estructura formada por un entramado de sociedades, la *distribución de funciones* entre ellas y la coordinación de su *acción conjunta*. Continúa diciendo la FGE que la dificultad que presenta la actuación contra cualquier actividad delictiva sistematizada se ve incrementada, además, porque organizaciones tradicionalmente dedicadas a otras clases de criminalidad, como el tráfico de drogas o el de armas, aprovechan su infraestructura y su experiencia criminal para la comisión de estos delitos contra la Hacienda Pública, que les ofrecen un elevado lucro ilegal y un riesgo inferior al creado por las infracciones históricamente asociadas con su actividad. Estos rasgos definen un marco de intervención notablemente complejo, en el que las tramas de defraudación, que llegan a estar compuestas por centenares de *entidades instrumentales* domiciliadas en distintos Estados miembros, adaptan su actividad a las especialidades de cada uno de ellos y de cada sector económico, poseen un alto grado de conocimiento sobre los puntos débiles de los sistemas empleados para combatirlos y están preparadas para defenderse con rapidez de las iniciativas que los atacan, modificando su *modus operandi* para esterilizarlos<sup>68</sup>.

De lo anterior se desprende que la participación en la trama de defraudación de IVA, la confabulación entre los sujetos participantes para delinquir, o, dicho de otra forma, el *vínculo de solidaridad* que les hace partícipes a todos ellos de la acción criminal es una de las notas característica del fraude. En el ámbito penal esa confabulación de delincuentes fiscales se integra en el concepto jurídico-penal dado en llamar «*pactum scaeleris*», cuya determinación y alcance ha sido objeto de tratamiento específico en la jurisprudencia<sup>69</sup>. El TS

<sup>67</sup> Véase Informe del Observatorio del Delito Fiscal, cit., pp. 82-83.

<sup>68</sup> Véase Instrucción n.º 3/2007, FGE, cit., p. 14.

<sup>69</sup> Véase entre otras la STS n.º 623/2015, de 13 de octubre (FJ 4), que expone los elementos que deben concurrir para que pueda apreciarse el «*pactum scaeleris*»; «1) *Que alguien hubiera dado comienzo a la ejecución del delito*. 2) *Que posteriormente otro u otros ensamblen su actividad a la del primero para lograr la consumación del delito cuya ejecución había sido iniciada por aquél*. 3) *Que quienes intervengan con posterioridad ratifiquen lo ya realizado por quien comenzó la ejecución del delito aprovechándose de la situación previamente creada por éste, no bastando el simple conocimiento*. 4) *Que cuando intervengan los que no hubieran concurrido a los actos de iniciación ya no se hubiese producido la*

tiene declarado al respecto que, en los delitos dolosos, la responsabilidad común de los partícipes se basa en el acuerdo entre los distintos intervinientes en la acción, pero sustancialmente en la ejecución de un *reparto de papeles* con aportaciones causales recíprocas que dan lugar a lo que se ha denominado en la doctrina la «*imputación conjunta o recíproca de la acción*». Esa es la *premisa de la que parte la mecánica del fraude carrusel*. Se exige una *confabulación* entre varios agentes en distintas posiciones y países para poder llevar a cabo las cadenas de operaciones intracomunitarias e interiores fraudulentas. El fraude solo puede configurarse mediante una *estructura organizada* que de manera continuada permita el control de sociedades y personas físicas en varios tramos de la cadena de transacciones fraudulenta. No se trata de operaciones aisladas, sino que para poder constatar la verdadera existencia del *fraude carrusel* es necesaria una relación continuada entre las sociedades, el concurso y concierto de personas físicas que manejen las sociedades en cada uno de los niveles de la estructura defraudatoria, acuerdos sobre los importes de facturación, cuotas de IVA y reparto del beneficio fruto de la defraudación. De ahí que, sin la concurrencia de una pluralidad de personas físicas y sujetos jurídicos, sin acuerdos y pactos estables y reparto de roles, no se podría acometer un hecho fraudulento complejo de las características del carrusel.

Así pues, puede afirmarse partiendo de lo anterior, que es necesaria la *confabulación* entre las empresas de primer nivel («*truchas*») que introducen el producto en territorio español procedente de un proveedor intracomunitario (*conduit company*) y repercuten IVA en una operación interior que no ingresan en la Hacienda y las de segundo o sucesivos niveles (*pantallas*), que intervienen en la cadena de distribución hasta la empresa comercializadora final (*distribuidora o broker*), que será quien consumará el fraude y realmente se bene-

---

*consumación, puesto que, quien interviene después, no puede decirse que haya tomado parte en la ejecución del hecho; 5) que la coautoría presupone la común y unitaria resolución de todos los partícipes para llevarla a efecto, siendo esencial la unidad de conocimiento y voluntad de aquéllos como elemento subjetivo, junto al objetivo de la puesta en práctica de la acción conjunta, debiendo tener la actuación de cada uno la entidad y relevancia precisas que definan al delito; 6) que la coautoría debe ir acompañada en su vertiente subjetiva por dolo directo o eventual; que el acuerdo de voluntades entre dos o más personas para llevar a efecto la realización de un plan delictivo por ellos trazado, establece entre los que se conciertan un vínculo de solidaridad penal que les hace partícipes con igual grado de responsabilidad, cualquiera que sea la función o cometido que a cada uno de los concertados se le asigne; y 7) que la jurisprudencia actual rompe con la idea de que la existencia de un acuerdo previo convierte a los diversos partícipes en coautores, pues conllevaría a un criterio extensivo de autor y calificaría como tal a toda forma de participación concertada, sin tener en cuenta el aporte objetivamente realizado al delito. Por este motivo, la jurisprudencia se ha acercado cada vez más a un concepto de autoría fundado en la noción del dominio del hecho, para el que resulta decisivo, en relación con la determinación de si se ha «tomado parte directa» en la realización de la acción típica, la posición ocupada por el partícipe en la ejecución del hecho».*

ficie de aquel, bien obteniendo mercancías a un precio competitivo, al compensar el IVA soportado con el repercutido generalmente en una entrega interior al consumidor final, o bien al obtener la deducción o devolución del IVA soportado si la entrega se hace a un operador ubicado en territorio comunitario o fuera de aquel. El IVA defraudado, al inicio de la cadena del fraude o al final de ella, será repartido entre todos los participantes. De ahí que, por norma general, los sujetos que participan tengan una vinculación personal, mercantil o bancaria entre ellas y actúen de forma organizada<sup>70</sup>. Sin dejar de lado aquellos otros sujetos que colaboran con la trama como empresas transportistas, cedentes de sociedades instrumentales, pagadores de comisiones, receptores de comisiones en cuentas bancarias, etc., que, si bien no participan del fraude fiscal propiamente, prestan soporte a la trama con diversas tareas necesarias para su existencia.

Para ilustrar la *jerarquización* y el *reparto de roles* y funciones entre los sujetos participantes del fraude, puede citarse como sentencia de referencia la STS n.º 40/2020, de 6 de febrero<sup>71</sup>, que, aunque resulta extensa por la magnitud del fraude pergeñado, conviene extraer una parte de ella dada su exposición telegráfica de la *acción conjunta* de los intervinientes:

*«(...) Hacia el año 2005 Gonzalo entró en contacto con el acusado Hugo, quien controlaba a su vez diversas sociedades en el ámbito de la Unión Europea. Igualmente, hacia ese año Gonzalo, entró en contacto con el también acusado Leopoldo, persona dedicada, desde hacia años y pese a carecer de toda formación profesional, a la constitución de sociedades “dormidas” o “latentes” que, posteriormente, vendía a terceros a cambio de pingües beneficios, creando un auténtico “emporio-nido” de sociedades desde su domicilio situado en la localidad de Onteniente (Valencia).*

*De esa forma, se creó una estrecha colaboración delictiva entre Gonzalo y Leopoldo, siendo el primero quien diseñaba la forma de fraude en el IVA con las cadenas de sociedades “truchas” y “pantallas” que permitieran justificar a los distribuidores un falaz IVA soportado, y encargándose el segundo, de facilitar cualquier trámite mercantil necesario a fin de poner en “funcionamiento” esas sociedades cuyo único objeto social real era la defraudación a Hacienda. Además, igualmente ambos acusados entraron en colaboración con Javier, persona dedicada a la defraudación de IVA en las adquisiciones intracomunitarias de vehículos y que venía operando en el área de Levante, al igual que Leopoldo. En la jerarquía de la organización los roles eran los siguientes: el acusado Hugo, asentado en Holanda quien mediante sus sociedades “Facet Europe, BV” y “Facet Holding, BV” dirigía el circuito del carrusel fuera de*

<sup>70</sup> Véase SAN n.º 8/2017, de 13 de marzo (FJ 3); SAN n.º 36/2009, de 11 de septiembre (FJ 2).

<sup>71</sup> STS n.º 40/2020, de 6 de febrero (AH 4).

*España. El acusado Leopoldo, asentado en Onteniente (Valencia), dirigía una importantísima plataforma de sociedades “trucha” utilizada por la organización. El acusado Javier, asentado en las Islas Canarias, dirigía otra importantísima plataforma de sociedades “trucha” utilizada por la organización. A su vez dependían de él jerárquicamente, los también acusados Alejandra, Leonardo, y Justo.*

*Además, y directamente dirigidos por el acusado Gonzalo, se encontraban Hermenegildo, y su hijo Higinio, dueño el primero de ellos de la mercantil “Transportes Zurita S.L.”, que funcionaba como un centro logístico desde el que se podía simular la circulación de la mercancía de manera virtual mediante el sistema de liberación o “release”. Los Zurita recibían la mercancía y ficticiamente la hacían circular, según las instrucciones de Gonzalo desde que se producía la entrega intracomunitaria, pasando por “truchas” y “pantallas”, hasta su salida hacia el mismo espacio de la Unión Europea o a la exportación, a través de “infinity System, S.L.” lo que realizaron para esta. Para simular la circulación, disponían de sellos de las empresas y fingían las operaciones interiores de compra y venta de mercancías. Higinio obedecía las órdenes que le transmitían bien su padre Hermenegildo, bien Gonzalo.*

*La mercancía llegaba de las sociedades proveedoras “Choose & Buy, S.L.” y “Opcion Computer, S.A.”, a “Infinity Systems, S.L.” para que esta realizase posteriormente una venta de la mercancía a una sociedad con sede en la que pudieran hacer transacciones con reflejo documental. En otras ocasiones, Leopoldo reclutaba a individuos a los que presentaba ante un notario de su confianza bajo la identidad de personas que ninguna relación ni conocimiento tenían del asunto, proveyéndoles de la correspondiente documentación mendaz que permitiera representar el engaño de manera convincente. Leopoldo controlaba la venta en escritura pública de las participaciones al testafarro que él mismo había buscado y el cambio de administrador social, de modo que él propio Gonzalo quedaba en la sombra y podía manejar las sociedades al servicio del engaño. Los notarios, en la creencia de que la persona que acudía a la notaría era quien aparentaba ser titular del Documento Nacional de Identidad mostrado, confeccionaban las escrituras públicas correspondientes de venta de participaciones o de cambio de administrador social».*

## 5. MODALIDADES ESPECIALES DE DEFRAUDACIÓN

En la mecánica defraudatoria del *fraude carrusel*, como afirma Zúñiga Rodríguez<sup>72</sup>, se detectan todas las posibilidades imaginables y que se pueden representar en la realidad: empresas legales, empresas pantalla, actividad real y ficticia, facturación real y falsa, testafarreros, mercancías reales (con pleno

---

<sup>72</sup> ZÚÑIGA RODRÍGUEZ, L., en la misma (Dir.) / BALLESTEROS SÁNCHEZ, J. (Coord.), *Criminalidad organizada transnacional*, cit., p. 236.

valor de mercado u obsoletas –v.g. productos electrónicos desfasados–) y ficticias, simulación de negocios, movimientos de dinero nacional e internacional etc. Las opciones *cuasi* ilimitadas que ofrece la propia configuración del *fraude carrusel*, dan como resultado la diversificación en diferentes modalidades defraudatorias, cada una de las cuales presenta sus propias características particulares.

Sin ánimo de ser exhaustivos, dada la enorme casuística y la complejidad que puede llegar a entrañar el *fraude carrusel* en gran parte de los supuestos, en lo que sigue se explicarán únicamente las formas comisivas más relevantes que han sido detectadas por las Administraciones Tributarias de los Estados miembros y que son: i) fraude carrusel documental; ii) fraude carrusel fragmentado; iii) fraude carrusel falseado; iv) la «trucha» remota o «*remote missing trader*»; v) la «trucha» ciega o «trucha» sin ROI; vi) fraude carrusel extracomunitario; vii) la cruz belga, «*anti-trading*» o «*cross invoicing*»; viii) fraude carrusel en el sector servicios, y; ix) secuestro del número de registro de IVA.

## 5.1 Fraude carrusel documental

A esta modalidad defraudatoria ya se hizo referencia cuando se explicó las *facturas falsas* y su utilidad en el *fraude carrusel*. La particularidad que caracteriza a esta modalidad de fraude es que la circulación de mercancías (entiéndase la compraventa y posterior transporte) a través de los diferentes Estados miembros no existe en realidad o está falseada. Aquella se sustituye por la circulación de *facturas falsas* que se emiten por *sociedades factureras* para documentar a modo de simulación las sucesivas operaciones<sup>73</sup>. Dado que cualquier transacción comercial debe incluir una contraprestación, en ocasiones la circulación de los documentos confeccionados para justificar ese falso comercio es acompañada por un flujo financiero inverso, real o simulado, con el que se pretende dar verosimilitud a la falsa entrega de bienes<sup>74</sup>.

El *fraude carrusel documental* constituye una auténtica *simulación* de operaciones comerciales. Aunque sobre ello volveremos más tardes, conviene referir aquí que, respecto a las mercancías objeto de las transacciones simuladas, puede hablarse de un doble alcance: *simulación parcial* y *simulación total*

<sup>73</sup> Véase Informe del Observatorio del Delito Fiscal, cit., p. 80.

<sup>74</sup> Véase Instrucción n.º 3/2007, FGE, cit., p. 8.

o absoluta<sup>75</sup>. La *simulación parcial* se produce cuando se afirma estar comerciando con mercancías de una determinada cantidad, clase y valor, pero en realidad los bienes entregados y transportados no se corresponden con las características reales de aquellos. Generalmente serán de una cantidad distinta o de una calidad y valor ínfima o nula. Por su parte, la *simulación total o absoluta* tendrá lugar cuando la operación es del todo inexistente. Se finge la entrega y transporte de mercancías a través de la confección de facturas y documentos de transporte falsos, simulando la realidad de las sucesivas transacciones inexistentes. Normalmente, ocultando tras de sí la verdadera realidad económico-tributaria. Esto es, tanto las operaciones comerciales que realmente se llevaron a cabo, como las verdaderas sociedades adquirentes de las mercancías y que realmente serían los sujetos que deberían cumplir con las obligaciones tributarias.

Como representación de este tipo de fraude podemos referenciar la SAP Jaén n.º 340/2018, de 14 de noviembre<sup>76</sup>, que resuelve un supuesto en el que el administrador de una mercantil acuerda con otras fingir adquisiciones y ventas intracomunitarias para beneficiarse de la exención del IVA con la única finalidad de defraudar a la Hacienda Pública:

«(...) La empresa *Innovate Hardware Distribution Europe S.L.*, con domicilio en Jaén, cuyo administrador único era Remigio, previo concierto con las empresas *Distribución Integrada de Microelectrónica*, cuyo administrador único era el acusado Nazario, con DNI n.º NUM000, sin antecedentes penales, *Global Hardware*, *Buster Computer S.L.*, *Reparación y Distribución de Sistemas Industriales S.L.*, *Sock Computer S.L.* y *Socket Computer S.L.* (encontrándose prescrito el delito respecto a las cinco últimas), idearon un plan cuya única finalidad era defraudar a la Hacienda Pública en relación al IVA del ejercicio 2.001. Para ello simulaba la realización de ventas intracomunitarias a su filial en Portugal elaborando las correspondientes facturas, habida cuenta la exención del impuesto que corresponde a dichas entregas, haciendo posteriormente las supuestas compras de esos mismos productos a *Global Hardware*, quien a su vez simulaba ventas a *Buster Computer S.L.*, *Reparación y Distribución de Sistemas Industriales S.L.*, *Sock Computer S.L.* y *Socket Computer S.L.* y éstas a su vez a *Distribución Integrada de Microelectrónica*, quien hacía lo mismo simulando la transmisión a *Innovate Hardware Distribution Europe S.L.*, que de este modo conseguía la compensación de un IVA no ingresado en origen. La empresa que realizaba la adquisición intracomunitaria, es decir *Global Hardware*, solicitó un aplazamiento de pago del impuesto, siendo posteriormente declarada en quiebra. La cantidad indebidamente compensada a *Innovate Hardware Distribution Europe S.L.* fue de 340.677 euros».

---

<sup>75</sup> Véase la Instrucción n.º 3/2007, FGE, cit., p. 8; En el mismo sentido ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Fraude y delito*, cit., pp. 254-255.

<sup>76</sup> SAP Jaén n.º 340/2018, de 14 de noviembre (AH 1).

## 5.2 Fraude carrusel fragmentado<sup>77</sup>

En algunos supuestos ocurre que la mecánica que caracteriza al *fraude carrusel* no llegue a completarse en todas sus fases por diversas circunstancias. Es habitual que el fraude se focalice únicamente en la fase inicial, produciéndose el fraude con la elusión del tributo por la empresa «trucha» al inicio de la cadena de transacciones, en lo que en realidad sería un fraude de adquisiciones, o en la fase final, es decir, cuando empresa *distribuidora* realiza la EIB exenta o la exportación que da lugar a la deducción o solicitud indebida de IVA posterior en virtud del derecho de crédito tributario generado. En estos casos en los que el fraude se fragmenta y tiene lugar en una operación en concreto, sin completarse todos los estadios propios que caracterizan al *fraude carrusel*, realmente estaríamos ante la presencia de una defraudación en las adquisiciones o las entregas intracomunitarias, sustentada por la mecánica fraudulenta en el régimen tributario de exención y el derecho del sujeto pasivo a obtener una deducción/devolución del IVA soportado.

Las causas que pueden dar lugar a la fragmentación del fraude pueden ser diversas. No obstante, por lo general, tendrá lugar por la propia acción de las Administraciones Tributarias que, mediante inspecciones, actuaciones de comprobación y sanciones, logran neutralizar a algunos de los operadores que forman parte de las tramas defraudatorias dejando a estas desmembradas en alguno de sus niveles.

Como exponente de esta modalidad defraudatoria puede citarse la SAP Barcelona n.º 29/2020, de 20 de diciembre<sup>78</sup>, que resuelve un supuesto en el que se llevan a cabo defraudaciones tributarias de IVA tradicionales, pero donde en realidad se aprecian elementos característicos que sugieren la existencia de un *fraude carrusel documental* subyacente. La sociedad beneficiaria de las defraudaciones que virtualmente sería la distribuidora en la cadena de transacciones comerciales, simula adquirir determinadas mercancías en operaciones interiores de dos sociedades con perfil de «trucha» que *emitan facturas incluyendo un IVA que no se había pagado*, sin que se hubiera determinado la existencia misma del carrusel por la ausencia de acreditación de EIB y AIB reali-

---

<sup>77</sup> Véase gráfico 4.

<sup>78</sup> SAP Barcelona n.º 29/2020 de 20 de diciembre de 2020 (HP) que revoca parcialmente la SJP Sabadell n.º 283/2018, de 29 de noviembre de 2018 en lo relativo a la no aplicación del art. 65.3 CP a los cooperadores necesarios de los delitos contra la Hacienda Pública.

zadas por las «truchas» y la circularidad característica de las transacciones que configuran este tipo de fraude:

*«(...) con el previo y común propósito de obtener un enriquecimiento ilícito a costa de disminuir la cantidad a ingresar a la Hacienda Pública por las obligaciones tributarias derivadas de la actividad económica de la sociedad TREFAL, José María, como administrador único de la misma simuló en el año 2003 la adquisición de material a dos empresas Aram Aluminis SL cuyo administrador era el acusado Vicente y a Construcciones y Promociones Cunillas SL, cuyo administrador de derecho era el acusado Luis Enrique, siendo de hecho y con gestión efectiva el acusado Teófilo, con el fin de aumentar ficticiamente sus gastos, deduciéndose el importe de las facturas mendaces emitidas por estas dos últimas empresas en concepto de cuotas de IVA soportado. Para ello los acusados Vicente, Luis Enrique y Teófilo realizaron en sus respectivas empresas y con el fin de alterar la realidad jurídica y económica, facturas en las que se hizo constar entrega de material a Trefal por parte de estas dos sociedades, cuando estas dos sociedades Aram Luminis SL y Construcciones y Promociones Cunillas en el año 2003 no tenían ni personal, ni medios materiales y económicos para hacer frente a la actividad facturada, ni trabajadores, ni local adecuado en el que realizar la actividad ni ningún tipo de estructura empresarial, siendo estas sociedades Construcciones y Promociones Cunillas y Aram Luminis SL meras estructuras jurídicas que emitían facturas incluyendo un IVA que no se había pagado al no haber existido las ventas que lo reflejaban. Así José María incluyó en sus declaraciones de IVA unas cantidades como soportadas para deducirlas de las repercutidas y obtener una liquidación del IVA de la sociedad TREFAL con una cuota a ingresar a Hacienda muy inferior a la que correspondía llegando a obtener devoluciones en el ejercicio 2003 por importe de 846.970,29 euros y obtener mayores beneficios de la actividad económica TREFAL SA. Esta sociedad presentó declaración de IVA correspondiente al ejercicio 2003 incluyendo los importes de las referidas facturas mendaces y que comprendía unas cuotas de IVA soportadas que no eran reales de 307.397,05 euros correspondientes a ventas de ARAM I ALUMINIS y de 18.921,15 euros de las ventas a Construcciones y Promociones Cunillas SL.».*

### 5.3 Fraude carrusel falseado <sup>79</sup>

Se trata de una modalidad de fraude que aparentemente adopta la configuración del fraude intracomunitario gracias a una simulación, aunque no deja de constituir un fraude interior aderezado con el uso de sociedades «trucha» y otros elementos propios del fraude carrusel como la transgresión del régimen

---

<sup>79</sup> Véase gráfico 5.

fiscal transitorio de las operaciones comerciales intracomunitarias<sup>80</sup>. En esta modalidad de fraude se persigue la defraudación tributaria y la obtención de las mercancías a un precio inferior al de mercado valiéndose los delincuentes fiscales de una simulación.

El fraude tiene lugar, cuando dos operadores radicados en el mismo Estado miembro pretenden llevar a cabo una operación de compraventa de bienes falseando la realidad, es decir, simulando realizar operaciones intracomunitarias cuando en realidad se trata de una simple operación interior, ello, con la finalidad de adquirir los bienes a un precio inferior al de mercado. La mecánica es la siguiente: una sociedad A pretende realizar una operación de venta de bienes a la empresa B, ambas radicadas en el mismo Estado miembro. Para ello, no realizan una operación de entrega interior normal, sino que se valen de una primera EIB exenta a la empresa C radicada en otro Estado miembro, y, de forma subsiguiente, la empresa C transferirá los bienes como una nueva EIB exenta a la sociedad D radicada, esta vez, en el país donde se encuentran las sociedades A y B. El operador D finalmente realizará una operación interior al verdadero adquirente de la operación la empresa B repercutiendo IVA y desapareciendo (sin cobrarlo o cobrándolo y devolviéndolo posteriormente), pero a un precio inferior al de mercado, lo que le permitirá disponer de una factura con IVA que genera el derecho a la deducción/devolución de B y unas mercancías a precio competitivo, ocultando de esa forma la verdadera transacción, una entrega interior entre las sociedades A y B<sup>81</sup>.

Puede apreciarse un supuesto de esta modalidad de *fraude carrusel falseado* en la SAN n.º 6/2015, de 6 de marzo ya citada páginas atrás<sup>82</sup>, que se pronuncia sobre un caso en el que los administradores de una mercantil simulaban operaciones intracomunitarias a sociedades radicadas en Portugal para conseguir la venta de sus productos en España a un precio inferior utilizando el no ingreso del IVA para tal fin:

*«(...) Justiniano German, en su calidad de director financiero de VERBATIM ESPAÑA SA, radicada en la localidad barcelonesa de Sant Just Desvern, apoderado de la sociedad y autorizado en cuentas bancarias, en unión de Efrain José, jefe de ventas idearon un sistema para permitir la venta de los productos en España a un menor precio mediante la falta de ingreso del I.V.A. (...) Esta conclusión se ha alcanzado en razón de la trama empresarial creada para dar co-*

<sup>80</sup> Véase ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., pp. 257-258, con cita a VIOLA, A., «El fraude IVA en Italia y el daño para el erario», *Actas de la conferencia Fraude del IVA: análisis del fenómeno y adecuación de la aplicación de la ley*, 2005, pp. 5-6.

<sup>81</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., p. 258.

<sup>82</sup> SAN n.º 6/2015, de 6 de marzo (HP y FJ 2).

*bertura a las operaciones de VERBATIM ESPAÑA SA a las tres empresas portuguesas, minimizando las ventas directas a distribuidores españoles, ahorrando de esta forma el coste del impuesto, permitiendo en definitiva un incremento de los beneficios. A cambio de esta colaboración los cooperadores, se aprovecharon de la simulación, pues no solo crearon las tres empresas espejo para aparentar la entrega intracomunitaria en el marco de adquisiciones intracomunitarias (exenta de IVA), también, Cipriano Fructuoso asesorado por Aureliano Norberto y para obtener un lucro igualmente ilícito, tejió una red de empresas constituidas en España (salvo una para dificultar más la inspección fiscal por tratarse de una empresa rumana) que manteniendo la simulación de generar la fase de operaciones consistentes en adquisiciones intracomunitaria desde Portugal a España (igualmente exenta de IVA) realizaban operaciones finales de venta, facturando las ventas con repercusión de IVA pero sin ingreso. Estamos en presencia de un fraude carrusel en el caso de la empresa ZO ARGENTUM SOLUCIONES SL, pues los bienes retornaron al administrador de la empresa espejo UNIVERSALIA y en las restantes también pero indirectamente circular; en virtud de la complicidad entre el gestor de UNIVERSALIA y el gestor de hecho de las sociedades finales que obtuvieron un lucro ilícito en el que VERBATIM ESPAÑA SA intervino como empresa conductora, las portuguesas como espejo, también denominadas pantallas y, las adquirentes por entrega intracomunitaria, calificadas como truchas por su movilidad e inconsistencia empresarial (...).*

#### 5.4 La «trucha» remota o «remote missing trader»<sup>83</sup>

Ya se ha dicho que el *fraude carrusel* presenta un alto grado de complejidad y viene evidenciando una profesionalización cada vez mayor de los delincuentes fiscales para perpetrarlo y así evitar ser responsabilizados por ello. Una variante compleja del *fraude carrusel* que se ha venido detectando por las autoridades fiscales de los Estados miembros es el uso en el engranaje defraudatorio de la «trucha» remota o «remote missing trader». Por lo general, estas son sociedades constituidas en países de la UE en los que las medidas de vigilancia y control sobre el uso irregular del número de operador intracomunitario (NOI) son menos eficaces o menos estrictas (*ad exemplum*: Portugal, Letonia o Rumania), y ello, con la finalidad de eludir la acción de las Administraciones Tributarias<sup>84</sup>.

Esta modalidad de fraude atiende básicamente al siguiente esquema defraudatorio: Se crea una sociedad A en España, y otra B en otro Estado miem-

---

<sup>83</sup> Véase gráfico 6.

<sup>84</sup> Véase el AAP Tarragona n.º 327/2022, de 8 de abril de 2022 (FJ 2).

bro con controles sobre la regularidad del NOI menos estrictos. Virtualmente A y B son la misma sociedad, pues comparten los mismos administradores, el mismo objeto social, las mismas cuentas bancarias, e incluso, pueden llegar a compartir la misma denominación social. La sociedad A, al estar conectada con otras tramas de fraude y contar con antecedentes de haber operado en el mercado como «*trucha*», no puede ser dada de alta en el censo VIES, pero la sociedad B sí podrá hacerlo y realizará las AIB provenientes de una tercera sociedad C radicada en otro Estado miembro distinto de A y B y la subsiguiente operación interior repercutiendo IVA que no ingresará. Utilizando todas las infraestructuras logísticas, cuentas bancarias, distribuidores finales españolas, las mercancías adquiridas por B a C son transportadas no al Estado miembro de la empresa B sino a España a la empresa A, iniciando así una nueva cadena de fraude de IVA. La empresa A no declarará ni ingresará IVA alguno por la adquisición de las mercancías y las facturas emitidas a la sociedad B reflejarán transacciones comerciales irregulares. La sociedad B será la que actúe como «*trucha*» remota o *remote missing trader* de la sociedad A, consiguiendo esta evitar ser detectada *a priori* por las autoridades fiscales. Por lo que se refiere a las consecuencias y responsabilidades exigibles por este fraude, el tercer Estado miembro de la sociedad C que ha facturado formalmente las mercancías a la empresa B, pero enviándolas de facto a España, puede hacer tributar a dicha sociedad, ya que no se trata de operaciones triangulares al ser el destinatario final una «*trucha*» española, no registrada en censo VIES<sup>85</sup>.

Aunque la casuística puede ser variada y dispar, un ejemplo de este supuesto puede encontrarse en la SAP Barcelona n.º 587/2017 de 1 septiembre<sup>86</sup>, que resuelve un asunto en el que los acusados venían dedicándose a la actividad de importación de vehículos desde países de la UE para su posterior comercialización en territorio español a través de su venta a empresas distribuidoras concertándose para defraudar el IVA:

*«(...) Los acusados, puestos de común acuerdo en los periodos que se dirá y movidos por un ánimo de perjudicar al Erario Público español, con inherente beneficio propio, en cuanto que así conseguían abaratar el precio de los vehículos que comercializaban, lo que, además les permitía ganar cuota de mercado a costa de los canales de distribución oficiales, procedieron a instrumentalizar una estructura societaria compleja, todo ello con la finalidad de interponer, en el proceso de comercialización y distribución de los vehículos, a determinadas sociedades, controladas en fin por ellos mismos, que en definitiva no iban a liquidar el IVA, circunstancia que les permitía comercializar los vehículos a los dis-*

<sup>85</sup> Véase MIRANDA FUERTES, N. / DE NAVASCUÉS AYBAR, S., *CF-IEF*, cit., p. 81.

<sup>86</sup> SAP Barcelona n.º 587/2017, de 1 septiembre (AH).

*tribuidores finales, descontando del precio final el correspondiente a aquellos obteniendo, un precio final ventajoso frente al que podían ofrecer los concesionarios oficiales tradicionales y, por ende, ganar así cuota de mercado a costa de los mismos (...) La operativa final de la trama defraudatoria pasó por la utilización en los últimos meses, de las denominadas “truchas remotas”, sociedades constituidas en países en los que todavía, el control sobre el uso irregular del Número de Operador intracomunitario o (ROI) era prácticamente inexistente. Tales sociedades realizaron en ese tiempo las adquisiciones a los países productores de los vehículos, si bien los mismos serían directamente transportados a España, donde se matricularían a nombre del cliente final. Así, a partir de 2007, la trama utilizó a la sociedad luxemburguesa C & S MANÁGEMENT, SA, administrada por el acusado Victoriano, que efectuó adquisiciones intracomunitarias de vehículos a proveedores alemanes y belgas, teniendo como único cliente a la sociedad rumana ALMAZORA 3 INTERNACIONAL, sociedad que opera en España bajo la denominación de ALMAZORA TRES INTERNACIONAL, SL (NIE 844914932), desde la que se realizaron salidas de divisas solo en el año 2007 por importe superior a los 5 millones de euros».*

## 5.5 La «trucha» ciega o «trucha» sin ROI<sup>87</sup>

Ya se ha explicado que el mecanismo del *fraude carrusel* se inicia con la creación de sociedades instrumentales «trucha», carentes de estructura, de medios personales y materiales para el ejercicio de una mínima actividad empresarial y administradas por testaferros, que son las que realizan formalmente las AIB a proveedores de la Unión Europea, las *sociétés conduit*. Estas «truchas» para dar inicio al fraude necesitan disponer de NOI y estar inscritas en el ROI y esa inscripción supone su inclusión en el censo VIES sobre el IVA. Es esta circunstancia formal la que permite a las autoridades fiscales conocer y ejercer control sobre las empresas que están efectuando las AIB a operadores radicados en otro Estado miembro.

Para eludir ese control de las autoridades fiscales, los defraudadores han comenzado a introducir en la mecánica del fraude varios elementos subjetivos: junto con las «truchas» remotas, ya explicadas *supra*, las conocidas como «truchas» ciegas o sin ROI. Estas sociedades se caracterizan por carecer de NOI y de inscripción en el ROI, lo que les permite operar en el mercado con una mayor opacidad. No solicitan el número de operador intracomunitario a la Agencia Tributaria, ni realizan las AIB iniciadoras de la cadena de transacciones fraudulenta, únicamente realizan ventas interiores sin hacer

---

<sup>87</sup> Véase gráfico 7.

compras previas a fin de generar un IVA soportado a los operadores de los niveles subsiguientes de la cadena de fraude. Con frecuencia son las empresas encargadas de emitir las facturas con IVA a los clientes dentro del TAI (pantallas y distribuidoras minoristas), para poder deducirse las cuotas soportadas o solicitar su devolución. También pueden llevar a cabo otras funciones como la de realizar transferencias bancarias por medio de testafierros a cuentas de otras empresas que participan de la trama o sujetos físicos que se encuentran fuera del TAI. Estas sociedades normalmente no presentarán en la administración tributaria declaración o liquidación de impuestos alguna, sirviendo a los responsables del fraude como un auténtico parapeto para eludir su responsabilidad.

La diferencia principal con las «*truchas*» clásicas es que, mientras estas operan en el mercado con NOI e inscripción en el ROI, lo que les permite realizar las AIB iniciadoras del *fraude carrusel*, las «*truchas*» *ciegas* operan sin NOI y no están inscritas en el ROI para conseguir una mayor opacidad frente a las autoridades fiscales. De ahí que estas sociedades en realidad no realicen adquisiciones de mercancías, sino únicamente ventas con repercusión de IVA para dotar a las sociedades de los niveles subsiguientes de un IVA soportado que les permite ejercer la deducción o solicitar la devolución de ese IVA con posterioridad.

Un ejemplo de *fraude carrusel* con uso de «*truchas*» *ciegas* podemos encontrarlo en la SAP Málaga n.º 299/2024, de 23 de septiembre<sup>88</sup>. En este caso se enjuicia un complejo entramado societario que tenía por finalidad eludir el pago del IVA mediante la realización de AIB y posterior venta de los productos en España con uso de estas «*truchas* *ciegas*» para obstaculizar la identificación de los defraudadores responsables:

*«El mecanismo defraudatorio se inicia con la creación de sociedades instrumentales –“truchas”–, carentes de medios personales y materiales para el ejercicio de una mínima actividad empresarial, que son las que realizan formalmente las compras a proveedores de la Unión Europea –empresas conduit–. Esas empresas “truchas” necesitan estar inscritas en un Registro de Operadores Intracomunitarios –ROI– y esa inscripción supone su inclusión en el censo VIES –Sistema de Intercambio de Información Europea sobre el IVA (–VAT Información Exchange System–), lo que permite a las autoridades fiscales españolas conocer las empresas españolas que están efectuando las Adquisiciones Intracomunitarias de Bienes. Para evitar ese control, el entramado societario utiliza dos nuevos tipos de empresas; las “truchas remotas” y las “truchas ciegas”, o “truchas sin ROI”. Las Truchas Remotas son sociedades*

---

<sup>88</sup> SAP Málaga n.º 299/2024, de 23 de septiembre de 2024 (HP Único).

*que se crean en otros países de la U.E, preferiblemente aquellos con menor control fiscal (en este caso Portugal), y son las encargadas de recibir la facturación de los proveedores de la UE. La Trucha Ciega es la encargada de emitir las facturas con IVA a los clientes españoles –pantallas y distribuidores minoristas–, para poder deducirse las cuotas soportadas. De este modo, las Truchas Remotas portuguesas, no realizan ninguna venta; y las Truchas Ciegas españolas sólo realizan ventas sin hacer compras previas. Las denominadas truchas interiores-ciegas realizan transferencias a cuentas de empresas que se encuentran fuera del territorio de aplicación del impuesto, las truchas exteriores-remotas. Toda la facturación de las Truchas Ciegas va dirigida a las empresas “pantalla” –Gallarfran Distribuciones SLU y Readymemory, SL– que, a su vez, se la dirigen a los “distribuidores mayoristas”; para finalmente acabar en los “distribuidores minoristas”. Así, quienes aparecen como obligados tributarios frente a la Administración Española son las Truchas Sin ROI o Ciegas, pues de ellas parte una facturación que permite a Gallarfran Distribuciones y Readymemory SL la deducción de las cuotas soportadas, sin que la Trucha Ciega o Sin ROI presente ningún tipo de declaración ni liquidación. Las mercancías son trasladadas, directamente, desde la sede del proveedor europeo hasta una sede logística en España, sin pasar por los países de las empresas Truchas Remotas, que son las primeras compradoras del producto en la denominada “cadena carrusel”, ya que las empresas que adquieren el producto al proveedor “Conduit” y lo revenden, carecen de estructura física. La mercancía se deposita en la logística Serlotex y, desde la misma, la empresa de transporte Transcort recoge los paquetes y los lleva a los clientes con verdaderos almacenes. El grupo societario reviste los caracteres de Grupo Introdutor, que tiene como finalidad aportar la estructura empresarial necesaria (sociedad truchas y pantallas) para la realización del fraude. Este Grupo estaría estructurado y dirigido en este caso por Luis María, contra el que no se dirige la presente acusación al haber fallecido fecha 14 de marzo de 2021, quien se valía de la creación de sociedades truchas “ciegas” y “remotas” a cuyo frente colocaba a testaferrros o administradores formales de las mismas, que eran conocedores y partícipes de la finalidad defraudatoria controlada y gestionada por el referido Sr. Luis María».*

## 5.6 Fraude carrusel extracomunitario

El esquema defraudatorio del *fraude carrusel extracomunitario* es simétrico al *fraude carrusel intracomunitario*, sin embargo, se diferencia de aquel por la zona geográfica en la que se produce. Es decir, no tiene lugar en operaciones comerciales entre Estados miembros de la UE, sino entre un Estado miembro y terceros países *extracomunitarios*. Aunque el fraude se ampara en la defraudación de la normativa de importación/exportación que regula las

mercancías en tránsito, tiene idéntico objetivo que el fraude intracomunitario: defraudar el IVA a la Hacienda Pública mediante deducciones o devoluciones de cuotas indebidamente soportadas. Se trata de sustituir la AIB realizada por la empresa «*trucha*» por una adquisición procedente de un tercer Estado, sin liquidar la importación, bien sea a través de vincularla a un régimen aduanero y sustraer los bienes al control de las autoridades aduaneras, bien sea convirtiendo la importación en una operación asimilada mediante la realización de entregas o prestaciones de servicios *exentas* mientras se vinculen al régimen aduanero. A partir de ese momento, la operativa es idéntica, pudiendo remitirse finalmente los bienes a otro estado por la sociedad distribuidora, o, más frecuentemente, remitiendo los bienes nuevamente al exterior, fuera de la UE, mediante una exportación<sup>89</sup>.

Para la exposición de esta modalidad de fraude, puede tomarse como referencia un supuesto de gran envergadura y complejidad enjuiciado en la SAN n.º 9/2019, de 23 de abril<sup>90</sup>, en el que la manera de operar en carrusel consistía en arbitrar una simulación de operaciones entre España y EE. UU. para obtener la devolución indebida del IVA tras circular aparentemente la mercancía por las sociedades de los distintos niveles I, II y III, sin que el IVA generado en las operaciones se hubiese ingresado en la Hacienda Pública, exportándose al final la mercancía fuera de la UE y obteniéndose devoluciones indebidas de IVA:

*«(...) Durante los ejercicios 2002 al 2004 y respecto a las operaciones comerciales de importación y exportación entre España y EE.UU. de componentes informáticos que más abajo se dirá, se urdió, por parte de quienes se irá diciendo, con total conciencia y voluntad de engañar y causar error en la Hacienda para que procediera a darles devoluciones de IVA no debidas ni existentes, una ficción continuada consistente en maniobras de engaño y ocultación tributaria que se ajustaron a un patrón denominado “defraudación del IVA en formato carrusel” cuyo único objetivo era obtener por parte de las sociedades exportadoras a EEUU devoluciones de IVA de la Hacienda Pública, como consecuencia de deducciones de IVA indebidamente soportado sobre los productos informáticos que aparentaban exportar, aprovechando todo un esquema de ficción de las empresas instrumentales de su cadena de aprovisionamiento, que fueron repercutiendo, fase a fase, las cuotas de IVA devengadas, sin realizar desde el inicio ningún ingreso en la Hacienda Pública, todo, encaminado a apoderarse de fondos públicos en las cuantías millonarias que más abajo detallamos».*

---

<sup>89</sup> BAS SORIA, J., *El IVA*, 2.ª edición, cit., p. 264.

<sup>90</sup> SAN n.º 9/2019, de 23 de abril (AH 1) casada por la STS n.º 619/2021, de 9 de julio; Véase también un supuesto similar en SAN n.º 8/2017, de 13 de marzo.

### 5.7 La cruz belga, «*anti-trading*» o «*cross invoicing*»<sup>91</sup>

Esta modalidad de fraude pluridenominada en términos fiscales *cruz belga*, «*anti-trading*» o «*cross invoicing*» consiste en la combinación de ámbitos de actividad lícita e ilícita que permite entremezclar cuotas de IVA soportadas reales y ficticias para defraudar a la Hacienda Pública. De esta forma, los defraudadores obtienen un ahorro fiscal que les permite obtener una posición ventajosa en el mercado al poder comercializar sus productos a un precio más competitivo que el resto de operadores. Pudiendo, incluso, vender a pérdida, pues aquella será compensada con el IVA defraudado en la rama de actividad ilícita que se desarrolla de forma paralela.

Este tipo de fraude tiene lugar cuando existe un circuito interior desde el fabricante de la mercancía hasta la empresa de salida que procede a su venta legalmente, pero que, sin embargo, la sociedad que debía ingresar la mayor parte de la cuota de IVA repercutida en la cadena, obtiene paralelamente otras cuotas de IVA deducibles a través de un circuito fraudulento, el *fraude carrusel*. De esta forma, no ingresa nada en el IVA, o solo un pequeño importe de lo que cabría ingresar al deducirse cuotas del impuesto fraudulentas generadas en el fraude carrusel. Así pues, en la actividad lícita, se generan grandes cantidades de IVA a ingresar en la Hacienda Pública que se repercuten a los clientes, para finalmente eludir el ingreso al compensarse las cantidades que de forma fraudulenta se aparentan soportar en la actividad irregular<sup>92</sup>.

Un ejemplo de esta modalidad de fraude lo encontramos en la STS n.º 310/2018, de 26 de junio<sup>93</sup>, que resuelve un supuesto en el que se combinan operaciones reales con ficticias para compensar las cuotas de IVA repercutido mediante la deducción de cuotas fraudulentas:

«(...) Alexander Florencio, Juan Gaspar y Placido Gerardo desarrollaron por medio de DMJ y Woxter, a lo largo de 2004, 2005 y 2006, una actividad en el mercado de la informática suministrando material a precios reducidos a grandes superficies, como El Corte Inglés y Mediamarkt, valiéndose de una estrategia defraudatoria del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) que les permitía desbancar a empresas que operaran respetando la legalidad tributaria. De esa manera burlaron el pago del impuesto por un importe superior a tres millones doscientos mil euros en dichos ejercicios, cantidades que debieron ingresar por las cuotas que repercutían y cobraban a sus clientes y que, sin

---

<sup>91</sup> Véase gráfico 8.

<sup>92</sup> CAMARERO GARCÍA, J., *CF-IEF*, cit., p. 50.

<sup>93</sup> STS n.º 310/2018, de 26 de junio.

*embargo, se compensaron al deducirse cantidades por un IVA soportado que procedía de operaciones simuladas. Así, la actividad comercial de los tres socios y de sus dos empresas se desenvolvía, simultáneamente y de modo cruzado, una parte en el espacio de la legalidad (Woxter importaba productos electrónicos de China, los vendía a DMJ y esta los distribuía a sus clientes, declarando el impuesto soportado y repercutido), otra parte en el terreno del engaño interviniendo en operaciones intracomunitarias ficticias, siguiendo patrones de fraude en la introducción de mercaderías (también denominado de abaratamiento de precios al consumo) y de fraude de carrusel, aprovechando la estructura del IVA y la obligación de autorrepercusión que concierne al primer adquirente en las operaciones intracomunitarias (...) En la primera actividad, DMJ debía ingresar grandes cantidades de IVA que cargaba a sus clientes, algo que eludía al compensarse las cantidades que mendazmente aparentaba soportar en la segunda actividad. Este complejo cruce de operaciones se conoce como anti trading o cross invoicing (...)*».

## 5.8 Fraude carrusel en el sector servicios<sup>94</sup>

Inicialmente las tramas defraudatorias de IVA encontraron acomodo en las operaciones de entrega y adquisición intracomunitaria de bienes tangibles, sin embargo, los delincuentes fiscales han acabado por extender este tipo de defraudación a otros ámbitos como es el caso de las *prestaciones de servicios*<sup>95</sup>. Aunque este trabajo se centra principalmente en las defraudaciones al IVA cuyo núcleo son las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes, para una mayor riqueza de la exposición, conviene, al menos, dejar referenciado aquí la existencia y el esquema defraudatorio que siguen las defraudaciones en las prestaciones de servicios intracomunitarias.

Explica Alonso González, que los servicios comercializables se han convertido en el caldo de cultivo de las más avanzadas formas de defraudación del IVA, tanto a nivel intracomunitario como extracomunitario. Así, se puede hablar de un fraude intracomunitario, pero también de un fraude extracomunitario, en el que se encontrarían involucrados países terceros<sup>96</sup>.

El funcionamiento en uno y otro caso no difiere en lo esencial y se adapta al siguiente esquema: se adquiere el servicio por un sujeto pasivo de IVA (B) a otro que está situado en otro Estado (A) (ya sea comunitario o extracomuni-

<sup>94</sup> Véase gráfico 9.

<sup>95</sup> Este tipo de fraude se ha detectado mayormente en la prestación de servicios digitales y de telecomunicaciones.

<sup>96</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *RADPP*, cit., pp. 153-172.

tario) y dicho servicio se revende dentro del territorio del adquirente del mismo a otro empresario (C) también establecido allí. La primera provisión del servicio no implica para B coste fiscal alguno dado que las reglas de localización de la operación a efectos de su tributación en IVA así lo determinan. Cuando B revende el servicio a C sí repercute el IVA, pero, siguiendo el esquema clásico de las «truchas», lo cobra, se lo embolsa y desaparece<sup>97</sup>. La gran diferencia que puede apreciarse entre este fraude en el ámbito de la *prestación de servicios* respecto al que puede ejecutarse con el tráfico de los bienes es que, en el primero, no existe control aduanero, y en el segundo, la intervención de las autoridades aduaneras es inevitable, y, a pesar de ello, no se pudo evitar el fraude. En el caso concreto del fraude extracomunitario, la gran diferencia que se constata entre este tipo de fraude en el ámbito de los servicios respecto al que podía ejecutarse con el tráfico de los bienes es que ahora no hay control aduanero. En el caso de bienes, en principio, es inevitable la intervención de las autoridades aduaneras, y aun así no se ha podido evitar, en todo caso, el fraude. Pero, en el caso de los servicios ni tan sólo existe esa posibilidad. Los mecanismos del fraude en el caso del fraude intracomunitario no difieren en lo esencial de los que se han venido practicando en el fraude intracomunitario de adquisiciones de bienes tangibles.

## 5.9 Secuestro del número de registro de IVA o NOI

Este supuesto concreto de fraude tiene por objeto a la apropiación ilegítima del conocido como número de registro de IVA o número de operador intracomunitario (NOI) al que se ha hecho alguna referencia en diversas ocasiones. Según establece el art. 25 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, todas aquellas personas o entidades que realicen operaciones comerciales intracomunitarias deben disponer de un NIF IVA específico, el cual estará integrado por el número de identificación fiscal (NIF) que corresponda de acuerdo con las reglas generales establecidas en el citado reglamento, acompañado del prefijo del país que corresponda conforme al estándar internacional

---

<sup>97</sup> Véase otro ejemplo en el informe de la VAT Association «Combating VAT fraud in the EU» presentado ante la Comisión Europea el mes de marzo de 2007, disponible en [https://practicenet.ie/practicenet/publications/pdf-file/iva\\_paper\\_final\\_001.pdf](https://practicenet.ie/practicenet/publications/pdf-file/iva_paper_final_001.pdf)

ISO 3166-1:2013<sup>98</sup> y que deberá ser incluido en el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI)<sup>99</sup>.

El fraude se produce cuando los delincuentes fiscales en lugar de operar en el mercado intracomunitario con su propio NOI, optan por usurpar el de otros operadores registrados en el ROI, en una especie de *suplantación de identidad mercantil*. La finalidad de esta usurpación es la de cometer el fraude ocultándose bajo la identidad de otro usuario, que operará con normalidad en el mercado y al que se dirigirá erróneamente la Administración Tributaria cuando detecte el fraude para exigir las cuotas de IVA no ingresadas. Puede ocurrir incluso que los sujetos infractores se valgan de la utilización de una firma electrónica, provocando una expansión extraordinaria del fraude. En efecto, las tramas de fraude organizado en las operaciones intracomunitarias pueden volcar sus esfuerzos en conseguir suplantar a un tercero para obtener una firma electrónica ilegítima y, con ella, solicitar el alta censal en el ejercicio de actividades económicas, así como en el ROI de la empresa defraudadora. O, incluso, realizar lo que se conoce como *secuestro del número de registro de IVA*, circunstancia que resulta plenamente creíble si se dispone de una firma electrónica reconocida por la Administración Tributaria y se utiliza para expedir facturas. De esta manera, tendrían a un sujeto suplantado que desconocería este hecho, y respecto al que la Administración Tributaria podría dirigirse para reclamarle el IVA que no ingresó cuando supuestamente debió hacerlo<sup>100</sup>.

## 6. PRINCIPALES CONSECUENCIAS DE LA CREACIÓN O PARTICIPACIÓN EN EL FRAUDE CARRUSEL.

Ya se ha explicado que la esencia del esquema defraudatorio del *fraude carrusel* reside en que un operador registrado en el ROI a efectos de IVA en un Estado miembro que ha adquirido bienes procedentes de otro Estado miembro que le han sido facturados como EIB exenta de IVA, realiza posteriormente ventas interiores de dichos bienes emitiendo facturas con IVA devengado, y una vez cobrado el importe de la operación, desaparece sin haber ingresado aquel IVA repercutido. Asimismo, quienes han adquirido los bienes de estos operado-

---

<sup>98</sup> El propósito de la ISO 3166-1:2013 es definir códigos de letras y/o números reconocidos internacionalmente que podamos usar cuando nos referimos a países y sus subdivisiones. Sin embargo, no define los nombres de los países; esta información proviene de fuentes de las Naciones Unidas (Nombres de países del Boletín de Terminología y Códigos de países y regiones para uso estadístico mantenidos por las Divisiones de Estadísticas de las Naciones Unidas).

<sup>99</sup> MEJIDE DOVAL P., *El IVA*, cit., pp. 265-266.

<sup>100</sup> MARTOS GARCÍA, J.J., «Defraudación fiscal y nuevas tecnologías», *RADNT*, n.º 5, 2007, pp. 196-199.

res que pueden llamarse tóxicos poseen una factura que les permite consignar como deducible o retornable el impuesto soportado en su compra. La consecuencia más elemental que se deriva de ello es que la Administración Tributaria no percibe el IVA devengado en la venta, y, sin embargo, viene obligada a compensar o devolver a los adquirentes el importe de IVA soportado que solicitan, como si el impuesto hubiera sido efectivamente ingresado por el operador irregular al inicio de la cadena de transacciones. El beneficio de la operación es precisamente el IVA defraudado, que se reparte entre las sociedades implicadas en el fraude junto con las ventajas de tipo mercantil y de mercado que pueden obtener frente a terceros derivado del ahorro fiscal fraudulento.

La responsabilidad por la creación y/o participación en esta mecánica defraudatoria del IVA implica la asunción de determinadas consecuencias para los sujetos intervinientes. En especial, para las personas jurídicas, pues en ellas se centra el presente trabajo. Estas consecuencias no son únicamente de tipo sancionador. Muy al contrario, van más allá, abarcando consecuencias de tipo económico, mercantil, jurídico, comercial, estratégico, reputacional y operacional. Uno de los grandes objetivos de este trabajo es precisamente realizar un estudio conducente a la evitación o mitigación, en la medida de lo posible, de la materialización de estas consecuencias en las empresas. Es por ello que esta cuestión resulta de especial relevancia e interés desde la perspectiva de *compliance*.

El diseño e implementación de modelos de *compliance* en aquellas sociedades que participan de operaciones comerciales vinculadas al comercio intracomunitario (también extracomunitario) de *buena fe*, que estén sujetas al sistema de responsabilidad penal previsto en el art. 31 bis CP, sean procesalmente imputables y de las que cabría predicar la ética en el desarrollo de sus actividades comerciales, deberá tener entre sus principales objetivos la configuración de un sistema que permita a través de procesos de *diligencia debida* ejercer un adecuado control sobre los *stakeholders* con los que se relaciona la persona jurídica, detectar el riesgo o la existencia de fraudes al IVA para evitar la participación en ellos y las consecuencias antes referidas derivadas de este. Aquí se pondrá el foco principalmente en las de tipo sancionador, por ser las de mayor gravedad e impacto para las sociedades participantes. Sin perjuicio de las referencias que cupiera hacer a las demás, dada la interrelación que puede existir entre ellas.

Así las cosas, el alcance de la responsabilidad y las consecuencias que se derivan del fraude dependerán de la consciencia y voluntad de participar en él (*animus adiuuandi*), del rol que los sujetos hubieran desempeñado en la cadena de operaciones fraudulenta, del perfil y características del sujeto intervi-

niente, de las conductas concretas que hubieran realizado, de la cuantía alcanzada con el fraude o del ámbito jurídico desde el que se ponderen: tributario, penal y civil.

## 6.1 Consecuencias desde la perspectiva tributaria

Vaya por delante que las principales consecuencias de la participación en el *fraude carrusel*, en la mayor parte de los casos, y dada la potencialidad defraudatoria de este, tendrán lugar en la vía penal. Es decir, la mecánica del fraude, el volumen de defraudación que se puede llegar a alcanzar y el desvalor de acción y resultado de las conductas realizadas por los delincuentes fiscales, implicará normalmente la comisión de delitos cuya responsabilidad habrá de ser ventilada en la vía judicial penal. Especialmente, si concurre una base indiciaria razonable respecto a la existencia de un entramado de personas físicas y jurídicas confabuladas para defraudar a la Hacienda Pública.

Sin embargo, lo anterior no obsta a que existan *fraudes carrusel* que no rebasen la línea roja del ordenamiento penal o que exista una *participación involuntaria* en ellos de determinados operadores. En efecto, ocurre que en muchas ocasiones las conductas fraudulentas no alcanzan a ser constitutivas de delito y únicamente tienen relevancia en el ámbito tributario y por ello las consecuencias que se derivarán serán propiamente tributarias. Hay que tener en cuenta que quien destapa este tipo de fraudes es la Administración Tributaria en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación sobre determinados sujetos físicos y jurídicos, y ello puede desembocar, en tanto no concurren en ellos indicios de criminalidad, en la limitación de derechos derivados de la normativa IVA, regularizaciones y en la imposición de sanciones<sup>101</sup>. Ahora bien, de concurrir tales indicios, la Administración Tributaria vendrá obligada a detener las investigaciones y a pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitir el expediente al Ministerio Fiscal para el ejercicio de la acción penal contra aquellos sujetos que hayan sido identificados como defraudadores o partícipes (art. 250 LGT). Sin perjuicio de que puedan aplicarse consecuencias tributarias y penales simultáneamente cuando aquellas sean de otra naturaleza.

---

<sup>101</sup> Véase sobre el inicio de actuaciones inspectoras respecto del fraude tributario, DE MIGUEL CANNUTO, E.; «Actuaciones inspectoras en relación con el fraude tributario», en Hinojosa Torralvo, J.J. (Dir.) / LUQUE MATEO, M.A. (Coord.), *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, 2012, pp. 191-206.

Sentado lo anterior, las principales consecuencias tributarias que podrían derivarse de la participación en el fraude son las que siguen; i) *limitación de derechos* derivados de la normativa IVA como la retirada del beneficio de la exención en las EIB (art. 25 LIVA) o la pérdida del derecho a la deducción y devolución del IVA procedente de una cadena de operaciones fraudulenta (arts. 98 y 115 LIVA)<sup>102</sup>. La limitación de derechos IVA es plenamente compatible con la declaración de responsabilidad penal; ii) *infracciones tributarias* de los arts. 191 LGT y ss. cuyas sanciones pueden ser *pecuniarias*, como la multa fija o proporcional (art. 185 LGT) cuya cuantificación se llevará a cabo en base a los criterios legalmente determinados (arts. 187 y 188 LGT), o *no pecuniarias*, como la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas, pérdida del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado, y la prohibición para contratar con la Administración pública que hubiera impuesto la sanción (art. 186 LGT); iii) *responsabilidad subsidiaria* de aquellos que debieran razonablemente presumir que el impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse en la adquisición y entrega de los bienes que han realizado, no ha sido ni vaya a ser objeto de declaración e ingreso a la Hacienda Pública (art. 87. Cinco LIVA)<sup>103</sup>. La determinación de estas consecuencias exige analizar las conductas concretas que llevan a cabo cada uno de los sujetos que participan del fraude; iv) *Pérdida de la condición de operador intracomunitario* a través de la imposición de medidas como la retirada del Número de Operador Intracomunitario (NOI), la baja cautelar o definitiva en el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI) y la exclusión del censo VIES. La pérdida de la condición de operador intracomunitario también es compatible con la declaración de responsabilidad penal.

## 6.2 Consecuencias desde la perspectiva penal

Como ya se ha avanzado, por lo general las conductas de los sujetos participantes del *fraude carrusel* serán reconducidas al ámbito penal al ser potencialmente lesivas de diversos bienes jurídicos, y, subsumibles, por tanto, en los

---

<sup>102</sup> Al respecto, MORENO VALERO, P.A., «El fraude en el IVA y sus desencadenantes», *CT*, n.º 139, 2011, pp. 165-178; ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., pp. 350-357.

<sup>103</sup> Véase sobre la *responsabilidad subsidiaria*, PUEBLA AGRAMUNT, N., «La solución española a los fraudes carrusel: responsabilidad subsidiaria del adquirente por el IVA no ingresado en la cadena», *CN*, n.º 123, 2007, pp. 149-169; ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Fraude y delito fiscal*, cit., pp. 370-383; CASAS AGUDO, D., «Tramas de defraudación en el IVA y alternativas para la lucha contra estas. Especial aproximación al supuesto de responsabilidad tributaria del art. 87.5 LIVA», en HINOJOSA TORRALVO, J.J. (Dir.) / LUQUE MATEO, M.A. (Coord.), *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, 2012, pp. 269-287.

tipos penales que los protegen. Estas conductas penalmente relevantes pueden ser constitutivas principalmente del delito contra la Hacienda Pública como ilícito principal y programático del fraude (art. 305 CP y 310 bis CP), pero también de delitos de falsedad documental, especialmente en documento mercantil (art. 390 y 392 CP), ya con rareza, delitos de asociación ilícita (art. 515 CP y 520 CP), delitos de pertenencia a organización o grupo criminal (art. 570 bis, ter y quáter CP), aunque estos últimos actualmente quedarían desplazados *por mor* de un conflicto de normas penales tras la reforma del CP operada por la LO 7/2012, de 27 de diciembre, que introdujo el subtipo agravado del delito fiscal para los casos en los que la defraudación precisamente se hubiera cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal (art. 305 bis, 1 b, CP) y el delito de blanqueo de capitales (art. 301 CP) que, en puridad, no forma parte de la mecánica defraudatoria, pero puede llegar a tener una vinculación importante con el fraude por ser actualmente considerada la cuota tributaria defraudada objeto de blanqueo como se verá más adelante.

La atribución de responsabilidad penal por la comisión de estos delitos implica la imposición de diversas penas principales y accesorias. Variarán según se trate de una persona física o una persona jurídica dada la diferente naturaleza jurídica que ostentan o por la aplicación de determinados preceptos del CP como el delito continuado (art. 74 CP) o el concurso ideal o medial de delitos (art. 77 CP) de aplicación frecuente en estos casos. Asimismo, juntamente con la imposición de las penas principales y accesorias, eventualmente podrá acordarse el *decomiso* de los bienes, medios o instrumentos utilizados para preparar o ejecutar el delito o de los efectos y las ganancias derivadas del mismo de acuerdo con los arts. 127 a 127 octies CP. O, incluso, respecto a las sociedades instrumentales, podrá acordarse directamente su *disolución*<sup>104</sup> ponderando los intereses en juego.

---

<sup>104</sup> Merece la pena indicar respecto a la disolución de la persona jurídica en la vía penal que aquella no es coincidente con la disolución que se maneja en el ámbito mercantil. La diferencia sustancial reside en que una es reversible y la otra definitiva. En efecto, la «disolución mercantil» puede revertirse, ya sea con la misma personificación, mediante la reactivación regulada en el art. 370 LSC, ya sea con la transformación societaria en fase de liquidación, autorizada en el art. 5 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, de modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, ya sea con la continuidad de la actividad económica a través de una cesión global en la misma fase de liquidación, la cual puede ser realizada a uno o varios cesionarios personas físicas. Por el contrario, la «disolución penal», esto es, la pena de disolución prevista en el art. 33.7 b) CP abre una fase de liquidación, necesaria, en ejecución de la sentencia penal firme, donde no hay posibilidades de reactivar o revivir a la persona jurídica condenada. Por tanto, la pena de disolución equivale a una «muerte civil», pues la sociedad se extingue, de manera que las operaciones liquidatorias tienen carácter instrumental y coercitivo, y ya no se realizan en nombre de la sociedad, sino en ejecución de la sentencia judicial por los liquidadores nombrados por el juez y bajo su supervisión. En estos términos se pronuncia la SAN n.º 20/2024 de 8 julio de 2024 (FJ 1) en el marco del enjuiciamiento de un *fraude carrusel* en la modalidad de «*anti-trading*» o «*cross invoicing*».

Se ha de adelantar aquí que todos los tipos penales que vamos a identificar seguidamente no serán de aplicación independiente, simultánea o conjunta en todos los casos. Entre ellos existen *relaciones concursales* que pueden desplazar la aplicación de unos en favor de otros o permitir la punición autónoma. Baste aquí decir que el núcleo del reproche penal por las conductas llevadas a cabo en el marco del fraude lo constituye el delito contra la Hacienda Pública y que el resto de los tipos penales gravitan entorno a este como delitos adyacentes. A continuación, se relacionan todos los tipos penales que han venido siendo de aplicación en el *fraude carrusel*:

i. *El delito contra la Hacienda Pública (arts. 305, 305 bis y 310 bis CP)*. Las penas previstas para el *delito de defraudación tributaria* son: i) A las *personas físicas* la pena de prisión de 1 a 5 años y multa del tanto al séxtuplo del importe defraudado en el tipo básico (art. 305 CP) o de 2 a 6 y multa del doble al séxtuplo en el caso del subtipo agravado (art. 305 bis CP) y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el periodo de tres a seis años en el tipo básico y de 4 a 8 años para el agravado; ii) a las *personas jurídicas* (art. 310 bis CP), la pena de multa del *tanto al doble* de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida si el delito cometido por la persona física tuviera una pena de prisión prevista de más de 2 años (tipo básico). Del *doble al cuádruple* si el delito lo tuviera pena de prisión de más de 5 años (subtipo agravado). Y, multa de 6 meses a 1 año en los casos de delito contable del art. 310 CP. Además, se impondrá la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social y podrá imponerse la prohibición de contratar con las Administraciones Públicas y las penas recogidas en las letras b), c), d), e) y g) del apartado 7 del art. 33 CP. Por demás, en virtud del art. 544 quáter LECrim, cuando se haya procedido a la imputación de la persona jurídica, también podrán imponerse como medidas cautelares las penas previstas en el art. 33.7 CP, salvo la multa y la disolución.

ii. *El delito de falsedad documental (arts. 390 y 392 CP)*. Estos delitos entran en relación concursal con el delito contra la Hacienda Pública dependiendo del tipo de documento que se haya falsificado y la interpretación que se acoja respecto a si entienden los dos delitos como *autónomos*, si se considera que uno resulta *medio necesario* para realizar el otro, o si interpreta que existe una *unidad de fin* en la que uno de los delitos absorbe al otro.

Las penas previstas por la comisión del *delito de falsedad documental* son: i) A las *personas físicas* la pena de prisión de 6 meses a 3 años y multa

de 6 a 12 meses; ii) Para las *personas jurídicas* no está previsto este tipo penal, por lo que no puede imputarse responsabilidad alguna por este delito. Ahora bien, a nuestro juicio que el delito de falsedad documental, íntimamente relacionado con el delito contra la Hacienda Pública no sea un delito comisible por las personas jurídicas resulta ser un dislate en el que incurre el legislador, dada la frecuente conexión que tienen ambos delitos, especialmente en el marco del *fraude carrusel* y la defraudación tributaria mediante el uso de facturas falsas. Esa falta de previsión legal por extensión implica que la aplicación de la regla punitiva del *concurso medial* (art. 77 CP) a las personas físicas no tenga reflejo alguno en las personas jurídicas.

iii. *El delito de asociación ilícita (art. 515 y 520 CP)*. Este delito se encuentra en una relación concursal, *real o aparente*, con el tipo básico o el subtipo agravado del delito contra la Hacienda Pública, dependiendo del concepto de asociación ilícita y el bien jurídico protegido por el tipo penal del que se parta como se verá más adelante. En el repertorio de jurisprudencia pueden encontrarse diversas resoluciones que aplican este delito en fraudes carrusel. No obstante, con la regulación de los delitos de organización y grupo criminal, su aplicación ha quedado relegada a un segundo plano.

Las penas previstas para el *delito de asociación ilícita* son: i) A las *personas físicas*, la pena de prisión de 2 a 4 años, multa de 12 a 24 meses e inhabilitación especial para el empleo o cargo público por tiempo de 6 a 12 años en el caso de fundadores, directores y presidentes de las asociaciones, y pena de prisión de 1 a 3 años y multa de 12 a 24 meses en el caso de miembros activos; ii) Para las *personas jurídicas* no está previsto este tipo penal, pero sí se establece la disolución de la asociación ilícita y la aplicación de cualquiera otra de las consecuencias accesorias del art. 129 CP. Por demás, en virtud del art. 544 quáter LECrim, cuando se haya procedido a la imputación de la persona jurídica, también podrán imponerse como medidas cautelares las penas previstas en el art. 33.7 CP, salvo la multa y la disolución.

iv. *El delito de organización criminal (art. 570 bis y 570 quáter CP)*. Este delito entra en conflicto de leyes con el subtipo agravado del delito contra la Hacienda Pública. En la modalidad de *promover, constituir, organizar, coordinar o dirigir* la organización, dependiendo de la interpretación que se adopte en la aplicación de la regla de solución del conflicto, un precepto desplazará a otro o ambos serán aplicables por separado. En este punto, cabe referir que normalmente, será de aplicación el subtipo agravado del delito fiscal previsto en el art. 305 bis, 1, b) CP por mor de las reglas del art. 8 CP.

Las penas previstas para el *delito organización criminal* son: i) a las *personas físicas*, las penas de prisión de 4 a 8 años a los que *promovieran, consti-*

*tuyeran, organizaran, coordinaran o dirigieran* la organización y esta tuviera como finalidad la comisión de delitos graves o de 3 a 6 años en los demás casos. De 2 a 5 años a los que *participaran activamente o formaran parte de ella o cooperaran económicamente o de cualquier otro modo con la organización* y aquella tuviera por finalidad la comisión de delitos graves y de 1 a 3 años en el resto de casos. Pudiendo imponerse las penas superiores en grado o en su mitad superior de concurrir determinadas circunstancias. Además, se impondrá la inhabilitación especial para todas aquellas actividades económicas o negocios jurídicos relacionado con la actividad de la organización criminal o con su actuación en el seno de estos; ii) Para las *personas jurídicas* no está previsto este tipo penal como admite la RPPJ, pero si se prevé la disolución de la organización, y, en su caso, la aplicación de cualquier otra consecuencia de los arts. 33.7 y 129 CP. No obstante, lo anterior, al resultar de aplicación el art. 305 bis, 1, b) CP como se ha indicado, la persona jurídica responderá por vía del art. 310 bis CP de ese delito.

v. *El delito de grupo criminal (art. 570 ter CP)*. Del mismo modo que el delito de *organización criminal*, este entra en conflicto de leyes con el subtipo agravado del delito fiscal. Pero a diferencia con el anterior, este siempre será desplazado en favor de la aplicación del subtipo agravado, cualquiera que sea la regla aplicable al conflicto prevista en el art. 8 CP. También se estudiará más adelante.

Las penas por el *delito de pertenencia a grupo criminal* son: i) A las *personas físicas* que constituyeran, financiaran o integraran un grupo criminal las penas de prisión de 2 a 4 años si la finalidad es cometer delitos contra la vida, integridad de las personas, la libertad, la libertad e indemnidad sexuales o la trata de seres humanos y se trata de uno o más delitos graves, y de 1 a 3 años, si se trata de delitos menos graves. De 6 meses a 2 años si la finalidad del grupo es cometer cualquier otro delito grave. Y, de 3 meses a 1 año cuando se trate de cometer uno o varios delitos menos graves distintos de los referenciados o la perpetración de reiterados delitos leves. Pudiendo imponerse las penas superiores en grado o en su mitad superior de concurrir determinadas circunstancias. Además, se impondrá la inhabilitación especial para todas aquellas actividades económicas o negocios jurídicos relacionado con la actividad del grupo criminal o con su actuación en el seno de estos; ii) Para las *personas jurídicas* tampoco está previsto este tipo penal, pero sí se prevé, del mismo modo que para el delito anterior, la *disolución* de la organización y, en su caso, la aplicación de cualquier otra consecuencia accesoria de los arts. 33.7 y 129 CP.

### 6.3 Consecuencias desde la perspectiva civil

La declaración de responsabilidad criminal o delictual lleva aparejada la responsabilidad civil accesoria (art. 1902 CC y arts. 116 al 122 y 125 CP). De acuerdo con el art. 116.1 CP toda persona criminalmente responsable de un delito también lo es civilmente si del hecho se derivan daños o perjuicios, cuyo resarcimiento comprende la restitución, la reparación del daño o la indemnización de perjuicios materiales y morales (art. 110 CP).

Desde el prisma que aquí interesa, el principal perjuicio civil que se causa con la ejecución o participación en el *fraude carrusel* es la defraudación de la cuota tributaria, que unida a los intereses de demora y procesales aplicables constituirán el núcleo de la reparación civil por la comisión del delito como se verá en el capítulo siguiente. Los Jueces y Tribunales, al declarar la existencia de la responsabilidad civil partirán de los importes defraudados, pudiendo fijar el *quantum* indemnizatorio bien en la propia resolución que la declare o en el momento de su ejecución (art. 115 CP).

Con arreglo al apartado 3 del art. 116 CP, la declaración de responsabilidad penal de la persona jurídica también lleva aparejada la responsabilidad civil de forma *solidaria* con las personas físicas que fueran condenadas por los mismos hechos.

Cabe también hacer referencia a la *responsabilidad civil subsidiaria* regulada en el art. 120, 3.º CP para los casos de delitos cometidos en los establecimientos de las personas jurídicas cuando por quien los dirija o administre o sus dependientes o empleados se hubieran infringido los reglamentos de policía o las disposiciones de la autoridad que estén relacionados con el hecho punible cometido. O la del art. 120, 4.º CP por los delitos cometidos por los empleados, dependientes, representantes o gestores de la persona jurídica en el desempeño de sus obligaciones o servicios.

## 7. COMPENDIO ESTRATÉGICO

Llegados ya a este punto, tras el análisis pormenorizado de las cuestiones que se han entendido de mayor relevancia entorno a la configuración del *fraude carrusel*, cabe ahora extraer, de todo lo que antecede, aquellos elementos que servirán de *base estratégica* para plantear las cuestiones que el presente trabajo de investigación contrata dar cumplida respuesta. Principalmente: i) la configuración del *fraude carrusel* como un riesgo tributario y penal relevante a tener en cuenta en las persona jurídicas; ii) la identificación de las actividades concretas que entrañan un riesgo tributario y penal, y, especialmente, el

elenco de delitos materialmente imputables; iii) la identificación y clasificación de los sujetos que intervienen en el *fraude carrusel*, especialmente los jurídicos, desde la perspectiva de su capacidad para ser destinatarios de reproche penal y su idoneidad para aplicar en ellos las técnicas de *compliance* de forma eficaz; iv) la posibilidad de conjugar los deberes de diligencia exigidos a los sujetos pasivos en el ámbito tributario con la prevención de delitos en el ámbito penal a fin de trazar una simetría metodológica entre ellos, y, finalmente; v) plantear las claves sobre las que debería partir todo modelo de *compliance* que se precie, idóneo y eficaz (en lo posible, pues no existe riesgo cero), para prevenir o mitigar el riesgo de comisión de delitos derivados de la participación en el *fraude carrusel*. Principalmente, en la figura de la sociedad *distribuidora*, por las razones que más adelante se dirán.

Así pues, de forma más o menos estructurada, estos son los elementos que deberían servir como base estratégica para el desarrollo del presente trabajo:

### 7.1 Contexto y actividades en cuyo ámbito espacial pueden ser cometidos los delitos vinculados al fraude carrusel

Este elemento conecta con el art. 31 bis, 5, 1.º CP que se refiere principalmente al primer paso relevante para una gestión del riesgo penal adecuada en las personas jurídicas: el conocimiento de la operativa de la empresa y los diferentes entornos en los que se desenvuelve como pueden ser el geográfico, político o económico, con el fin de determinar entre otras cuestiones la regulación, normativa y legislación que le es aplicable. De ahí que para llevar a cabo una adecuada evaluación del riesgo tributario y penal resulte necesario identificar previamente el *contexto* y las *actividades* en las cuales puedan cometerse los delitos especialmente vinculados al *fraude carrusel*.

Se ha visto que la construcción de este fraude se asienta sobre la base de la regulación tributaria de las operaciones intracomunitarias y la transgresión de su régimen especial de tributación, por lo que será ese el ámbito en el que habrá que centrarse y del que surjan las *obligaciones de compliance* que han de ser correctamente identificadas y cumplidas por las empresas. De esta acotación pueden inferirse varias cuestiones relevantes: i) La primera es que podemos determinar cuáles son las transacciones comerciales que presentan el principal riesgo de creación o participación en el *fraude carrusel*: las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes y las operaciones interiores que traen causa en aquellas; ii) La segunda es que, en el marco de desarrollo de estas transacciones comerciales, han de establecerse necesariamente vinculaciones o relaciones más o menos intensas con terceras partes, principalmente,

y entre otros, con los *proveedores* de mercancías y los *clientes* destinatarios de aquellas. El establecimiento de estas vinculaciones, que podrán ser físicas, jurídicas, económicas u operacionales, constituyen una actividad de riesgo de participación en el *fraude carrusel*, y; iii) La tercera, derivada de las anteriores, es que habrá que poner el foco de atención en las *mercancías* que traigan origen de operaciones intracomunitarias, los operadores radicados en otros Estados miembros o nacionales que desarrollen operativa intracomunitaria con los que se contrata y la facturación de tales operaciones.

## 7.2 Obligaciones de *compliance* para las personas jurídicas relacionadas con el fraude carrusel

Las *obligaciones de compliance* incluyen tanto los «*compliance requirements*» que son aquellos requerimientos obligatorios que una persona jurídica (organización) debe cumplir, como los «*compliance commitments*», compromisos que voluntariamente elige cumplir<sup>105</sup>. Resulta esencial, pues, que la persona jurídica identifique cuáles son sus *obligaciones de compliance* cuyo incumplimiento puede dar lugar a consecuencias económicas, limitativas de derechos, reputacionales o sancionadoras, y determine los cometidos que tuvieran estipulados los miembros que la componen según el cargo ocupado y las competencias asignadas para poder cumplirlas con éxito.

La identificación del *contexto* y las *actividades* en las que pueden ser cometidos los delitos vinculados al *fraude carrusel*, así como los concretos tipos penales que resultan aplicables, permite delimitar *prima facie* el conjunto de «*compliance requirements*» que pueden tener conexión con el *fraude carrusel* para su posterior estudio. Aunque estos son solo una parte de las *obligaciones de compliance*, son los más relevantes para este trabajo, pues su incumplimiento podrá motivar la participación en el fraude y la comisión de los delitos derivados de aquel.

Los «*compliance requirements*» estarán vinculados principalmente al cumplimiento de la normativa tributaria, la adecuada gestión de los tributos y la observancia de los deberes de diligencia exigidos en la jurisprudencia en el desarrollo y realización de las transacciones comerciales vinculadas al tráfico intracomunitario. Sin ser exhaustivos, podríamos referenciar: de un lado, el conjunto de *obligaciones tributarias* derivadas de la LIVA que los *sujetos pasivos* han de cumplir tanto en la realización de operaciones interiores en gene-

---

<sup>105</sup> CASANOVAS YSLA, A., «¿Qué es *Compliance*?», *CC 01 - ASCOM*, 2018, pp. 5-7: (Disponible en línea: <https://www.asociacioncompliance.com/iecom/cuadernos-de-compliance> ).

ral, como de operaciones intracomunitarias en particular. Concretamente, la presentación de las declaraciones-liquidaciones de IVA, las declaraciones informativas correspondientes, la facturación y la llevanza de contabilidad, y; de otro lado, las exigencias jurisprudenciales de *diligencia debida* en la realización de transacciones comerciales con terceras partes. De ello puede identificarse ya el cumplimiento de obligaciones tributarias, especialmente, la correcta declaración, pago y solicitud de devoluciones de IVA y la observancia de los deberes de diligencia, en particular, la identificación, selección, contratación y seguimiento de proveedores y clientes, como actividades de elevado riesgo tributario y penal que han de ser necesariamente analizadas en un «*risk assessment*» (evaluación de riesgos de *compliance*). El cumplimiento de estas *obligaciones de compliance* resultará especialmente relevante desde la perspectiva preventiva, detectiva y consumativa de la participación en el *fraude carrusel* y la comisión de los delitos vinculados a este.

### 7.3 Tipos penales vinculados a la participación en el fraude carrusel que configuran el riesgo penal para las personas jurídicas

La identificación de las actividades de riesgo permite acotar el elenco de delitos que pueden cometerse en ellas o viceversa. Esto servirá para poder realizar un estudio pormenorizado de los tipos penales, que, por lo general, resultan aplicables a los sujetos responsables y que han de ser evitados. Especialmente, las conductas penalmente relevantes que tipifica el CP puestas en relación con las conductas nucleares que configuran el *fraude carrusel*.

Como ya se ha adelantado, tales conductas estarán vinculadas principalmente al delito contra la Hacienda Pública, y, como parte del *iter criminis* de este, en el plano teórico, el delito contable, la falsedad documental, la organización criminal, la asociación ilícita, pero también a otros delitos adyacentes como el blanqueo de capitales. Incluso, desde la perspectiva del riesgo de delincuencia *hacia* la empresa, el delito de estafa<sup>106</sup>. No obstante, en la práctica judicial estos delitos adyacentes se vienen reduciendo a la falsedad documental, la organización criminal (antes la asociación ilícita) y cada vez con mayor frecuencia el blanqueo de capitales.

---

<sup>106</sup> En este sentido, sirva de ejemplo la SAN n.º 20/2024 de 8 julio de 2024 (FJ 1) en la que puede apreciarse como en el marco de un *fraude carrusel* una sociedad *distribuidora* interpuso denuncia por estafa al hilo de una transacción comercial en la que la mercancía recibida no era la pactada: «*En este entramado, ANESPI interpuso una denuncia por estafa, puesto que, en un envío a Nadir Doviz, el cliente recibió plomo en lugar de plata (...)*».

#### 7.4 Sujetos potencialmente responsables en el fraude carrusel

Se han identificado los elementos subjetivos que forman parte a modo de eslabones de una cadena del *fraude carrusel*, desempeñando cada uno de ellos un rol distinto y necesario para su consumación y siendo potencialmente responsables por ello. Esa identificación permitirá analizar la problemática entorno a la atribución de responsabilidad penal a cada uno de ellos por la comisión de los delitos vinculados al fraude, especialmente a la sociedad *distribuidora* desde la óptica del modelo de responsabilidad penal de las personas jurídicas regulado en el art. 31 bis CP.

Del mismo modo, tal identificación permitirá plantear la necesidad de realizar una distinción respecto a las personas jurídicas participantes en el fraude en relación con el perfil característico que presentan algunas de ellas. Pues, o bien no permiten la activación del modelo de responsabilidad penal del art. 31 bis CP, o bien no cumplen con las exigencias de *necesidad, idoneidad y utilidad* que permiten plantear la posibilidad de llevar a cabo la implantación de modelos de *compliance* en ellas para prevenir y descubrir delitos en general, y los vinculados al *fraude carrusel* en particular, más allá de la simple cosmética documental.

#### 7.5 Formas de participación en el fraude carrusel de los sujetos potencialmente responsables

Otro elemento que resulta fundamental para el objeto del trabajo es el estudio de las formas de participación de los sujetos intervinientes en el *fraude carrusel: voluntaria o involuntaria*. La categorización referida permite entrar a analizar las particularidades de la participación en el fraude desde el plano tributario y penal.

En el *plano tributario* principalmente nos moveremos en el ámbito de la *involuntariedad* conectada a la *culpa e imprudencia* y el tratamiento que ha venido dándose a los sujetos pasivos que inconscientemente forman parte de cadenas de transacciones fraudulentas vinculadas al contexto geográfico intracomunitario.

En el *plano penal*, se hará lo propio evidentemente en el ámbito de la *voluntariedad* conectada al *dolo directo o eventual* y la relación que cabe establecer con el mecanismo de responsabilidad penal en las personas jurídicas, sin perjuicio de la valoración que corresponda respecto a los supuestos de imprudencia.

Asimismo, la propia participación en el fraude permite entrar a valorar otros aspectos como la prueba directa e indirecta que acredita la participación en el fraude, los *indicios* a tener en cuenta sobre su existencia y las conductas que en determinados casos y con determinadas circunstancias concurrentes pueden llegar a constituir *actos neutrales* extramuros del Derecho Penal.

## 7.6 Consecuencias tributarias, penales y civiles a evitar derivadas de la participación en el fraude carrusel

Desde la perspectiva *compliance* las personas jurídicas deben llevar a cabo un análisis de los riesgos penales a los que están expuestas por el desarrollo de sus actividades mercantiles. Para ello, habrán de considerar las causas y fuentes de incumplimientos de *compliance*, la gravedad de las consecuencias derivadas y la probabilidad de ocurrencia de aquellos y su materialización. Partiendo del objeto de estudio, las principales consecuencias serán: i) pérdidas económicas; ii) limitaciones de derechos; iii) daño reputacional, y; iv) responsabilidades administrativas, penales y civiles.

Se ha explicado que la participación en el *fraude carrusel* puede llegar a comportar para los sujetos participantes enormes ventajas ilícitas de tipo económico, posicional y competitivo, tanto a los que crean o participan de forma dolosa en aquel, como a los que se sitúan en una posición voluntaria de ignorancia. Incluso, a los que participan de forma involuntaria. Como reverso de la obtención de esos beneficios o ventajas ilícitas, se encuentran las responsabilidades tributarias, penales y civiles a las que se exponen los responsables, que dada la gravedad que entrañan, podríamos hablar sin temor de una relación directamente proporcional beneficio-responsabilidad.

Así pues, las principales consecuencias de tipo económico-mercantil identificadas en el presente capítulo para las personas jurídicas y especialmente su gravedad, nos permitirán fundamentar la necesidad de impulsar la implementación de modelos de *compliance* en ellas para evitar tales consecuencias. Especialmente en aquellas que dispongan de una estructura y complejidad mínimas, en las que pueda presumirse una voluntad de tolerancia cero frente al delito y en las que la participación en el fraude únicamente sobrevenga de forma accidental y no como consecuencia de una estrategia fraudulenta planificada con el fin de obtener rédito económico y competitivo en el mercado.

## II. FRAUDE CARRUSEL Y RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS: ESPECIAL CONSIDERACIÓN A LA SOCIEDAD DISTRIBUIDORA, COMERCIALIZADORA O *BROKER*

### 1. LA PERSECUCIÓN DEL FRAUDE CARRUSEL EN LA VÍA PENAL

#### 1.1 La estrategia en la persecución penal del fraude

Como ya sabemos el *fraude carrusel* es una modalidad de defraudación al IVA que comporta principalmente la comisión del delito contra la Hacienda Pública como delito fin. Aunque, bien es cierto, en la búsqueda de ese objetivo delictivo los delincuentes fiscales pueden llevar a cabo otras conductas determinadas y determinantes con relevancia penal que pueden dar lugar a la comisión de otros tantos delitos. En esencia: la falsedad documental; los vinculados a la criminalidad organizada, y; en un plano distinto al que analizamos aquí el blanqueo de capitales. De ahí que no sea extraño encontrar sentencias en el ámbito penal en las que los participantes de la trama de fraude al IVA son condenados, además de por delitos fiscales, por estos otros tipos penales<sup>107</sup>.

En la lucha contra el *fraude fiscal* la estrategia conjunta que han venido siguiendo la Administración Tributaria y la Fiscalía en la persecución penal de las tramas de IVA y la determinación de los sujetos contra los que ha de dirigirse la acción penal ha tenido como línea de flotación, principalmente, la recuperación de toda o la mayor parte de la deuda tributaria defraudada. Los enormes perjuicios que el *fraude carrusel* irroga al erario, y, por extensión, al

---

<sup>107</sup> Véase como ejemplo las siguientes sentencias: SAN n.º 8/2017, de 13 de marzo; SAN n.º 13/2018 de 4 de mayo (casada parcialmente por la STS n.º 40/2020, de 6 de abril); SAN n.º 5/2021, de 3 de marzo.

sostenimiento económico del propio Estado, han convertido la recuperación de los importes defraudados, más que en un objetivo deseable, en una necesidad acuciante. No obstante, aunque ese sea el principal objetivo perseguido por estas instituciones del Estado, junto a él, cohabita la siempre pretendida declaración de responsabilidad penal de todo aquel que se sitúa voluntariamente al margen de la legalidad penal. En este caso, como no puede ser de otra manera, se trata de los sujetos físicos y jurídicos verdaderos beneficiados por el fraude a costa de la merma de recursos públicos.

En el marco rector de esta estrategia conjunta se han definido una serie de principios básicos de actuación general dotándola de unidad y concentración. Estos han de observarse por los actuarios de la Administración Tributaria encargados de la investigación de estas tramas en la fase preprocesal y por los miembros del Ministerio Fiscal competentes encargados del posterior ejercicio de la acción penal, junto con la Abogacía del Estado, una vez se han descubierto indicios de la existencia de una trama fraudulenta. Del mismo modo, sirven para ajustar el enfoque penal que ha de darse a los hechos penalmente relevantes en la interposición de la denuncia (o querrela) y al posterior ejercicio de la acción penal para perseguir a los sujetos verdaderamente responsables. Los *principios básicos* a los que se hace referencia se erigen en una especie de pautas unificadas para la persecución de las tramas de forma coordinada entre ambos organismos y que están dirigidas a alcanzar la mayor efectividad en la consecución de los objetivos que se persiguen: la *recuperación de la deuda defraudada* y la *responsabilidad penal de los responsables*. De acuerdo con las conclusiones alcanzadas por el Observatorio de Delito Fiscal<sup>108</sup> estos principios pueden resumirse en: i) el carácter indispensable de las actuaciones de investigación, con aplicación de técnicas materialmente policiales y una temprana judicialización; ii) un enfoque unitario o visión global de la trama como objeto de las actuaciones represivas; iii) la inmediatez de actuación y la priorización de la investigación respecto a las tramas en funcionamiento, con una judicialización inmediata de los expedientes sin esperar a la conclusión de los periodos impositivos cuando sea evidente el carácter delictivo, y; iv) la adopción de medidas cautelares a los sujetos participantes, principalmente de tipo económico.

Partiendo de lo anterior, en la perspectiva funcional, la labor de la Administración Tributaria frente a las tramas defraudatorias de IVA se centra en planificar y desarrollar una investigación administrativa en el marco de los

---

<sup>108</sup> Informe del Observatorio del Delito Fiscal, cit., pp. 83-84.

procesos inspectores<sup>109</sup>. El objetivo es poner a disposición de la Fiscalía o del Juez de Instrucción, a través de la correspondiente denuncia o interposición de querrela por el Ministerio Fiscal o la Abogacía del Estado, el expediente administrativo en el que se consignen: i) el conjunto de hechos y de indicios sólidos sobre la existencia de delito; ii) los sujetos que aparecen formalmente como responsables de las deudas tributarias defraudadas, y, en la medida de lo posible, los que podrían ser auténticos responsables del fraude que por ostentar la dirección de la trama o por su grado de connivencia con los organizadores merecen reproche penal, y, por último; iii) la eventual calificación jurídica de los hechos presuntamente delictivos, aunque en realidad, esta función escapa a su competencia. Por su parte, la Fiscalía se focaliza en el ejercicio de la *acción penal* contra aquellos sujetos físicos y jurídicos que aparezcan como responsables en los informes remitidos por la Administración Tributaria debiendo abanderar la investigación posterior en la fase de instrucción del procedimiento penal que permitirá transformar los referidos indicios sólidos consignados en los informes en pruebas de cargo definitivas. No es infrecuente que en muchos procedimientos penales se llegue a la conclusión de que lo que parecen ser indicios, puestos de relieve por los actuarios de la Administración Tributaria, no sean más que meras conjeturas o sospechas carentes de fundamento y ello tenga como resultado la absolución de los acusados, o, *rara avis*, el sobreseimiento de las actuaciones. En ese escenario, tanto la Administración Tributaria como la Fiscalía deben observar las máximas cautelas si se pretende conseguir que la prueba indiciaria tenga el grado de fiabilidad y suficiencia exigible para doblegar el principio de presunción de inocencia de los que eventualmente pueden llegar a ser acusados.

Al hilo de lo anterior, merece la pena significar someramente que en líneas generales y el marco de los roles que desempeñan tanto la Administración Tributaria como la Fiscalía en la persecución de delitos contra la Hacienda Pública, se suscitan determinados puntos de fricción con ocasión de la interrelación existente entre del ordenamiento jurídico-penal con el ordenamiento jurídico-tributario y los diferentes principios y garantías que rigen en uno y

---

<sup>109</sup> Véase sobre el procedimiento a seguir por la AEAT cuando se aprecie indicios de delito fiscal, ESPEJO POYATO, I., *Administración Tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal: la fijación de la cuota tributaria*, Director: Diego Marín-Barmuevo Fabo, Madrid: Universidad Autónoma de Madrid, Departamento de Derecho Público y Filosofía Jurídica, 2012, pp. 381 y ss. (*in memoriam*); Y sobre el contenido del expediente que acompaña la denuncia de un delito de defraudación tributaria, IGLESIAS CAPELLAS, J., *Los efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios de liquidación y recaudación*, Directores: Manuel Jesús Cachón Cadenas / Montserrat Pereto García, Barcelona: Universidad Autónoma de Barcelona, Departamento de Derecho Público y de Ciencias Histórico Jurídicas, 2012, pp. 106 y ss. (*in memoriam*).

otro, que no siempre son coincidentes. Por una parte, que las investigaciones realizadas en el marco del procedimiento inspector y las realizadas en la fase de instrucción del procedimiento penal tengan por objeto los mismos hechos y sujetos y que sin embargo ambos se rijan por normas, técnicas y principios en determinados casos incompatibles, puede llegar a producir la merma de derechos fundamentales y procesales del justiciable en la vía penal. No es infrecuente que la Administración Tributaria, ante la constatación de indicios racionales de criminalidad, en lugar de remitir las actuaciones pasando el tanto de culpa al Ministerio Fiscal para la investigación de los hechos y la interposición de la pertinente querrela, retenga las actuaciones y continúe desarrollando indagaciones y requerimientos de información dirigidos a recabar suficientes elementos de cargo para utilizarlos en un posterior procedimiento penal contra el contribuyente en una verdadera e ilegítima instrucción extrajudicial. Una praxis que se torna grosera cuando la ignorancia del obligado tributario y la amenaza de sanción llevan a este a proporcionar a la Administración Tributaria determinada información de corte incriminador, que, de acuerdo con el derecho a no autoincriminarse que le asiste *ex art. 24.2 CE*, no estaría obligado a proporcionar<sup>110</sup>. Y, de otro lado, la investigación contenida en el expediente administrativo no puede asumirse sin más en la sentencia como prueba válida y suficiente para obtener un pronunciamiento condenatorio vaciando de esa forma el contenido de la fase de instrucción del procedimiento penal. Y ello, porque la investigación desarrollada en vía administrativa reflejada en el expediente tributario carece *eo ipso* de valor probatorio en la fase judicial<sup>111</sup>. Es en esta donde deberá llevarse a cabo inexcusablemente la verdadera actividad instructora conforme a los principios y garantías propios del proceso penal como la presunción de inocencia y el principio acusatorio. La obtención de elementos de prueba de carácter incriminatorio ha de someterse a los medios

---

<sup>110</sup> Véase al respecto RUIZ GARCÍA, J.R., «La relación entre el procedimiento de Inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública», *REDF, Civitas*, n.º 151, 2011, pp. 725-774; SARRO RIU, J., *El derecho a no autoinculparse del contribuyente*, 2009, p. 41 y ss.; Véase en la jurisprudencia europea, entre otras, STEDH de 25 de febrero de 1993, caso *Funke v. Francia*; STEDH de 24 de febrero de 1994, caso *Bendenoun v. Francia*; STEDH de 17 de diciembre de 1996, caso *Saunders v. Reino Unido*; STEDH de 3 de mayo de 2001, caso *J.B. v. Suiza*; STEDH de 8 de abril de 2004, caso *Weh v. Austria*, o; STEDH de 4 de octubre de 2005, caso *Shannon v. Reino Unido*.

<sup>111</sup> En ese sentido es pacífico en la jurisprudencia del TS que el valor del *expediente administrativo* en el proceso penal es de mera denuncia. Así lo establece entre otras la STS n.º 2069/2002, de 5 de diciembre (FJ 1): «*Es cierto que el expediente de la Agencia Tributaria, en cuanto conjunto de actuaciones administrativas documentadas, no tiene otro carácter que el correspondiente a una denuncia. Ello no impide que las declaraciones prestadas en el juicio oral por quienes han intervenido en el mismo y en las actuaciones que en él aparecen reflejadas pueda ser valorado por el Tribunal como una prueba testifical que complementa, y al mismo tiempo introduce válidamente en el juicio oral, los datos que consten en el expediente*».

de prueba legítimos con arreglo a derecho y su eficacia probatoria queda subordinada a la valoración que, en definitiva, efectúe el Juez penal en conciencia (art. 741 LECrim)<sup>112</sup>. Reflejo fehaciente de lo anterior, *ad exemplum*, es la *deuda tributaria* resultante de un expediente administrativo que no pasa al debate judicial como un dato predeterminado, intangible e invariable, inmune a la contradicción procesal. Más al contrario, deberá ser acreditado como cualquier otro elemento más que forme parte de la acusación formulada. Es precisamente la sentencia del Juez Penal la que determinará su cuantía en base a la prueba practicada, pasando por ello en autoridad de cosa juzgada, sin posibilidad de revisión administrativa ulterior, habida cuenta el principio de preferencia de la jurisdicción Penal<sup>113</sup>. En apretada síntesis, no es admisible la usurpación al juez instructor de la función de instruir las causas por delito contra la Hacienda Pública de su competencia (art. 14 LECrim).

## 1.2 Las vías tradicionales de acción penal frente al fraude carrusel: *tesis del defraudador inmediato vs. tesis de la simulación*

Junto a los principios básicos de actuación referidos en el apartado anterior, se ha definido del mismo modo el criterio que ha de adoptarse para la determinación del sujeto o sujetos contra los que han de dirigirse los esfuerzos para recuperar la *deuda tributaria* defraudada y el ejercicio de la acción penal. Para ello, previamente es necesario, en el marco de la represión de las tramas de fraude al IVA, diferenciar al *autor inmediato* de la defraudación, que normalmente será la sociedad que desempeña el rol de «trucha», del *beneficiario último* de esa defraudación, aquella otra que hace lo propio como *distribuidora*. Por lo general, es este último operador y los sujetos físicos que lo controlan a quienes que se les atribuye la responsabilidad por la organización del entramado de personas físicas y jurídicas que sustentan el fraude. Normalmente serán los denunciados o querrellados como principales responsables partiendo

---

<sup>112</sup> La SAP Barcelona n.º 315/2018, de 15 de mayo (FJ 2) lo expresa en los siguientes términos: «los métodos de investigación del procedimiento administrativo difieren notablemente de los que informan el proceso penal, pues en el primero se admiten como medios probatorios presunciones y analogías terminantemente proscritas en la instrucción penal, razón por la que la investigación administrativa, reflejada en el expediente, carece de valor probatorio en la fase judicial que deberá proceder a efectuar la correspondiente investigación conforme a sus directrices rectoras de respeto a la presunción de inocencia y al principio acusatorio, de forma que la obtención de pruebas ha de someterse a los medios legítimos con arreglo a derecho, y su eficacia probatoria queda subordinada a la valoración que, en definitiva, efectúe el Tribunal».

<sup>113</sup> Véase en este sentido la SAP Murcia n.º 87/2018 de 20 de febrero (FJ 4).

de lo que se ha dado en llamar «*tesis de la simulación*» que se verá con más detalle *infra*. El resto de los participantes serán considerados, de una u otra forma, cómplices o cooperadores necesarios. No obstante, ni este es el único planteamiento, ni, aunque sea el más satisfactorio como se verá, queda exento de problemas tanto en el plano teórico como en el práctico.

Partiendo de la distinción anterior entre sujetos (autor inmediato y beneficiario último), dos son las vías de acción seguidas para perseguir a estos defraudadores y los partícipes en la vía penal y que indudablemente alcanzan resultados distintos sobre los objetivos que se persiguen antes referidos. Respecto a la recuperación de la *deuda tributaria*, porque en la mecánica del fraude operan normalmente sujetos insolventes y de difícil localización, que, aun obteniendo una condena penal, presumiblemente harían inviable la recuperación de los importes defraudados dada la imposibilidad de satisfacer en ellos la responsabilidad civil derivada de delito. Y, sobre el reproche penal de los responsables, porque si no se dirige correctamente la acción penal contra los sujetos verdaderamente beneficiados del fraude, este objetivo se torna ilusorio y quizá incluso alentador de la perpetuación de los fraudes en los distintos sectores del mercado gracias a la creación de una especie de apariencia de impunidad, o al menos, una percepción de esta por los sujetos infractores.

Siguiendo los pasos de la exposición de Alonso González<sup>114</sup>, las vías de acción referidas y que tradicionalmente se han venido siguiendo en el ámbito judicial penal son las que se exponen a continuación: la *tesis del defraudador inmediato* y la *tesis de la simulación*.

### 1.2.1 TESIS DEL DEFRAUDADOR INMEDIATO: ACCIÓN PENAL CONTRA LA SOCIEDAD «TRUCHA»

Esta vía de acción, con una cuota de efectividad baja en la práctica judicial, trata de dirigir la acción penal contra las sociedades incumplidoras formales, las empresas «*truchas*» (sociedades de primer nivel). Aquellas sociedades que repercuten IVA, no lo ingresan en la Hacienda y desaparecen del tráfico mercantil.

De acuerdo con esta tesis, estas sociedades serán consideradas las defraudadoras inmediatas del delito por ser las que clara y realmente dejan de ingresar el IVA formalmente repercutido al inicio de la cadena de transacciones a las

---

<sup>114</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., pp. 306 y ss. con cita al Informe del OBSERVATORIO DEL DELITO FISCAL, cit., pp. 83-84.

*pantallas* (sociedades de segundo nivel) o directamente a la *distribuidora*, sin tener además un IVA que compensar. Para algunos autores como García Díez <sup>115</sup>, que siguen esta tesis, el perjuicio se produce, no en la deducción o solicitud de devolución efectuada por la sociedad *pantalla* o la *distribuidora*, sino en la primera entrega de la mercancía por parte del operador «*trucha*» a la primera *pantalla* de la cadena de fraude. Sostiene este autor que ese IVA repercutido, abonado y no ingresado en la Hacienda Pública es el que rompe el *iter de neutralidad* propio del IVA y es el que hay que restituir a efectos tributarios y penales.

Esta tesis tiene una consecuencia muy importante en el juicio de subsunción típico, puesto que el delito contra la Hacienda Pública cometido, *in casu*, no se ajustará a los esquemas propios de una indebida devolución tributaria, sino a una conducta antijurídica que se corresponderá con la elusión del pago del tributo. Es decir, con un comportamiento defraudatorio consistente en dejar de ingresar, lo que tendrá importantes consecuencias a la hora de concretar correctamente el elenco de autores y partícipes de la trama delictiva. Esta posición, sin duda discutible, plantea un problema capital que es el riesgo extremadamente alto de que tras un largo proceso judicial (generalmente años) y el desgaste de recursos públicos que ello implica, se acabe obteniendo una condena penal frente a una sociedad procesalmente inimputable (y por ende al margen del sistema de responsabilidad penal previsto en el art. 31 bis CP) administrada por testaferros que en la mayoría de los casos se habrá utilizado como mero instrumento al servicio de la trama defraudatoria. Consecuencia necesaria de ello, será la imposibilidad de satisfacer la deuda tributaria defraudada en concepto de responsabilidad civil ante la absoluta insolvencia de la sociedad que ha sido creada o reactivada con el único propósito de defraudar y sus testaferros. Sin orillar que: i) estas sociedades presentan un elemento de volatilidad importante, es decir, tienden a desaparecer o quedar inactivas con rapidez para noquear cualquier tipo de acción judicial contra ellas y sus responsables; ii) que lo normal es que estén administradas por testaferros ilocalizables o que actúan en error, o que; iii) habitualmente tendrán su domicilio social en el extranjero, por lo que la persecución de la trama exigirá necesariamente acudir a la cooperación judicial internacional con los numerosos problemas añadidos que este instrumento plantea en la práctica judicial.

Por otro lado, de aceptar esta tesis, al menos otro escollo no menos importante que el anterior habría de enfrentarse. Optar por dirigir la acción penal

---

<sup>115</sup> GARCÍA DÍEZ, C., «*El delito contra la Hacienda Pública (I). El delito fiscal (tipo general y tipos agravados)*», en Fernández Bermejo, D. / Mallada Fernández, C. (Dirs.), *Delincuencia económica*, 2018, p. 321.

contra la sociedad defraudadora inmediata y sus responsables implicaría la quiebra de uno de los principios rectores de la estrategia definida para la persecución del fraude:  *sintetizar la visión de conjunto de la trama a un solo fragmento de ella*. En tal caso, la acción judicial se focalizaría en las operaciones que inician el fraude dejando al margen a las demás íntimamente vinculadas. En ese caso, se produciría una especie de  *individualización o fragmentación*  de la persecución de la trama, que no del funcionamiento de aquella (fraude carrusel fragmentado), con el riesgo evidente de dejar extramuros del Derecho Penal a todo un elenco de sujetos físicos y jurídicos que participan o prestan soporte más o menos relevante en la mecánica defraudatoria. Especialmente al verdadero beneficiario, y por lo general, responsable de la trama: la sociedad que desempeña el rol de  *distribuidora* , que será quien normalmente obtenga el principal beneficio económico y las ventajas competitivas y de posicionamiento en el mercado.

En definitiva, como exponen Moreno Castejón/Marín Vacas/Hurtado Puerta<sup>116</sup> desde el ámbito meramente tributario, la experiencia acumulada por las administraciones fiscales europeas en la persecución de este fraude ha probado que las  *«truchas»*  son, normalmente, entidades descapitalizadas y cuyos administradores son meros  *testaferros* . Por este motivo, si bien en ellas es donde se produce el fraude más burdo, una actuación contra ellas no produce los efectos deseados puesto que las actuaciones administrativas derivan finalmente en liquidaciones impagadas.

### 1.2.2 TESIS DE LA SIMULACIÓN: ACCIÓN PENAL CONTRA LA SOCIEDAD DISTRIBUIDORA

A pesar de los problemas probáticos que pueden suscitarse derivados de la complejidad que llegan a alcanzar las tramas de fraude al IVA, esta vía, que reclama la necesaria introducción en las medidas de corrección del fraude conceptos como el de la  *simulación* <sup>117</sup>, es la que se ha seguido mayoritariamente en la práctica por la Administración Tributaria y la Fiscalía. La razón es sencilla:  *la mayor garantía de efectividad en la recuperación de las cuotas defraudadas desde la perspectiva recaudatoria* .

---

<sup>116</sup> MORENO CASTEJÓN, T. / MARÍN VACAS, V. / HURTADO PUERTA, J., «El fraude organizado al IVA intracomunitario. Análisis de los últimos planteamientos jurisprudenciales del TJCE de Luxemburgo: posibles alternativas para su represión»,  *CF-IEF* , 2007, p. 158.

<sup>117</sup> Véase sobre la simulación tributaria como instrumento para combatir el fraude, ALONSO GONZÁLEZ L.M.,  *La simulación tributaria* , 2024, pp. 127 y ss.

En esta opción se parte de considerar que la verdadera defraudación del IVA tiene lugar al final de la trama, de modo que es la sociedad *distribuidora* situada al final de la cadena fraudulenta el operador que defrauda y obtiene el beneficio. Se considera entonces que el IVA de la transmisión final en realidad no es tal sino mayor coste de venta de forma que no se ha procedido a repercutir el IVA a los consumidores finales y debe ser la *comercializadora* la que lo ingrese, pues ese precio de venta final tan bajo no se habría conseguido de no haber simulado un conjunto de transmisiones vinculadas que habrían permitido una financiación de sus costes con el IVA defraudado. Como afirma Alonso González acertadamente, no se discute que la infracción consistente en dejar de ingresar el IVA la realizan las empresas de primer nivel, las «*truchas*», sino que la cuestión debatida es si estas actúan únicamente como un instrumento de otras, las auténticamente beneficiadas, que se ubicarían en otro eslabón de la cadena<sup>118</sup>. Tanto la Administración Tributaria como la Fiscalía coinciden en los operadores que son penalmente responsables del *fraude carrusel*, y más en particular, el beneficio económico y de mercado que obtiene la *distribuidora* con la adquisición de las mercancías en un contexto fraudulento. La convicción de que quien obtiene tales ventajas no puede quedar extramuros del Derecho Penal motiva el traslado de las responsabilidades desde el *autor inmediato* del fraude, la sociedad «*trucha*», hacia el *beneficiario último* y principal de aquel, el sociedad *distribuidora*, por lo general una empresa asentada en el mercado, fácilmente localizable, con estructura organizativa y presumiblemente solvente, o al menos, con mayor capacidad que la «*trucha*» para satisfacer la responsabilidad civil, la multa derivada del delito y las liquidaciones tributarias correspondientes.

Adoptar esta segunda vía de acción implica adentrarnos en el terreno de la *simulación* que exige rehacer el relato fáctico dibujado por el *fraude carrusel* para reemplazarlo por lo acontecido verdaderamente en la realidad subyacente. Esto permite aflorar cual es la realidad tributaria que se oculta tras el fraude y descubrir a los sujetos responsables de la trama para dirigir la acción penal contra ellos. Aun con los obstáculos que esta posibilidad presenta, la aplicación de la *tesis de la simulación* en el plano material es la opción que parece resultar preferible<sup>119</sup>. Así lo han venido entendiendo tanto la Administración Tributaria como la Fiscalía, y confirmado por una parte importante de los tribunales, que han centrado sus esfuerzos en atribuir la responsabilidad

<sup>118</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., p. 309.

<sup>119</sup> De esta misma opinión ECHARRI CASI, F.J., en sus comentarios personales a la luz de la SAN n.º 5/2021, de 3 de marzo; ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., p. 309.

tributaria y penal a la sociedad *distribuidora* como verdadera artífice y beneficiaria del fraude, considerando a los demás sujetos *cooperadores* o *cómplices* de la defraudación dependiendo de la mayor o menor aportación de sus conductas al hecho delictivo. Para ilustrar esta posición merece la pena referenciar la SAN n.º 13/2018, de 4 de mayo<sup>120</sup>, cuando pone de manifiesto que:

*«(...) En definitiva, se hace distinción respecto de aquellos acusados, administradores, gestores, o partícipes de la actividad fraudulenta tanto de la distribuidora final, como de sus proveedores directos, verdaderos artífices del fraude; respecto de aquellos otros a quienes se imputa una cooperación necesaria en cuanto al dominio que tenían sobre las sociedades “trucha” o “pantallas” que participaron en el hecho principal, sin que sea necesario en este caso, acudir a la actuación en nombre de otro (art. 31 CP) ya que las personas jurídicas de naturaleza societaria, en cuestión, eran una mera apariencia detrás de la que se ocultaba una realidad distinta, que puede y debe atribuirse a la persona física que la maneja (STS 974/2012, de 5 de diciembre)».*

### 1.3 La competencia para investigar y enjuiciar las tramas de IVA en la modalidad de fraude carrusel

El *fraude carrusel eo ipso* comporta algunas vicisitudes y especialidades que afectan a diversos ámbitos jurídicos. Estos, principalmente, van desde el tributario, pasando por el penal, el procesal penal, hasta llegar al cumplimiento normativo (*compliance*). En el ámbito penal, la problemática que plantea el *fraude carrusel*, plus, con la introducción de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, se expande al plano procesal, especialmente, y en lo que ahora interesa, respecto de la competencia de los Tribunales para conocer de la investigación y el enjuiciamiento de las tramas de IVA transfronterizo.

#### 1.3.1 CONFLICTO COMPETENCIAL ENTRE JUZGADOS DE INSTRUCCIÓN EN LAS TRAMAS DE IVA TRANSFRONTERIZO

La problemática competencial en las tramas de IVA transfronterizo tradicionalmente se ha focalizado en despejar la incógnita sobre el Juzgado o Tri-

---

<sup>120</sup> SAN n.º 13/2018, de 4 de mayo (FJ 4); En el mismo sentido la SAN n.º 9/2019 de 23 de abril: «Los administradores de hecho y de derecho de las compañías proveedoras de las tramas –Nivel I, II y III– actuaron como cooperadores necesarios del art 65.3 CP aportando con eficacia su rol, consistente en la simulación de la actividad social de sus sociedades en beneficio del circuito circular del fraude «carrusel».

bunal que debe conocer, esto es, al que debe atribuírsele la competencia para llevar a cabo la investigación y enjuiciamiento. Dos supuestos se han venido planteando en la praxis judicial: i) el primero, sobre la base de un criterio de territorialidad, que la instrucción sea asumida por el *Juzgado de Instrucción* y el enjuiciamiento por la *Audiencia Provincial* o el *Juzgado de lo Penal* correspondiente conforme a las reglas generales de competencia *ex art.* 14 LECrim, completadas con las de conexidad previstas en los arts. 17 y 18 del mismo cuerpo legal <sup>121</sup>, y; ii) el segundo, sobre la base de un criterio de especialidad (*rectius* -excepcionalidad), que la instrucción sea asumida por el *Juzgado Central de Instrucción* y el enjuiciamiento por la *Sala Penal de la Audiencia Nacional* de acuerdo con el criterio especial de competencia previsto en el art. 65 LOPJ <sup>122</sup>. Como puede advertirse, ese dilema se asienta en la confrontación de una base legal diversa y superpuesta que obliga al análisis caso por caso para determinar cuál será el órgano competente. De ahí que en el repertorio de jurisprudencia puedan encontrarse no pocos ejemplos en los que la competencia es atribuida a uno u otro dependiendo de las circunstancias concretas del caso. Veámoslo.

En cuanto a la atribución de la competencia territorial al *Juzgado de Instrucción* y el enjuiciamiento por la *Audiencia Provincial* o el *Juzgado de lo Penal*, aquella dependerá del criterio del lugar de comisión del hecho delictivo (*forum comissi delicti*) <sup>123</sup>. Así, la defraudación, es decir, el delito contra la Hacienda Pública cometido mediante la mecánica del carrusel, aun cuando la actividad de las empresas se lleve a cabo en distintos lugares, que no en el territorio de distintas audiencias, se produce en un único emplazamiento, allí donde tiene su domicilio fiscal el contribuyente (normalmente la sociedad *distribuidora*), y en su defecto, donde tenga radicada su sede social y/o sus instalaciones principales. Por ello, la competencia para investigar y enjuiciar el *fraude carrusel* se atribuye, de acuerdo con la regla general establecida en el

<sup>121</sup> Véanse como ejemplos de supuestos de atribución de competencia al Juzgado de Instrucción: ATS de 10 de julio de 2014; ATS de 17 de febrero de 2017, ATS 28 de junio de 2018 o ATS de 22 de septiembre de 2021.

<sup>122</sup> Véanse como ejemplos de supuestos de atribución de competencia al JCI de la AN: ATS de 6 de junio de 2013; ATS de 12 de febrero de 2015; ATS 8 de julio de 2015 o ATS de 3 de septiembre de 2021.

<sup>123</sup> Ahora bien, determinar cuál es el lugar de comisión de un delito no está exento de problemas. Ha de decirse qué teoría va a seguirse, la de la actividad, la del resultado o la de la ubicuidad (la actualmente seguida –Pleno de la Sala Segunda reunida en Sala General, en fecha 3 de febrero de 2005–). Por otra parte, la ley prevé la posibilidad de que no conste el lugar de comisión del hecho delictivo. Para tales supuestos, la LECrim establece unos fueros supletorios de carácter provisional, esto es, sirven para atribuir la competencia en tanto en cuanto no conste el lugar de comisión del delito, pero, en el momento en que dicho lugar sea conocido, la competencia corresponderá con arreglo al criterio del «*forum delicti comissi*», EN BARJA DE QUIROGA, J., *Tratado de Derecho Procesal*, Tomo I, 2019 p. 898.

art. 14 LECrim, en el lugar donde se cometió el delito. El partido judicial donde tiene su domicilio fiscal el contribuyente. Esto como regla general. Ahora bien, los delitos contra la Hacienda Pública pueden llegar a ser competencia de la AN (y ahora también la FE como se verá) en determinados casos. Claro está, siempre y cuando concurran los requisitos legales y jurisprudenciales que se exigen. De ahí la problemática competencial yacente.

El nuevo art. 95 LOPJ (antiguo art. 88 LOPJ) establece que en todo el territorio nacional existirá un TCI, que contará con una sección de instrucción que: «(...) *instruirá las causas cuyo enjuiciamiento corresponda a la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional o, en su caso, a la Sección de lo Penal del propio Tribunal Central de Instancia*». De acuerdo con el art. art. 65.1º, c) LOPJ la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional conocerá, entre otros, de los asuntos relativos a las «*defraudaciones y maquinaciones para alterar el precio de las cosas que produzcan o puedan producir grave repercusión en la seguridad del tráfico mercantil, en la economía nacional o perjuicio patrimonial en una generalidad de personas en el territorio de más de una Audiencia*». De esta regulación se infiere la imposición de dos requisitos claramente identificados que deben concurrir para que pueda atribuirse con carácter excepcional la competencia a la Audiencia Nacional. A saber: i) Que se trate de un delito de *defraudaciones*<sup>124</sup> o de *maquinaciones para alterar el precio de las cosas*; ii) Que se produzca o pueda producir de forma no cumulativa uno de los tres resultados materiales siguientes: a) grave repercusión en la *seguridad del tráfico mercantil*; b) grave repercusión en la *economía nacional*; c) perjuicio patrimonial en una *generalidad de personas* en el *territorio de más de una Audiencia*.

Es necesario precisar que, en cuanto a la exigencia de que las defraudaciones produzcan o puedan producir una grave repercusión en la economía nacional, en la seguridad del tráfico mercantil o que afecten a una generalidad de personas en el territorio de competencia de más de una Audiencia, como se deduce de la conjunción utilizada en el texto legal, es meramente disyuntiva. De ahí que sea suficiente la concurrencia de uno solo de tales presupuestos para que deba reconocerse la competencia de la AN y consiguientemente de los JCI.

Así pues, la competencia de la AN para conocer de los delitos contra la Hacienda Pública, *in casu*, en la modalidad de *fraude carrusel*, puede articu-

---

<sup>124</sup> El término «defraudaciones» empleado en la LOPJ debe ser interpretado en un sentido material (conductas que causan daño patrimonial por medio del engaño, el fraude o el abuso del derecho, penalmente tipificadas) y no estrictamente formal, referido únicamente a las figuras delictivas incluidas por el legislador bajo dicha rúbrica. Véase ATS de 20 de enero de 2011 (FJ 2).

larse por una doble vía: i) de un lado, cuando se trate de las grandes defraudaciones que, sin tener en cuenta su diseminación por el territorio nacional, producen una grave incidencia sobre la seguridad del tráfico y un perjuicio de entidad en la economía nacional; b) de otro, y de forma alternativa, cuando, sin tener en cuenta las circunstancias de la primera vía de atribución de competencia, se produce un perjuicio patrimonial a una generalidad de personas que residan en el territorio de competencia de más de una Audiencia. En este caso la complejidad del litigio viene determinada, no por la entidad de lo defraudado en sí, sino por la existencia de numerosos perjudicados que se han visto afectados en diversos territorios con partido judicial propio. Lo que daría lugar a una compleja investigación, derivándose así otro subcriterio para atribuir la competencia a la AN, pues, tal circunstancia, la referida «complejidad», aconsejaría, previa la acumulación correspondiente de las eventuales causas incoadas, que la competencia la asumiera un único órgano, el JCI.

En este punto, no puede obviarse que la posición del TS en cuanto a la atribución de competencia a la AN, abstracción hecha en los tipos penales de su específica competencia, es meridianamente clara: *«La competencia de los Juzgados Centrales de la Audiencia Nacional ha de ser interpretada de forma restrictiva en función de la excepcionalidad de la norma competencial en detrimento del principio general de territorialidad»*. Por esta razón, el TS ha declarado que *«los criterios de atribución contenidos en el artículo 65.1 c) y d) han de ser interpretados en función de la dificultad de una instrucción en el territorio donde se cometió el delito y su posibilidad de generar una lesión al derecho fundamental a las dilaciones indebidas (Acuerdo del Pleno de esta Sala de fecha 21 de mayo de 1999)»*<sup>125</sup>.

Partiendo de lo anterior, en el ATS de 6 de junio de 2013<sup>126</sup>, se puso de manifiesto que cuando la cuantía de la defraudación resultase ser elevada con aptitud para producir una grave afectación al tráfico mercantil o a la economía nacional, los delitos contra la Hacienda Pública podrían alcanzar la competencia de la AN al tener virtual encaje en el art. 65.1 c) LOPJ. De igual parecer es el ATS de 24 de enero de 2012<sup>127</sup>, que afirmaba explícitamente que *«aunque el delito fiscal no aparece regulado dentro del Capítulo VI del Título XII del Libro del Código Penal, que es el que regula las defraudaciones, es doctrina pacífica y constante que está comprendido dentro del artículo 65.1 c) de la LOPJ»*<sup>128</sup>. Por ello, y admitido igualmente que el delito fiscal por su propia

<sup>125</sup> Véase ATS de 3 de septiembre de 2021 (FJ 2).

<sup>126</sup> ATS de 6 de junio de 2013 (FJ 2).

<sup>127</sup> ATS de 24 de enero de 2012 (FJ 2).

<sup>128</sup> Véase por demás: ATS de 20 de enero de 2011 (FJ 2) y ATS de 6 de junio de 2013 (FJ 2).

naturaleza no puede perjudicar a una generalidad de personas, pues únicamente el perjudicado será el Estado (sin que pueda entenderse aquel como el representante del conjunto total de ciudadanos en tanto que perjudicados por el delito), lo que se ha venido discutiendo a nivel competencial es si la «defraudación» de que se trate, la fiscal cometida mediante el esquema carrusel, puede llegar a producir grave repercusión en la seguridad del tráfico mercantil, en la economía nacional o perjuicio patrimonial a una generalidad de personas. Y, como elemento yuxtapuesto: si la investigación de los hechos puede llegar a alcanzar un grado de complejidad tal que reclame la competencia de un órgano judicial de otras características. Con la concurrencia de este último factor, se propugna la necesidad y conveniencia de que la competencia sea asumida de forma excepcional por la AN, una jurisdicción única, sobre todo el territorio nacional, dotada de mejores medios, mayor especialización, y, en definitiva, en mejor posición para instruir las tramas defraudatorias de IVA transfronterizas. La razón que subyace no es otra que garantizar la correcta investigación y enjuiciamiento de los hechos y evitar las indeseadas dilaciones indebidas que acaban por beneficiar a aquellos que se encuentran sujetos al proceso penal en tales casos (aunque en la práctica no consiga lograrse ese objetivo). Tómese como referencia de lo anterior el no muy lejano ATS de 3 de septiembre de 2021 <sup>129</sup>, que en un caso de *fraude carrusel* aprecia la concurrencia de los elementos precitados de la regla especial de competencia para atribuir la competencia al JCI en detrimento del Juzgado de Instrucción del partido judicial en cuestión y el criterio de territorialidad. Pone el alto Tribunal de manifiesto:

*«Con todo lo expuesto, al mostrarse la posibilidad de una trama que defraudaba al Estado con grave repercusión en la economía nacional y seguridad del tráfico mercantil, con la posible responsabilidad de múltiples personas, algunas establecidas en el extranjero e instrumentalizando la creación de múltiples empresas ficticias en distintos territorios, inscritas en el Registro Mercantil, servidas por testaferros y emitiendo innumerables facturas apócrifas que daban visos de legalidad a operaciones simuladas e inexistentes, se cumple el requisito de la «grave repercusión en la economía nacional», además de encontramos con una investigación compleja. Por todo ello, la causa debe ser instruida por el Juzgado Central de Instrucción que por turno corresponda».*

Recapitulando: el JCI de la AN será competente para conocer de las tramas de IVA transfronterizo de forma excepcional y por aplicación de la regla especial de competencia del art. 65.1, c) LOPJ, cuando se trate de defraudación

---

<sup>129</sup> ATS de 3 de septiembre de 2021 (FJ 2).

ciones que produzcan o puedan producir grave repercusión en la economía nacional, un perjuicio patrimonial a una generalidad de personas en el territorio de competencia de más de una audiencia o cuando pueda presumirse una instrucción compleja. De apreciarse la concurrencia de estos factores, la línea seguida por el TS en los conflictos de competencia que se le han venido planteando ha sido la atribución de la competencia al JCI de la AN. Eso sí, al amparo de una interpretación restrictiva de la norma y de forma absolutamente excepcional respecto del criterio de territorialidad que rige en nuestro ordenamiento penal.

En ese sentido, la praxis judicial ha revelado que la AN no solo podía asumir la competencia para investigar las tramas de IVA transfronterizo, sino que, en la mayoría de los casos, estaría en mejor condición y posición para instruir y enjuiciar tales supuestos. No obstante, cabe citar alguna resolución llamativa que niega tajantemente esta posibilidad. Es el caso del AAP Madrid n.º 48/2010 de 19 de enero<sup>130</sup>, que afirmaba que el TS había rechazado de forma contundente la competencia de la AN al no entender comprendidos en el art. 65 LOPJ los casos de *fraude carrusel*. Como se ha dicho, a la vista de las resoluciones relacionadas *supra*, no parece que esa tajante posición haya sido la adoptada por el TS. Más bien sugiere éste un análisis ponderado caso por caso para determinar si en efecto es de aplicación la regla especial de competencia prevista en el art. 65 LOPJ, y en tal caso, determinar competente a la AN para conocer de las defraudaciones en la modalidad carrusel. Léase por su interés este extracto de la resolución:

*«En relación con tales supuestos, el Tribunal Supremo ha venido rechazando que los casos de fraudes “carrusel” del IVA puedan entenderse comprendidos en el citado artículo o, lo que es lo mismo, que la Audiencia Nacional sea la competente para entender de este tipo de asuntos. En apoyo de lo anterior cabe citar dos Autos que son excelentes ejemplos de la doctrina del alto Tribunal a este respecto: el ATS de 8 de abril de 2005 (JUR 2005\120959) y el ATS de 13 de septiembre de 2004 (JUR 2004\28015). Ambos se refieren a supuestos idénticos: se trataba de investigaciones acerca de supuestos fraudes “carrusel” de IVA en los que se planteó exactamente la misma duda, esto es, si a la luz de lo dispuesto en el apartado 1.c) del art. 65 LOPJ, le correspondía la competencia a la Audiencia Nacional. Y en ambos casos, el Tribunal Supremo respondió de forma negativa y con contundencia: los supuestos de fraudes “carrusel” no cumplen los requisitos del art. 65.1.ºc) LOPJ».*

---

<sup>130</sup> AAP Madrid n.º 48/2010 de 19 de enero de 2010 (FJ 4).

Hasta aquí el conflicto competencial que ha venido planteándose estos años atrás entre los Juzgados de Instrucción territoriales y la AN en materia de delitos contra la Hacienda Pública y las defraudaciones de IVA transfronterizas.

### 1.3.2 NUEVO PAPEL COMPETENCIAL DE LA FISCALÍA EUROPEA EN LA INVESTIGACIÓN DE LAS TRAMAS DE IVA TRANSFRONTERIZO

Desde el 20 de noviembre de 2017 puede hablarse de un virtual cambio de paradigma. En ese conflicto de competencia que se ha expuesto entra en juego un nuevo elemento postulante. Un novedoso actor en el proscenio del proceso penal: la Fiscalía Europea y sus Fiscales Europeos Delegados. Una institución de nuevo cuño regulado por el Reglamento (UE) 2017/1939 del Consejo, de 12 de octubre de 2017<sup>131</sup>, traspuesto a nuestro ordenamiento por la LO 9/2021, de 1 de julio<sup>132</sup>. Con la regulación de esta institución se ha establecido un modelo de competencias compartidas entre la FE y las autoridades nacionales para investigar determinados delitos en determinados supuestos. Entre ellos, las defraudaciones de IVA transfronterizas, siempre que la investigación nacional no hubiese finalizado y no se hubiese presentado una acusación ante el correspondiente órgano judicial (art. 27 del Reglamento). La asunción de la FE de competencias de investigación sobre determinados delitos ha supuesto que sea la AN quien ejerza las funciones de Juez de Garantías<sup>133</sup> en el transcurso de la investigación y quien enjuicie las causas abiertas por tales delitos *ex art. 7 LO 9/2021*. Así se ha previsto respecto de lo primero en el art. 65.5.º LOPJ que atribuye competencia a la Sala de lo Penal de la AN para conocer: «(...) *de la Sección de Instrucción, incluidas sus funciones como Jueces de garantías en los delitos de los que conozca la Fiscalía Europea, y de la Sección de Menores, del Tribunal Central de Instancia*». Y en la letra f)

---

<sup>131</sup> Reglamento (UE) 2017/1939 del Consejo, de 12 de octubre de 2017, por el que se establece una cooperación reforzada para la creación de la Fiscalía Europea.

<sup>132</sup> Ley Orgánica 9/2021, de 1 de julio, de aplicación del Reglamento (UE) 2017/1939 del Consejo, de 12 de octubre de 2017, por el que se establece una cooperación reforzada para la creación de la Fiscalía Europea.

<sup>133</sup> Órgano ajeno a la dirección del procedimiento que asume las funciones de control jurisdiccional en un modelo de proceso penal instruido por la fiscalía. Tales atribuciones se encuentran esencialmente vinculadas con la adopción de medidas de investigación restrictivas de derechos fundamentales, la adopción o ratificación de las medidas cautelares adoptadas con carácter urgente o la novedosa inclusión del incidente de aseguramiento de prueba, entre otras. Véase Cap. IV del Preámbulo de la Ley Orgánica 9/2021, de 1 de julio, de aplicación del Reglamento (UE) 2017/1939 del Consejo, de 12 de octubre de 2017, por el que se establece una cooperación reforzada para la creación de la Fiscalía Europea.

del art. 65.1.º LOPJ, en cuanto a lo segundo, que atribuye competencia a la Sala de lo Penal de la AN para el enjuiciamiento, salvo que corresponda en primera instancia a la Sección de lo Penal del TCI, de las causas por los siguientes delitos: «f) *Delitos atribuidos a la Fiscalía Europea en los artículos 22 y 25 del Reglamento (UE) 2017/1939 del Consejo, de 12 de octubre de 2017, cuando aquella hubiera decidido ejercer su competencia*». Debe indicarse, no obstante, que la asunción de la competencia por la FE (art. 65 LOPJ), en lo que tiene de aspectos reglados, no puede sustraerse a una revisión jurisdiccional en cuanto implica, como se ha visto, una fijación del órgano competente para el enjuiciamiento (Sala de lo penal de la AN).

Desde el plano subjetivo, a la FE, como órgano con personalidad jurídica propia, se le atribuyen, según señala el considerando 11 del Reglamento, las funciones de: «*investigar, procesar y llevar a juicio a los autores de los delitos contra los intereses financieros de la Unión*». Así, los FED son competentes y pueden ejercer su derecho de avocación<sup>134</sup> en el conjunto del territorio nacional para investigar y ejercer la acción penal ante el órgano de enjuiciamiento competente en primera instancia y vía recurso contra los autores y demás partícipes de los delitos que perjudiquen los intereses financieros de la UE de conformidad con los arts. 4, 22, 23 y 25 del Reglamento, con independencia de la concreta calificación jurídica que se otorgue a los mismos. En concreto, se recoge en los arts. 22 y 25 del precitado Reglamento lo que, a su vez, se refleja en el art. 4 de la LO 9/2021, que la competencia de la FE está constituida básicamente: i) por aquellos delitos que perjudiquen a los intereses financieros de la UE, aunque es extensible en determinadas circunstancias; ii) a los delitos indisolublemente vinculados a ellos, y; iii) a los delitos de participación en organización criminal cuando esta se centre en la comisión de alguno de los delitos que perjudiquen a los intereses financieros de la UE. Puede hablarse entonces de una configuración competencial tripartita *ratione materiae*. De adverso, el ejercicio de la competencia por la FE tiene excepciones y/o condiciones *ex arts. 22 y 25 del Reglamento (art. 4 LO 9/2021)*. En general, se excluye, en todo caso, la competencia cuando los delitos en cuestión no tengan

---

<sup>134</sup> RAE (*Der.*): Dicho de una autoridad gubernativa o judicial: Atraer a sí la resolución de un asunto o causa cuya decisión correspondería a un órgano inferior. Véase sobre el derecho de avocación de la FE el art. 27 del Reglamento 2017/1939: «1. *Una vez que reciba toda la información pertinente de conformidad con el artículo 24, apartado 2, la Fiscalía Europea adoptará su decisión a propósito de ejercer o no su derecho de avocación lo antes posible, aunque no después de que transcurran cinco días desde la fecha en que reciba la información procedente de las autoridades nacionales, e informará a estas de su decisión. El Fiscal General Europeo podrá, en determinados casos específicos, adoptar la decisión motivada de prorrogar este plazo por un período máximo de cinco días, e informará de ello a las autoridades nacionales*».

relación con el territorio de dos o más Estados miembros y no supongan un perjuicio total de al menos 10 millones de euros (ap.1). Del mismo modo, se excluyen los delitos referidos a los impuestos directos nacionales, incluidos, los delitos indisolublemente vinculados a ellos (ap. 2) <sup>135</sup>.

Así pues, el núcleo central de la competencia de la FE está constituido por los delitos regulados en el art. 22.1 del Reglamento (art. 4.1. LO 9/2021). Los que se han dado en llamar «*delitos PIF*», cuyo acrónimo se toma en referencia a la Directiva (UE) 2017/1371 <sup>136</sup> conocida de esa forma (Directiva PIF). Estos delitos son aquellos con entidad para perjudicar los intereses financieros de la UE contemplados en la Directiva de acuerdo con la transposición a la legislación nacional de los Estados miembros, independientemente de que la misma acción típica pueda calificarse como otro delito de acuerdo con el Derecho nacional de cada Estado miembro. En ese sentido, la Directiva obliga a los Estados miembros a tipificar como infracciones penales los fraudes, el blanqueo de capitales, la corrupción activa y pasiva y la malversación cuando afecten a intereses financieros de la Unión y se cometan intencionadamente, debiendo armonizar tales conceptos, las sanciones previstas y el plazo de prescripción. En concreto, la LO 9/2021 incluye en su art. 4 una lista no exhaustiva de los delitos sobre los que la FE tendrá competencia para investigar y ejercer la acusación: a) delitos contra la Hacienda de la Unión no referidos a impuestos directos nacionales, tipificados en los arts. 305, 305 bis y 306 CP. En el supuesto de ingresos procedentes de los recursos propios del impuesto sobre el valor añadido, los FED solo serán competentes cuando los hechos estén relacionados con el territorio de dos o más Estados miembros y supongan, como

---

<sup>135</sup> A las exclusiones señaladas incluidas en el art. 22.1, ap. 2 y 4 del Reglamento, deben añadirse las previstas en el art. 25 de la misma norma. Así, cuando el perjuicio para los intereses financieros de la Unión de los delitos incluidos en el ámbito de aplicación del art. 22 sea inferior a 10.000 euros, la Fiscalía Europea solo podrá ejercer su competencia si el asunto (apartado 2 del art. 25): a) tiene repercusiones a escala de la Unión, o b) los sospechosos son funcionarios u otros agentes de la Unión, o miembros de las instituciones de la Unión. Además, se abstendrá de ejercer su competencia respecto de los delitos comprendidos en el ámbito de aplicación del art. 22, previa consulta con las autoridades nacionales competentes, en los siguientes casos (apartado 3 del art. 25): a) cuando la sanción máxima establecida por la legislación nacional para el delito previsto en el apartado 1 del art. 22 es igual o menos severa que la sanción máxima establecida para un delito indisolublemente vinculado, salvo que este último delito haya sido instrumental para cometer aquel. b) cuando exista algún motivo para suponer que el perjuicio causado o que se puede causar a los intereses financieros de la Unión por un delito de los comprendidos en el art. 22 no es mayor que el causado o que puede causarse a la víctima (con excepción de los delitos definidos en el art. 3, apartado 2, letras a), b) y d) de la Directiva 2017/1371); no obstante, podrá ejercer la competencia también en estos casos respecto a delitos previstos en el art. 22 si la Fiscalía Europea estuviera en mejores condiciones de ejercer la acción penal y con el consentimiento de las autoridades nacionales competentes (apartado 4 del art. 25).

<sup>136</sup> Directiva (UE) 2017/1371, del Parlamento y del Consejo, de 5 julio de 2017, sobre la lucha contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión a través del Derecho Penal.

mínimo, un perjuicio total de 10 millones de euros; b) defraudación de subvenciones y ayudas europeas prevista en el art. 308 CP; c) delito de blanqueo de capitales que afecten a bienes procedentes de los delitos que perjudiquen los intereses financieros de la Unión; de los delitos de cohecho cuando perjudiquen o puedan perjudicar a los intereses financieros de la Unión y del delito de malversación cuando perjudique de cualquier manera los intereses financieros de la Unión. Asimismo, de los delitos tipificados en la LO 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, cuando afecten a los intereses financieros de la Unión, y; d) delito relativo a la participación en una organización criminal tipificado en el art. 570 CP bis, cuya actividad principal sea la comisión de alguno de los delitos previstos en las letras anteriores.

En cuanto a los «delitos indisociablemente vinculados a los delitos PIF», de entrada, hay que referir que el Reglamento establece en su considerando n.º 54 cómo debe interpretarse ese concepto, estableciendo que:

*«(...) El concepto de “delitos indisociablemente vinculados” debe interpretarse a la luz de la jurisprudencia pertinente, la cual mantiene como criterio importante, para la aplicación del principio de ne bis in idem, la identidad de los hechos materiales (o hechos que sean sustancialmente iguales), entendida como la existencia de un conjunto de circunstancias concretas indisociablemente vinculadas entre sí en el tiempo y en el espacio».*

Conviene traer a colación la Decisión del Colegio de la Fiscalía Europea de 21 de abril de 2021<sup>137</sup>, que con la finalidad de establecer unos criterios homogéneos que pudieran resultar de aplicación efectiva en todos los procedimientos de los Estados Miembros de la FE y alcanzar una persecución uniforme de los delitos competencia de la FE, estableció que:

*«Una infracción penal se considera indisociablemente vinculada a otra conducta delictiva, por ejemplo, cuando: 1. la decisión independiente sobre si iniciar una acción judicial contra una de ellas puede generar ne bis in idem consecuencias en la investigación, la acción judicial o el juicio de la otra; 2. ambos delitos se hayan cometido mediante la misma actividad material y con la misma intención; 3. el conjunto de hechos de dichos delitos se haya llevado a cabo como parte de la ejecución del mismo plan delictivo para conseguir el mismo objetivo común; 4. la conducta ilegal en cuestión de uno de los delitos está vinculada en*

---

<sup>137</sup> Decisión del Colegio de la Fiscalía Europea, de 21 de abril de 2021, por la que se adoptan las orientaciones operativas sobre investigación, política de avocación y remisión de casos, modificada por la Decisión 007/2022 de 7 de febrero de 2022 y la Decisión 026/2022 de 29 de junio de 2022 del Colegio de la Fiscalía Europea. Puede consultarse en el siguiente enlace web: [https://www.eppo.europa.eu/sites/default/files/2022-11/2021.029-2022.026\\_Amended\\_Op\\_Guidelines\\_on\\_Investigation\\_Evocation\\_Referral\\_ES.pdf](https://www.eppo.europa.eu/sites/default/files/2022-11/2021.029-2022.026_Amended_Op_Guidelines_on_Investigation_Evocation_Referral_ES.pdf)

*el tiempo, en el espacio y en el objeto a la otra, constituyendo un todo inseparable; 5. los hechos subyacentes a dichos delitos están entrelazados de forma que una investigación, una acción judicial o una sentencia en diferentes procedimientos dividiría artificialmente la serie de acontecimientos que constituyen el proceso natural de la acción».*

Subyace en el Reglamento la idea de que esta categoría de delitos, los indisolublemente vinculados a los PIF, han de investigarse por la misma autoridad, ya sea esta la autoridad judicial nacional de cada Estado miembro o la FE. Se trata de eludir el riesgo de división de los procedimientos cuyo objeto sea estos delitos con los perjuicios que ello comporta para los investigados y para la propia investigación de los hechos. Para ello, el Reglamento establece unos criterios con los que poder determinar el órgano competente que deberá conocer de la totalidad de los delitos indisolublemente vinculados. De acuerdo con el art. 25.3 a) del Reglamento, art. 4.3 LO 9/2021, la competencia será de la FE cuando el *delito PIF* tenga una pena superior al indisolublemente vinculado o cuando este último sea instrumental para cometer el primero<sup>138</sup>. En ese sentido, el Reglamento ofrece en su considerando n.º 56 una orientación sobre lo que puede considerarse un «delito instrumental» al exponer:

*«(...) No obstante, la Fiscalía Europea también debe tener el derecho a ejercer su competencia en caso de delitos indisolublemente vinculados, cuando el delito que perjudique a los intereses financieros de la Unión no sea preponderante en cuanto al grado de sanción, pero cuando el otro delito indisolublemente vinculado se considere de carácter accesorio por naturaleza por cuanto sea meramente instrumental para el delito que perjudique a los intereses financieros de la Unión, en particular cuando ese otro delito se haya cometido con el objetivo principal de crear las condiciones necesarias para cometer el delito que perjudique a los intereses financieros de la Unión, como un delito estrictamente dirigido a asegurarse los medios materiales o legales para cometer el delito que perjudique a los intereses financieros de la Unión, o para asegurarse el beneficio o producto de dicho delito».*

---

<sup>138</sup> Destaca SABADELL CARNICERO que tanto el concepto de delitos *indisolublemente vinculados* como el de delitos *instrumentales* son conceptos del derecho de la Unión Europea, por más que puedan parecer similares a los conceptos de delitos conexos y delitos en concurso medial, respectivamente, propios de nuestra legislación penal. En consecuencia, como establece el TJUE, la aplicación uniforme del Derecho de la Unión requiere que tal disposición sea objeto de una interpretación autónoma y uniforme, atendiendo no sólo a su tenor literal, sino también a su contexto y a los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte y sobre los que pueden ofrecer información los considerandos, aun no siendo legalmente vinculantes. SABADELL CARNICERO, C., La competencia material de la Fiscalía Europea, *Diario La Ley* n.º 10298, Sección Tribuna, 2023, pp. 10-11.

Por último, junto con los *delitos PIF* y los *delitos indisolublemente vinculados*, también son objeto de competencia de la FE los «*delitos de participación en organización criminal*», definida en el art. 1 de la Decisión Marco 2008/841/JAI<sup>139</sup>, tal y como esta se haya transpuesto por la legislación nacional:

1) *A los efectos de la presente Decisión marco, se entenderá por: «organización delictiva»: una asociación estructurada de más de dos personas, establecida durante un cierto período de tiempo y que actúa de manera concertada con el fin de cometer delitos sancionables con una pena privativa de libertad o una medida de seguridad privativa de libertad de un máximo de al menos cuatro años o con una pena aún más severa, con el objetivo de obtener, directa o indirectamente, un beneficio económico u otro beneficio de orden material».*

Respecto de todas estas categorías de delitos que son objeto de competencia de la FE, cabe referir las dificultades que se presentan a la hora de determinar la competencia en favor de aquella. En ese sentido, advierte Sabadell Carnicero que la determinación de la competencia principal de la FE depende de la trasposición que hagan los Estados Miembros de una Directiva, de modo que una trasposición incompleta o defectuosa puede impedir el eficaz desempeño de las funciones de la Fiscalía. De este modo, afirma la autora, ha de estar continuamente vigilante ante modificaciones legislativas que puedan conllevar nuevos incumplimientos de la Directiva. Igualmente, las modificaciones de la Directiva podrán afectar a la competencia de la FE. Por otra parte, la complejidad en el establecimiento de la competencia material de la Fiscalía se acrecienta si tenemos en cuenta que la negociación de esa concreta Directiva resultó extremadamente complicada requiriendo para su aprobación la adopción de soluciones de compromiso que se reflejan en su compleja redacción, dejando además un amplio margen de libertad de actuación a los Estados Miembros en su transposición<sup>140</sup>.

A estos problemas debe añadirse, ya a nivel interno, los derivados de los conflictos de competencia que pueden surgir entre los Juzgados de Instrucción y la FE *ratione materiae*. En la jurisprudencia, ya existen precedentes importantes respecto a estos conflictos competenciales. La resolución de aquellos, por mor de la LO 9/2021 y su art. 9.2, se ha residenciado en la Sala Segunda del TS en cuanto a las cuestiones de competencia que puedan suscitarse entre

<sup>139</sup> Decisión Marco 2008/841/JAI del Consejo, de 24 de octubre de 2008, relativa a la lucha contra la delincuencia organizada.

<sup>140</sup> SABADELL CARNICERO, C., La competencia material de la Fiscalía Europea, *cit.*, p. 7 y nota al pie n.º 13.

la FE y cualquier Juzgado de Instrucción cuando dispone que: «*Si las discrepancias a las que se refiere el apartado anterior se suscitaran entre la Fiscalía Europea y un juzgado de instrucción que ya estuviera conociendo del asunto, se tramitará como una cuestión de competencia cuya resolución corresponderá a la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo, previo informe del Ministerio Fiscal*». De ahí que la incoación preliminar de diligencias por parte de cualquier Juzgado de Instrucción quede sujeta por el objeto de dicho procedimiento a conflictos de competencia entre aquellos y la FE que deberán ser resueltos por el TS.

Puede traerse a colación el ATS n.º 20424/2022, de 9 de junio<sup>141</sup>, que resuelve una cuestión de competencia planteada entre el Juzgado de Primera Instancia e Instrucción n.º 1 de Getafe y la FE, por la indiciaria comisión de un delito contra la Hacienda de la UE de los arts. 305, 305 bis y 306 CP o defraudación de subvenciones y ayudas públicas del art. 308 CP. En uno u otro caso, cometido en el periodo comprendido entre enero de 2014 y febrero de 2018, considerado el delito como un único e inescindible, por lo que su consumación habría sido con posterioridad al 20 de noviembre de 2017, momento en el que dio comienzo la competencia de la FE en la investigación de los delitos que afecten a los intereses de la UE. De esa forma, la cuestión nuclear a resolver por el TS se centra en determinar si los hechos que dieron lugar a la causa fueron cometidos antes o después de que la FE comenzara a ejercer sus funciones de investigación, y, en consecuencia, a quien debía atribuírsele la competencia para investigar tales hechos presuntamente delictivos. Refiere el ATS en primer término sobre la nueva problemática competencial surgida con la irrupción de la FE en nuestro ordenamiento jurídico que:

*«En efecto, la cuestión de competencia que nos ocupa presenta no pocas peculiaridades derivadas de los órganos en conflicto: un juzgado de instrucción frente a una Fiscalía. Y, además, frente a una Fiscalía supranacional. Esa situación es inédita en nuestro ordenamiento. Sin duda generará en el futuro nuevas controversias similares a ésta. Es consecuencia de la implantación de ese órgano de nueva planta -Fiscalía Europea-, con un procedimiento y unas normas singulares, incrustado en nuestro viejo sistema procesal, que obedece a premisas y estructuras muy distintas, cuya necesidad de reforma se ha convertido en idea tópica, tantas veces repetida y anunciada como fracasada. Este asunto supone el debut ante esta Sala Segunda de ese novedoso actor del proceso penal en España y en concreto de su capacidad—extravagante hasta ahora en nuestro sistema—de discutir sobre competencia frente a un órgano judicial en pie de igualdad o, incluso, en una situación aparente —y no solo aparente— de cierta supremacía se-*

---

<sup>141</sup> ATS n.º 20424/2022, de 9 de junio de 2022.

*gún derivaría de la herramienta elegida por la legislación –derecho de avocación– para articular esas relaciones».*

En cuanto a la resolución del conflicto competencial, se decanta el TS por arrogar la competencia a la FE considerando diversos argumentos que, en lo principal, pivotan entorno al momento en el que debe entenderse realizados los hechos penales objeto de investigación y si aquellos son posteriores al inicio del funcionamiento de la FE como órgano con aptitud para investigar los delitos que afecten a los intereses financieros de la UE:

*«(...) Nos inclinamos por considerar que los hechos quedan sometidos al nuevo régimen competencial no es decisionismo o voluntarismo. Militan argumentos en apoyo de esa decisión: (i) En primer lugar por concordar con la solución que se daría al problema desde el punto de vista sustantivo (en lo que incide el Fiscal). (ii) También por razones de conveniencia: la implantación de la Fiscalía europea pretende mejorar la situación de las investigaciones de esos fraudes: las dudas han de solventarse por la interpretación que permita su más pronta actuación. (iii) Concurren también razones de coherencia interna. Cuando hay hechos indisolublemente vinculados a los atribuidos a la Fiscalía Europea la ley parte de la preferencia de su competencia, que solo cede excepcionalmente –arts. 22 y 25 del Reglamento–. El problema allí resuelto, en alguna manera es análogo al aquí examinado: hechos inescindibles que en parte son cronológicamente competencia de la Fiscalía europea, lo que debe arrastrar a los anteriores. (iv) Ha de valorarse la continuidad con la interpretación que se ha impuesto en anteriores modificaciones legislativas. La Ley del Jurado contenía una previsión similar para su aplicación en el tiempo –disposición transitoria única de la Ley Orgánica 5/1995–. Se convino de forma pacífica –vid. Circular 3/1995, de 27 de diciembre de la Fiscalía General del Estado– el enjuiciamiento por el jurado de los hechos delictivos que, aún pudiendo haberse iniciado con anterioridad a la entrada en vigor de la ley, seguían cometiéndose con posterioridad al 24 de noviembre de 1995 fecha en que entró en vigor la ley. (v) Finalmente hay un argumento de interpretación literal. Podemos hablar de hechos sucedidos después del 17 de noviembre de 2017: no puede negarse la competencia de la Fiscalía Europea para investigarlos, aunque ello atraiga conductas acaecidas anteriormente, pero inescindibles. Las normas transitorias (art. 120.2 del Reglamento y Disposición Transitoria Única de la Ley Nacional) están formuladas en sentido afirmativo. No excluyen de la competencia de la FE los delitos cometidos antes del 20 de noviembre de 2017; sino que le atribuyen competencia para conocer de los delitos cometidos a partir de su entrada en vigor. El presunto delito aquí analizado ha sido cometido, en parte, después de su entrada en vigor. Si la Ley se refiriese a los delitos íntegramente cometidos después de esa fecha; o excluyese tajantemente los delitos cometidos con anterioridad, sería distinto. El matiz es sutil –muy sutil, si se quiere–, pero no desdeñable. Se ha optado no por excluir los delitos anteriores, sino por incluir los posteriores. La consecuencia será atribuir la competencia a la Fiscalía Europea».*

También conviene hacer referencia al ATS 20136/2023, de 20 de febrero <sup>142</sup>, que, entrando ya en materia de fraude de IVA transfronterizo, resuelve una cuestión de competencia planteada entre el Juzgado de instrucción n.º 9 de Valencia y la FE. Los hechos tienen que ver con dos infracciones punibles. Una relativa a una supuesta elusión fraudulenta del impuesto de hidrocarburos. La otra con un fraude de IVA transfronterizo de defraudación a la Hacienda de la UE en cuantía superior a 10 millones de euros. Siendo solo la segunda de ellas competencia de la FE, pero estando indisolublemente vinculadas ambas y ser cometidas por una organización criminal que opera en diferentes Estados de la Unión, la competencia correspondería por principio la FE. En este supuesto, puede apreciarse con claridad el conflicto competencial al que se hacía referencia *plus supra* con la irrupción de la FE como nuevo órgano con aptitud para asumir la investigación y la acusación en determinados supuestos. *In casu*, la FE asume la competencia para investigar el fraude de IVA transfronterizo al afectar a los intereses de la UE y ser cometido a través de una organización criminal transnacional <sup>143</sup>.

Los hechos investigados, en concreto, consisten en el desarrollo por varias mercantiles de cierta actividad de distribución de gasóleo a estaciones de servicio y empresas de transporte, al amparo de facturas comercialmente correctas, pero que ocultan que, en realidad, no se han satisfecho los impuestos correspondientes. Se aprecian dos operativas distintas: i) La primera se realiza mediante el aprovisionamiento del gasóleo fuera de territorio nacional mediante la adquisición de productos de composición muy similar al gasóleo procedente de Estados miembros de la UE pero al que se han modificado presuntamente algunas características a los solos efectos de excluirlo de la partida arancelaria del gasóleo, y de esa forma evitar todos los controles asociados a la circulación de productos de alta tributación como es el gasóleo. De esta forma, el producto circula con destino a instalaciones completamente ajenas al régimen legal de los impuestos especiales, en el que se eluden por completo los Impuestos Especiales, incluido el IVA (impuesto considerado recurso propio de la UE), al tratarse de una operación transfronteriza, este úl-

---

<sup>142</sup> ATS 20136/2023, de 20 de febrero de 2023.

<sup>143</sup> Véase otro caso en el que la FE asume la competencia respecto de un fraude carrusel del IVA cometido a través de sociedades ficticias en diferentes países de la UE con las que aparentemente comercializarían teléfonos, tabletas, ordenadores y otros equipos electrónicos, con facturas ficticias para eludir el pago del IVA. La cadena de sociedades ficticias habría permitido reclamar a las autoridades tributarias nacionales reembolsos del IVA a los que no tendrían derecho, generando así también beneficios presuntamente ilícitos de enormes proporciones.

Noticia disponible en: <https://www.elperiodico.com/es/economia/20230222/primera-operacion-de-tenidos-espana-fiscalia-europea-83477748>

timo mediante deducción de cuotas soportadas en facturas procedentes de empresas instrumentales; ii) la segunda operativa consiste en el aprovisionamiento mediante la adquisición de gasóleo en el interior de depósitos fiscales de hidrocarburos y su venta a las estaciones de servicio. Una vez el producto sale del depósito fiscal, el impuesto especial lo paga el depósito fiscal, y, por tanto, no se produce elusión del mismo, pero, por el contrario, desde el punto de vista del IVA, el producto se compra exento al estar dentro de depósito fiscal y se vende con IVA al estar ya fuera del mismo. Esa operativa debe conducir en el tráfico legítimo al ingreso de las cuotas repercutidas por no haber soportado IVA en las fases previas, pero en el caso, supuestamente, nunca se ingresa ese IVA repercutido por diversas razones: ya sea porque se compensaba con facturas procedentes de empresas instrumentales; porque parte de las operaciones de venta se declaran exentas mediante facturas ficticias sin repercutir IVA por tener destino aparente en otros Estados miembros, o; porque la entidad obligada al ingreso de dichas cuotas tributarias nunca realiza la autoliquidación de ingreso de las cuotas de IVA.

Sobre la base de este contexto fáctico, resuelve el TS la cuestión de competencia en favor de la FE, y, además, por las dos infracciones objeto de investigación: la elusión fraudulenta del impuesto de hidrocarburos, aun cuando esta no alcance a ser competencia de la FE por razón de materia, y; el fraude de IVA transfronterizo. La cuestión que se plantea por consiguiente es determinar si ambas infracciones penales pueden ser investigadas y enjuiciadas independientemente, o de forma inescindible, o indisociable, atribuyendo la competencia en ese caso al Juzgado de Instrucción respecto de la primera y a la FE respecto de la segunda, o si, por el contrario, deben ser objeto de persecución unitaria ambas infracciones a fin de no quebrar la continencia de la causa, asumiendo la competencia en exclusiva la FE. Veámoslo:

*«En nuestro caso, se sigue la instrucción de dos infracciones punibles: una relativa a una supuesta elusión fraudulenta del impuesto de hidrocarburos, y otra, un fraude de IVA transfronterizo, en cuantía superior a 10 millones de euros (arts. 22.1 del Reglamento y 4.2.a, de la Ley Orgánica 9/2021, que se tipifica penalmente en los arts. 305, 305 bis y 306 del Código Penal). La investigación y persecución de este segundo delito es incuestionablemente competencia de la Fiscalía Europea. El primero, en cambio, no. Sobre tal específica competencia no hay controversia, pues así lo reconoce la propia Fiscalía Europea en su decreto de fecha 3 de febrero de 2022 en el que resuelve no ejercer el derecho de avocación. La cuestión que se plantea por consiguiente es si ambos delitos pueden ser investigados y enjuiciados independientemente, o de forma inescindible, o indisociable como dice el Reglamento, o si por el contrario, deben ser objeto de persecución unitaria, para no romper la continencia de la causa. La regla de*

*la conexidad como criterio de atribución competencial toma cuerpo en el apartado 3 del art. 22. El concepto de conexidad parece, en principio, mucho más limitado que el que establece la legislación procesal nacional. No se hace referencia a criterios subjetivos o temporales, sino únicamente a criterios materiales: el delito conexo debe estar indisociablemente vinculado con el delito que sea competencia de la Fiscalía Europea, con las limitaciones que se establecen en el apartado 3 del art. 25 (en las que el “quantum” de la pena a imponer resulta determinante) (...) La indisociable vinculación del delito conexo con el principal obliga a la Fiscalía Europea a asumir inexcusablemente la competencia, sin excepción alguna, cuando aquel sea instrumental para la ejecución de éste como expresamente señala el art. 25.3.a) incluso si la pena por el delito principal es igual o inferior a la del delito conexo, pero también puede abarcar otras situaciones diferentes: por ejemplo, que ambos delitos (principal y conexo) obedezcan a un mismo plan criminal; o que sea necesaria su investigación y enjuiciamiento conjunto por razones de eficacia; o que la investigación separada de ambos delitos genere perjuicios irreparables para la administración de justicia. (...) Pues, bien, es obvio que existe una relación instrumental entre el delito relativo a la elusión del pago del impuesto especial de hidrocarburos («el delito indisociablemente vinculado») y el delito relativo al fraude del IVA. Por lo que el carácter transnacional de la trama criminal, cuyo encaje normativo en la tipicidad de la organización criminal es indiscutible, es el fundamento de la competencia a la Fiscalía Europea a tenor del art. 22.2 del Reglamento y del art. 4.2.d) de la ley orgánica 9/2021, que expresamente atribuyen la competencia a la Fiscalía Europea para los delitos de participación en una organización criminal cuando esta tenga por objeto la comisión de los delitos cuyo conocimiento se atribuye específicamente a la Fiscalía Europea (los previstos en el art. 22.1 del Reglamento y en el art. 4.2.a), b) y c) de la ley orgánica 9/2021). Pero no solamente desde dicho plano interpretativo debe ser arrogada tal competencia por la Fiscalía Europea, sino que desde la perspectiva del Reglamento (UE) 2017/1939 del Consejo, de 12 de octubre de 2017, cuyo art. 4.º (2.a) concede a dicha Fiscalía la persecución de los delitos contra la Hacienda de la Unión no referidos a impuestos directos nacionales, tipificados en los artículos 305, 305 bis y 306 del Código Penal, siempre que, como aquí ocurre y la Fiscalía Europea admite, la infracción esté relacionada con el territorio de dos o más Estados miembros y supongan, como mínimo, un perjuicio total de 10 millones de euros, extendiéndose, en este caso, conforme al apartado 3, “a los delitos indisociablemente vinculados a los recogidos en las tres primeras letras del apartado anterior”, es decir, a los fraudes de los impuestos nacionales, como el aquí presuntamente cometido. En consecuencia, la cuestión debe resolverse a favor de que sea la Fiscalía Europea la competente para la persecución de todo este entramado delictivo, investigado por las actuaciones del Juzgado de Instrucción n.º 9 de Valencia».*

Como conclusión resumida, puede afirmarse que la FE asumirá la competencia para investigar los fraudes de IVA transfronterizo siempre que aquellos puedan ubicarse en su esfera de competencia en cumplimiento de los re-

quisitos legales vistos *supra* cuya reproducción aquí no es necesaria. Dadas las notas características que presentan los *fraudes carrusel*, no resulta aventurado pronosticar que la investigación y la acusación de estos sea asumida con normalidad por la FE. En particular, en el supuesto de ingresos procedentes de los recursos propios del impuesto sobre el valor añadido, cuando los hechos estén relacionados con el territorio de dos o más Estados miembros, y, supongan, como mínimo, un perjuicio total de 10 millones de euros <sup>144</sup>.

#### 1.4 Las personas jurídicas como sujetos penalmente responsables en el fraude carrusel

Con anterioridad a la reforma del CP operada por la LO 5/2010, la persecución penal de los responsables de las tramas fraudulentas de IVA se centraba exclusivamente en las personas físicas con pleno dominio del hecho (quienes organizaban, dirigían, tomaban decisiones o intervenían en la trama) que actuaban como representantes de las sociedades (verdaderos obligados tributarios del impuesto) que desempeñan principalmente el rol de «*trucha*», «*pantalla*» y «*distribuidora*». Y, en casos residuales, aquellas que hacían lo propio en las sociedades *conduit* y *contra-trader* o que prestaban soporte a la trama de una u otra manera sin vinculación a sociedades concretas <sup>145</sup>. La razón es que el brocardo *societas delinquere non potest* que proclamaba la irresponsabilidad de los entes colectivos, vigente por aquel entonces, y dudosamente derogado en la actualidad <sup>146</sup>, impedía ampliar el alcance de la responsabilidad penal a aquellas. Esto significaba que la persona jurídica quedaba relegada a una posición incidental en la responsabilidad penal por la creación o participación en

<sup>144</sup> Conviene hacer referencia por demás a los últimos datos ofrecidos por la FE en cuanto a investigaciones y perjuicio causado con el fraude de IVA a nivel europeo. A 31 de diciembre de 2024, existían 2.666 investigaciones activas, con perjuicios económicos estimados superiores a 24.800 millones de euros. Con un perjuicio estimado de 13.150 millones de euros, el fraude del IVA representó más del 53 % del total de daños investigados a finales de 2024. La proporción de investigaciones con dimensión transfronteriza (actos cometidos en el territorio de varios países o que causaron perjuicio a varios países) se mantuvo estable (29 %). Los jueces concedieron a los FED órdenes de embargo preventivo por valor de 2.420 millones de euros, mientras que el valor de los activos embargados durante el año ascendió a 849 millones de euros. Información disponible en línea: <https://www.eppo.europa.eu/assets/annual-report-2024/index.html>

<sup>145</sup> Véase MORENO CASTEJÓN, T. / MARÍN VACAS, V. / HURTADO PUERTA, J., *CF-IEF*, cit., p. 164.

<sup>146</sup> Véase sobre la no derogación del principio *societas delinquere non potest* con argumentos difícilmente rebatibles, la brillante y destacada exposición de GÓMEZ MARTÍN, V., «*Falsa Alarma: Societas delinquere non potest. Crítica a la argumentación político-criminal*», en ONTIVEROS ALONSO, M. (Dir.), *La responsabilidad penal de las personas jurídicas*, 2014, pp. 207 y ss.; *passim*; «Falsa alarma. O sobre por qué la Ley Orgánica 5/2010 no deroga el principio «societas delinquere non potest» en Mir Puig, S. / Corcoy Bidasolo, M. (Dirs.), *Garantías constitucionales y Derecho penal europeo*, 2012, pp. 331 y ss.

el *fraude carrusel* y la comisión de delitos respecto del verdadero actor principal: el órgano administrador o el representante legal o voluntario de aquella (art. 31 CP). Lo anterior, aun cuando era la propia persona jurídica la que verdaderamente ostentaba la cualificación que exige el tipo penal contra la Hacienda Pública para ser *sujeto activo* del delito (contribuyente del impuesto en cuestión). De esa forma, la persona jurídica pasaba a ocupar la posición de *responsable civil subsidiaria* de la deuda tributaria defraudada (art. 120.4 CP), sometida además a la imposición de determinadas consecuencias accesorias para prevenir la inercia delictiva y los efectos de la misma de acuerdo con el art. 129 CP. Ítem más, desde 2003, podía ser declarada *responsable solidaria* de la multa impuesta al autor material del delito (art. 31.2 CP)<sup>147</sup>. Respecto a esta última consecuencia de corte sancionador, Nieto Martín<sup>148</sup> erigido aquí como exponente de la posición doctrinal mayoritaria, afirmaba que, pese a que la intención del legislador fue probablemente establecer una auténtica respon-

---

<sup>147</sup> Conviene significar en este punto que la *responsabilidad directa* de las personas jurídicas ha sido y es generalmente admitida legal y jurisprudencialmente en el derecho administrativo sancionador desde hace ya tiempo. Las disposiciones sancionadoras administrativas resultan perfectamente aplicables a las personas jurídicas, que pueden sufrir las sanciones que se establecen en este ámbito, tanto las de tipo pecuniario como las que inciden en anteriores actos administrativos favorables (revocación o suspensión de autorizaciones u otros títulos habilitantes, limitación de determinados derechos, cierre de establecimientos, prohibición de ejercer determinadas actividades, etc.), y en las leyes más recientes se aprecia la tendencia a mencionarlas expresamente como posibles sujetos infractores. El propio Tribunal Constitucional [STC n.º 246/1991, de 19 de noviembre (FJ 2)] vino a reconocer explícitamente la *responsabilidad directa* de las personas jurídicas y su capacidad infractora en el ámbito del derecho administrativo sancionador, lo que no supone la supresión del elemento subjetivo de la culpa en las infracciones cometidas por personas jurídicas, elemento que puede llegar a operar como criterio de modulación de la sanción. En el ordenamiento jurídico tributario, concretamente en el art. 181.1 LGT, se preveía (y se prevé) expresamente que las personas jurídicas infractoras pudieran (y pueden) ser objeto de sanción. En lo que nos interesa aquí, si se trataba de infracciones graves o muy graves por importe inferior a 120.000 euros podía sancionarse a la persona jurídica con una multa pecuniaria. Y en esos casos, al ser esta en general por importe igual o superior a 30.000 euros y siempre que se hubiera utilizado el criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias (art. 187.1 a) LGT), podía imponerse además con arreglo al artículo 186.1 a) LGT la «Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado durante un plazo de un año si la infracción cometida hubiera sido grave o de dos años si hubiera sido muy grave». De esa forma, se llegaba a una situación jurídica manifiestamente incoherente de *lege lata*. En el *ámbito tributario*, las personas jurídicas infractoras, en tanto que obligadas tributarias, podían ser sancionadas de forma administrativa con una multa pecuniaria y una sanción accesoria que implicaba la pérdida determinados derechos y beneficios en materia fiscal. Y en cambio, en el *ámbito penal* por las mismas infracciones transformadas en delito por mor de la concurrencia de determinados elementos cualitativos y cuantitativos, las personas jurídicas no podían ser responsables por sí mismas de una pena de multa, que desde la perspectiva material era la misma que la del orden tributario, ni tampoco podía aplicárseles la pérdida de esos derechos y beneficios en materia fiscal por no estar previsto expresamente esa posibilidad en el CP.

<sup>148</sup> NIETO MARTÍN, A., «Sistemas penales comparados. Responsabilidad penal de las personas jurídicas», en *RLL*, n.º 17, 2006; En sentido parecido, FERNÁNDEZ TERUELO, J.: «Obligación solidaria de la empresa de hacer frente al pago de la multa penal impuesta a su representante (criterios de regulación y consecuencias del nuevo apartado segundo del art. 31 del Código Penal derivado de la reforma 15/2003)», *RDPP*, n.º 5, 2005, p. 40.

sabilidad penal de las personas jurídicas<sup>149</sup>, el art. 31.2 CP puede interpretarse como un supuesto de *responsabilidad civil* de la sociedad por la sanción impuesta al administrador, semejante a la que ha existido tradicionalmente en el ordenamiento italiano. No obstante, lo anterior, nuestra posición al respecto estaría más cercana a la planteada, de forma brillante por Silva Sánchez/Ortiz de Urbina<sup>150</sup>, respecto a que el art. 31.2 CP regulaba un supuesto atípico de aseguramiento de una deuda de Derecho Público<sup>151</sup>.

En cualquier caso, el esquema de atribución de responsabilidad penal descrito cambió de forma radical, al menos en lo formal, con la LO 5/2010, de 22 de junio, de reforma del CP por la que se instauró en el art. 31 bis CP el sistema de responsabilidad penal de los entes colectivos por la comisión de determinados ilícitos penales<sup>152</sup>. Decimos al menos en lo formal, pues en la

<sup>149</sup> Existe alguna sentencia aislada que recoge este criterio erróneo como la SAP Castellón n.º 458/2006, de 25 de septiembre (FJ 8); «*La Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre (RCL 2003, 2744 y RCL 2004, 695, 903), añadió un segundo párrafo al artículo 31 CP estableciendo la solidaridad en el pago de la multa del autor del delito –persona física– y de la persona jurídica en cuyo nombre o por cuya cuenta actúa, rompiéndose la tradición de nuestro ordenamiento jurídico del axioma “societas delinquere non potest”, introduciéndose de este modo la posibilidad de imponer una pena a una persona jurídica, aunque sea por vía indirecta de hacerla responsable solidaria del pago de la misma».*

<sup>150</sup> SILVA SÁNCHEZ, J.M. / ORTIZ DE URBINA, G., «El art. 31.2 del Código Penal. ¿Responsabilidad penal de las personas jurídicas o mero aseguramiento del pago de la pena de multa?», *RAD-InDret*, n.º 2, n.º 343, 2006.

<sup>151</sup> Estos autores consideraban que la responsabilidad solidaria del art. 31.2 CP se trataba de un *aseguramiento de una deuda de Derecho Público* que traía causa de una sanción, en atención a las siguientes razones: i) la deuda por la que se respondía tenía naturaleza pública (era una sanción penal). Además, la doctrina del TC sobre supuestos de infracciones administrativas había establecido que para que el sujeto respondiera por deudas ajenas con origen en una sanción era necesario que existiera algún tipo de responsabilidad subjetiva por su parte, lo cual indicaba que con origen en una sanción es necesario que exista algún tipo de responsabilidad subjetiva por su parte, lo cual indicaba que el carácter de sanción no se alteraba por el hecho de que se respondiera en calidad de responsable por deuda ajena; ii) la dificultad de considerar como un caso de responsabilidad civil un modelo de responsabilidad que prescindía por completo del daño efectivamente causado, siendo así que, tras los envites sufridos por el tradicional principio de responsabilidad por culpa, esta dependencia del daño podía considerarse el elemento más característico de tal institución. No solo no había responsabilidad civil sin daño, sino que, de existir el criterio de imputación de que se trate (culpa, riesgo o responsabilidad objetiva), en principio, se respondía de todo el daño que se hubiera producido, y; iii) a lo anterior había que añadir una razón de justicia material. La única diferencia relevante entre ambos tipos de responsabilidad venía constituida por la necesidad de imputación subjetiva en el caso de que se entendiera que estábamos ante un caso de responsabilidad por deuda de derecho público. Teniendo en cuenta los despropósitos valorativos a los que conducía la desordenada regulación dispuesta por el legislador, no estaba demás que estos se limitaran al menor número de casos posible, y la exigencia al menos de negligencia por parte de la persona jurídica redujera el número de supuesto de aplicación. Esto permitía además solventar de forma razonable los supuestos en los que la empresa era sujeto pasivo o perjudicada del delito cometido por su representante, Cfr. SILVA SÁNCHEZ, J.M. / ORTIZ DE URBINA, G., *InDret*, cit., pp. 39-40.

<sup>152</sup> Este marco legal (entiéndase referido al art. 31.2 y al art. 129 CP) queda derogado completamente por la LO 5/2010 que instaura un sistema autónomo de responsabilidad penal de la persona jurídica, articulado a través del extenso y nuevo art. 31 bis CP. En concreto se deroga el artículo 31.2 CP y se modifica la redacción del art. 129 CP que pasa a regular las medidas aplicables a aquellas entidades que, por carecer de personalidad jurídica, no pueden incardinarse en el actual artículo 31 bis CP, PÉREZ ARIAS, J.,

práctica judicial, a pesar de que esta regulación introdujo *ex novo* como sujeto de imputación penal a las personas jurídicas, el modelo solo sería aplicado de forma residual, manteniéndose en la práctica plenamente aplicable el anterior sistema dados los problemas constitucionales de objetivación en el juicio de atribución de responsabilidad penal que enfrentaba el precepto y que venían derivados en esencia de su parca y deficiente regulación<sup>153</sup>. Aun y así, en ese plano formal, la consecuencia más directa de tal regulación fue la declaración de la propia responsabilidad penal de las personas jurídicas por los delitos cometidos en su seno, entre ellos, el delito fiscal como tipo penal de referencia en el *fraude carrusel*. De esa forma, surgía ya la necesidad de replantear el enfoque adoptado en la persecución de las tramas fraudulentas de IVA, tanto en la vía administrativa por la Administración Tributaria, como en la judicial por la Fiscalía, aunque por aquel entonces aun no resultara materialmente aplicable. Por otra parte, el modelo de responsabilidad penal fue modificado de forma sustancial con posterioridad, primero en el año 2012 con la LO 7/2012, de 27 de diciembre, en lo tocante a los partidos políticos y sindicatos, y especialmente en el año 2015, con la LO 1/2015, de 30 de marzo. Esta última reforma desarrolló ampliamente el art. 31 bis CP con referencias aclaratorias sobre aspectos importantes como los modelos de organización y gestión (*compliance program*). Erigiendo como núcleo de la discutida responsabilidad penal de la persona jurídica y su discutida «culpabilidad» la ausencia de aquellos (defecto de organización), en tanto que medidas idóneas para la evitación de la comisión de delitos, y en definitiva, permitiendo virtualmente la aplicación del sistema de responsabilidad penal de los entes colectivos no conseguida con la anterior regulación.

De lo anterior se advierte un *nuevo escenario* en el plano de la persecución de las tramas de IVA y la atribución de responsabilidad a los entes colectivos responsables que en la actualidad ha sido escasamente explorado en doctrina y

---

*Sistema de atribución de responsabilidad penal a las personas jurídicas*, Director: JAIME MIGUEL PERIS RIERA, Murcia: Universidad de Murcia, Departamento de Historia Jurídica y de Ciencias Penales y Criminológicas, 2013, p. 21.

<sup>153</sup> En ese sentido afirmaba la FGE que ya desde su introducción en 2010, el régimen de responsabilidad penal de la persona jurídica fue criticado por un amplio sector doctrinal, que lo consideró incompleto y confuso en muchos de sus aspectos esenciales. Quizá por ello, escasamente cinco años después, con un escaso número de procedimientos dirigidos contra personas jurídicas y sin apenas tiempo para haber evaluado la eficacia de tan novedosa normativa, la LO 1/2015, de 30 de marzo, acomete una importante modificación del art. 31 bis, reforma parcialmente el art. 66 bis e introduce tres nuevos art., 31 ter, 31 quáter y 31 quinquies, que, con la única novedad de extender en este último el régimen de responsabilidad a las sociedades mercantiles públicas, reproducen el contenido de los apartados 2.º, 3.º, 4.º y 5.º del art. 31 bis original, en Cir. 1/2016, FGE, cit., pp. 1 y 2.

jurisprudencia<sup>154</sup>. La irrupción de un nuevo sujeto de imputación penal obliga a replantear la estrategia a seguir especialmente por la Fiscalía respecto a aquellos contra los que ha de dirigir la acción penal. Ahora, junto a los habituales sujetos físicos imputables que obraban en representación de las personas jurídicas irresponsables, administradores y representantes legales o voluntarios, cohabitan estas últimas, con las matizaciones que luego ser dirán, en tanto que verdaderos obligados tributarios del IVA defraudado y beneficiarias de la ventaja económica y de mercado que proporciona el *fraude carrusel*. Es decir, las personas jurídicas serán responsables penalmente por los delitos de defraudación tributaria y aquellos otros tipos penales adyacentes que admitan su responsabilidad cometidos en el marco del fraude, así como responsables civiles de la deuda tributaria defraudada. Algo que, desde nuestra óptica, favorece sin lugar a duda la capacidad de recuperación de las cuotas defraudadas por la Administración Tributaria. Al ser el elenco de sujetos con capacidad penal y solvencia más amplio, desde la perspectiva recaudatoria supone una mayor garantía para la Administración Tributaria de satisfacer los importes defraudados en tanto que responsabilidad civil derivada del delito<sup>155</sup>. Amén de la posibilidad de imponer la pena de multa a más sujetos, lo que, a fin de cuentas, constituye una deuda pecuniaria de Derecho Público frente al Estado derivada de la imposición de una sanción que beneficia al propio Estado<sup>156</sup>. En ese sentido, a decir de Rosales Pedrero<sup>157</sup>, se trata en definitiva de una fuente de ingresos para el Tesoro, aunque no sea esa la finalidad que motiva la imposición de la pena.

---

<sup>154</sup> En la actualidad son escasas las sentencias que abordan el fraude carrusel desde el prisma de la responsabilidad penal corporativa. No obstante, comienzan a aflorar pronunciamientos que abordan esta temática. Como referente más inmediato puede citarse la SAN n.º 5/2021, de 3 de marzo que puede decirse pionera.

<sup>155</sup> Dispone el art. 116 CP: «2. Los autores y los cómplices, cada uno dentro de su respectiva clase, serán responsables solidariamente entre sí por sus cuotas, y subsidiariamente por las correspondientes a los demás responsables. La responsabilidad subsidiaria se hará efectiva: primero, en los bienes de los autores, y después, en los de los cómplices (...) 3. La responsabilidad penal de una persona jurídica llevará consigo su responsabilidad civil en los términos establecidos en el artículo 110 de este Código de forma solidaria con las personas físicas que fueren condenadas por los mismos hechos».

<sup>156</sup> Dispone el art. 13.1 del Real Decreto n.º 467/2006, de 21 de abril, por el que se regulan los depósitos y consignaciones judiciales en metálico, de efectos o valores que: «El importe de las multas y demás pagos que deban efectuarse a favor de la Administración General del Estado y sus organismos autónomos se ingresará en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones del órgano correspondiente. Los secretarios judiciales, mediante orden de transferencia, ingresarán las cantidades referidas anteriormente en la cuenta especial de ingresos al Tesoro Público, "Multas y pagos a favor del Estado", que será única para todo el territorio nacional. Del mismo modo se procederá cuando el titular haya renunciado expresamente a la cantidad».

<sup>157</sup> ROSALES PEDRERO, S., «La pena de multa parámetros de fijación y destino de las cantidades obtenidas: ¿Han de ser destinadas a financiar la mejora de la administración de justicia?», en *FICP*, 2016, (Disponible en línea: <https://ficp.es/wp-content/uploads/2016/11/Rosales-Pedrero-La-pena-de-multa.pdf>)

## 2. FORMAS DE PARTICIPACIÓN

Como se ha referido líneas atrás, la atribución de responsabilidad penal a las personas jurídicas en el marco del *fraude carrusel* actualmente no ha sido abordada en profundidad en doctrina y jurisprudencia. Ciertamente es que tal atribución de responsabilidad por los delitos vinculados a esta mecánica defraudatoria, de forma individualizada, no difiere en exceso de la que tiene lugar cuando los delitos se cometen al margen de aquella. A fin de cuentas, el *fraude carrusel* es un mecanismo defraudatorio y no un delito *eo ipso*<sup>158</sup>. Sin embargo, la propia configuración participativa del fraude implica una actuación colectiva de los sujetos infractores, físicos y jurídicos, que coadyuvan con su aportación concomitante, en mayor o menor medida, a la consecución de los objetivos defraudatorios. Es desde ese prisma participativo desde donde resulta necesario analizar las formas de participación que pueden darse en el *fraude carrusel* y como se conjugan estas con la atribución de responsabilidad penal a las personas jurídicas por los delitos vinculados a aquel.

En esta modalidad defraudatoria, los sujetos intervinientes pueden ser directamente los creadores de la trama ejerciendo un papel directivo u organizativo, pueden participar de ella para sacar algún tipo de beneficio económico y/o de mercado a cambio de desempeñar un rol colaborativo determinado o pueden participar en el engranaje de forma involuntaria, llegando incluso a ser instrumentalizados para desempeñar uno de esos roles. Principalmente, el de dotar de apariencia de realidad a la trama y la ocultación de los verdaderos responsables. En lo anterior, se atisba *prima facie* la existencia de elementos circunstanciales que afectan al conocimiento y la voluntad y respecto de los

---

<sup>158</sup> Interesa en este punto traer a colación la STS n.º 717/2016, de 27 de septiembre (FJ 1) ya citada. y en la que el TS pone de manifiesto que el *fraude carrusel* es una figura de construcción doctrinal que por sí misma no está tipificada como delito en el Código Penal (ni como sanción administrativa en el LGT). A efectos del tipo penal, la concurrencia o no de los requisitos doctrinalmente exigidos para considerar la existencia de esta figura carece de interés. Lo relevante no es la etiqueta doctrinal con la que se puedan identificar los hechos, sino que lo verdaderamente trascendente es si mediante el comportamiento de los agentes participantes se ha defraudado a la Hacienda Pública eludiendo el pago de tributos u obteniendo devoluciones indebidas: «En lo que se refiere a la alegación relativa a la existencia o inexistencia del llamado fraude carrusel, es ésta una figura recogida en la doctrina, pero que no aparece en el artículo 305 del C. Penal como una conducta típica. Aunque el recurrente se esfuerza en examinar si los requisitos doctrinalmente exigidos para esa figura concurren en el caso, carece de interés la etiqueta doctrinal con la que se puedan identificar los hechos declarados probados, pues lo que resulta trascendente es si mediante ese comportamiento de los acusados se ha defraudado a la Hacienda Pública eludiendo el pago de tributos u obteniendo devoluciones indebidas. Dicho de otra forma, lo que aquí importa es si la conducta descrita como probada es típica como delito fiscal, y no si es incluíble en una determinada figura construida doctrinalmente».

cuales puede trazarse una relación con los dos títulos de imputación subjetiva característicos del Derecho Penal: el *dolo* y la *imprudencia* <sup>159</sup>.

Sin perjuicio de lo anterior, es de obligado advertir que en este punto nos encontramos en el plano participativo de una conjura para defraudar a la Hacienda Pública llevada a cabo por una pluralidad de sujetos y no específicamente en la vertiente subjetiva de un tipo penal en concreto (tipicidad subjetiva). Es decir, una cosa será la participación *voluntaria* o *involuntaria* en la mecánica del *fraude carrusel* y otra distinta la realización del tipo subjetivo del delito de defraudación tributaria que se persigue con aquel y aquellos otros delitos adyacentes.

Hecha la distinción, puede afirmarse, no obstante, que, aun no siendo perspectivas necesariamente coincidentes, ambas están estrechamente relacionadas y no pueden escindirse fácilmente desde el punto de vista sancionador. Sin ir más lejos, aquellos sujetos que participen de forma *voluntaria* en el *fraude carrusel* necesariamente llevarán a cabo las conductas penalmente relevantes vinculadas a aquel de forma dolosa. En principio, el conocimiento y la voluntad de participar en la trama determinará el conocimiento y la voluntad de cometer los delitos concretos o participar en ellos. Aunque, no obstante, finalmente pueda llegar a ocurrir que el sujeto infractor desista de su acción delictiva o los delitos no lleguen a consumarse por causas ajenas a la voluntad de este. Lo mismo con matices puede decirse cuando la participación tiene lugar de forma *involuntaria*. Aquellos que participen sin saberlo en el fraude llevarán a cabo las conductas penalmente relevantes de forma culposa. Se dice en este caso con matices porque a salvo quedan los supuestos de *ignorancia deliberada* y *dolo eventual* ubicados en la esfera penal como se verá. Es decir, aunque la participación en el fraude pueda ser involuntaria, descubierta aquella, nada obsta a que el sujeto infractor decida no impedir la comisión o participación en los delitos, o de algún modo, aquella resulte querida y aceptada (dolo eventual).

En lo que sigue, se analizarán estas formas de participación y su incidencia en el plano penal y tributario, no sin antes anticipar que cuando se hable de *participación voluntaria*, se hará principalmente desde el plano *penal* que más interesa y cuando se trate de participación *involuntaria*, se hará desde el *prisma tributario*. La razón es que, en el ámbito penal, para la imputación concreta de los tipos penales vinculados al *fraude carrusel* será exigible necesariamente el *dolo* (directo, de segundo grado o eventual), al no estar prevista para

---

<sup>159</sup> El CP consagra de manera expresa en el art. 5 CP que: «no hay pena sin dolo o imprudencia» e, implícitamente, en el art. 10 CP: «son delitos las acciones y omisiones dolosas e imprudentes penadas por la ley».

aquellos la *imprudencia* como título de imputación subjetiva (a excepción del delito de blanqueo de capitales). Lo que no obsta a entrar a valorar las posibles conductas imprudentes. Sin embargo, en el ámbito *tributario* basta con que la participación tenga lugar en términos de *culpa simple* para fundamentar la limitación de derechos de la Dir. IVA<sup>160</sup> y la imposición de sanciones tributarias con base en la «teoría del conocimiento». De ahí el especial interés por la participación involuntaria en este ámbito y la referida teoría como elemento a tener en cuenta desde el prisma preventivo. No obstante, dado que aquí puede servir de elemento modulador del alcance de la sanción tributaria (individualización judicial), el grado de culpabilidad apreciado en la conducta del sujeto pasivo, no siempre y en todo caso la participación dolosa estará ubicada en la esfera penal. Podrán existir supuestos en los que se trate de una conducta dolosa, pero no concurren los elementos objetivos del tipo penal de defraudación tributaria. Piénsese, en el supuesto (más inusual pero factible) de que la defraudación pergeñada no alcance el importe de 120.000 euros exigido en el tipo como condición objetiva de punibilidad. En esa constelación de casos las consecuencias en principio serán únicamente tributarias, pero de mayor gravedad que si hubieran tenido lugar por culpa simple.

Así, la distinción planteada *supra* es importante por dos razones: i) la primera tiene que ver con el riesgo tributario y penal y la implementación de modelos de *compliance* para evitar, detectar o mitigar la creación o participación en el *fraude carrusel* y las infracciones y delitos vinculados a este, y; ii) la segunda, derivada de la anterior, la identificación de las personas jurídicas que se hayan sujetas al sistema de responsabilidad penal del art. 31 bis CP y en las que podría estar justificado, en términos de *idoneidad* y *eficacia*, implementar este tipo de modelos. Ya sea por las propias características formales y materiales que presentan, ya por la predisposición que muestran a la participación en el fraude y la comisión de los delitos en cuestión.

## 2.1 Participación voluntaria en la mecánica defraudatoria: la vía penal

### 2.1.1 EL DOLO COMO PRESUPUESTO BÁSICO DE LA PARTICIPACIÓN EN EL FRAUDE CARRUSEL

Por lo general, las conductas de aquellos que concurren en el *fraude carrusel* convergen en un mismo común denominador, que además resulta ser la

---

<sup>160</sup> Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

esencia misma de aquel: *el dolo*. Es decir, la consciencia y voluntad de crear o participar en el fraude en connivencia con una pluralidad de sujetos coordinados entre sí (*pactum scaeleris*) con el fin de defraudar a la Hacienda Pública para obtener un *rédito económico* (beneficio directo) y/o una *ventaja de mercado* (beneficio indirecto). Conviene recordar que, por lo general, dada la gravedad de las conductas y la potencialidad defraudatoria de este tipo de fraude, los supuestos en los que la participación y por supuesto la creación de la trama es voluntaria, concurrirán todos los elementos típicos de los tipos penales vinculados a aquel. Por ello, serán perseguibles principalmente en la vía penal y no tanto en la vía tributaria. Sin perjuicio de las consecuencias que puedan derivarse en esta última de forma simultánea.

Desde una perspectiva netamente subjetiva, hay que precisar con carácter previo que el *dolo* en la concepción doctrinal dominante exigiría pleno conocimiento y voluntad coetánea de la situación de hecho, los elementos constitutivos del tipo penal y su realización material, así como la intensidad de la relación volitiva del sujeto con el resultado típico. Como lo define Mir Puig<sup>161</sup>, el *dolo* es la voluntad consciente resultante, sin más, de sumar el conocimiento a la voluntariedad básica de todo comportamiento humano, y, que dicho dolo, implica *querer* en el sentido, por lo menos, de *aceptar*. De esa conceptualización del dolo puede afirmarse, siguiendo a Muñoz Conde<sup>162</sup>, que aquel está constituido por dos elementos: uno intelectual o cognitivo y otro volitivo. El primero referido al conocimiento del sujeto de la acción de lo que hace y los elementos que caracterizan su acción como conducta típica. El segundo, relacionado con la voluntad incondicional de realizar un comportamiento típico que el sujeto cree que puede realizar.

En este punto puede advertirse sin esfuerzo que los precitados elementos ontológicos vinculados por naturaleza al ser humano resultan dogmáticamente cuestionables cuando se trata de personas jurídicas incapaces de conocimiento y voluntad propia sobre cualquier elemento cognitivo y volitivo en general, y sobre los elementos del tipo penal en particular. Salvando de forma artificiosa este escollo, sobre la base de que en las personas jurídicas dicho conocimiento y voluntad recaería (*rectius*: se proyecta) en las personas físicas que obran en su nombre (altamente discutible), la conducta dolosa en el marco del *fraude carrusel* se configuraría como aquella en la que de forma consciente y voluntaria los contribuyentes se confabulan con una pluralidad de sujetos (terceros) para obtener un beneficio económico y/o una mejora de la posición en el mer-

<sup>161</sup> MIR PUIG, S., *Derecho Penal*, 10.ª edición, 2015, p. 268 (*in memoriam*).

<sup>162</sup> MUÑOZ CONDE, F., *Teoría general del delito*, 5.ª edición, 2022, p. 73.

cado a costa de defraudar a la Hacienda Pública, llevando a cabo, para ello, determinadas conductas penalmente relevantes: la organización colectiva para defraudar con reparto de roles, la confección de documentación mercantil a efectos penales falsa o falseada, la elusión del pago de cuotas de IVA repercutido y la deducción o la obtención indebida de devoluciones de IVA soportado.

Conviene ahora señalar la diferencia que existe en el ámbito tributario y penal respecto a la fundamentación de la atribución de un hecho antijurídico (antijuricidad) y su atribución a su autor (*culpabilidad*) para la imposición de sanciones de una u otra índole.

Desde el *ámbito tributario*, y con más precisión, en cuanto a la limitación del derecho a la deducción del IVA soportado y la imposición de sanciones tributarias, exponen Moreno Castejón/Marín Vacas/Hurtado Puerta<sup>163</sup>, que en los casos de tramas y redes organizadas de defraudación al IVA cuya regularización procede por vía administrativa (cuando no revisten caracteres de delito), se tramita también el correspondiente procedimiento sancionador, basado en la *participación* o *connivencia* en la trama constituyendo este hecho en el elemento determinante de la *culpabilidad* del obligado tributario<sup>164</sup>. La prueba de esa *connivencia* será necesaria para la regularización del IVA y para la imposición de las correspondientes sanciones. Afirman estos autores, desde el análisis de la sentencia *Axel Kittel*<sup>165</sup>, que la *culpabilidad* no se analiza aquí en términos dolosos como venía siendo frecuente en las denuncias penales presentadas por la Administración Tributaria, sino en términos de *culpa simple*<sup>166</sup>.

<sup>163</sup> MORENO CASTEJÓN, T. / MARÍN VACAS, V. / HURTADO PUERTA, J., *CF-IEF*, cit., pp. 162 y 165.

<sup>164</sup> El principio de *culpabilidad* se define actualmente en el art. 183 LGT de modo similar al principio de culpabilidad jurídico-penal, considerando que «son infracciones tributarias las acciones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia».

<sup>165</sup> STJUE de 6 de julio de 2006, caso *Axel Kittel* y otros v. *Bélgica* (asuntos acumulados C-439704 y C-440/04).

<sup>166</sup> Sobre la *culpa simple* en el marco sancionador tributario se firma en la STSJ de Asturias n.º 539/2002, de 3 de junio, Sala Contencioso-Administrativo (FJ 3) que: «Ciertamente en nuestro Derecho no cabe prescindir en la configuración del ilícito tributario del elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa, lo que por otra parte, y aun sin declaración expresa al respecto, resulta indiscutible ante la imposibilidad de imponer sanciones prescindiendo de los perfiles subjetivos de la culpa, de acuerdo con los principios del Derecho penal aplicables al Derecho administrativo sancionador como manifestaciones que ambos son del «*ius puniendi*» del Estado, pero no puede concluirse de ello que sólo la concurrencia de la consciencia y de la voluntariedad e intencionalidad que constituye el dolo permita la aplicación de sanciones, pues obvio es que, al lado del dolo, se halla la culpa o negligencia caracterizada, como bien es conocido, por la ausencia de cuidados o precauciones o por la omisión de diligencias o de la adopción de medidas encaminadas a evitar un resultado antijurídico previsible que, sin cautelas de indispensable consideración o adopción, pudiera producirse o, como aquí sucede, por el quebrantamiento, aun sin el propósito directo que implica el dolo, de preceptos reglamentarios de obligado acatamiento, bastando con que concurra la forma de culpabilidad por culpa para que sea procedente, en presencia de los demás requisitos precisos, la sanción, como por otro lado explica con claridad el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria».

Cualquier conocimiento del origen o destino fraudulento de las operaciones, incluso una reiteración del aprovisionamiento por tales fuentes después de conocer ese origen haría al empresario negligente y abriría las puertas a la *regularización* administrativa del IVA soportado, y, en su caso, las sanciones correspondientes. Puede afirmarse entonces que en el ámbito tributario son sancionables tanto las conductas imprudentes (culpa simple) como las dolosas<sup>167</sup>. Y, en ese sentido, debiendo servir de criterio de modulación de la sanción, junto con los criterios expresamente previstos en el art. 187 LGT, el mayor o menor desvalor de acción y resultado de acuerdo con el principio de culpabilidad<sup>168</sup>.

En cambio, en el ámbito penal la cuestión es distinta al menos en apariencia. La *culpa simple*, como una categoría de la imprudencia, es insuficiente para fundamentar la *tipicidad subjetiva* de los delitos vinculados al fraude<sup>169</sup>. De entrada, hay que señalar que la creación o participación en la trama para defraudar a la Hacienda no es en sí misma una conducta típica ni del delito fiscal ni de ningún otro tipo penal. Lo relevante será si mediante ese comportamiento creativo o participativo se ha defraudado eludiendo el pago de tributos u obteniendo devoluciones indebidas y si para conseguir tal fin se han utilizado determinados medios, modos o formas penalmente típicos (facturas apócrifas, organización y reparto de roles con el fin de cometer los delitos etc.). En tal caso, sí podrá hablarse de la comisión de tales delitos cuya caracterización *ex lege* resulta ser eminentemente dolosa. Y en efecto, dada la falta de tipificación de una modalidad imprudente en estos delitos (a excepción del blanqueo de capitales), para la determinación de la *tipicidad* de aquellos se

---

<sup>167</sup> En ese sentido afirma CHOCLÁN MONTALVO que conforme al *principio de culpabilidad*, se requiere que el hecho sea reprochable al menos a título de *simple negligencia* (que junto al dolo, forma parte del tipo subjetivo de la infracción), y, además, que pueda reprocharse al sujeto no haberse comportado de otro modo, lo que presupone, capacidad de culpabilidad, conciencia de la ilicitud y exigibilidad, CHOCLÁN MONTALVO, J.A., «Responsabilidad tributaria por los conceptos una aplicación razonable del principio de culpabilidad», *LL-RJEDJB*, n.º 2, 2005, p. 7.

<sup>168</sup> A pesar de que el art. 187 LGT dispone que las sanciones se graduarán «exclusivamente» conforme a los criterios de *comisión repetida de infracciones tributarias, perjuicio económico para la Hacienda Pública, incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación y acuerdo o conformidad del interesado* (precepto que pertenece aún a la llamada individualización legislativa), no obstante, las exigencias materiales derivadas del *principio de culpabilidad*, en su función de individualización de la sanción, requieren la utilización de otros factores reales de determinación que, sin alterar el marco sancionatorio establecido por el legislador, permitan al órgano competente concretar la sanción adecuada a la gravedad de la culpabilidad (individualización judicial), CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *LL-RJEDJB*, cit., p. 11, con cita a la STS de 4 de marzo de 2004 (FJ 5).

<sup>169</sup> En ese sentido, MIR PUIG de forma concisa expone que la *culpa consciente*, por ser modalidad de imprudencia, determina únicamente las penas señaladas al delito imprudente, siempre más leves, o la impunidad cuando la imprudencia no es punible, MIR PUIG, S., *Derecho Penal*, 10.ª edición, cit., p. 271 (*in memoriam*).

exigirá la realización de las conductas objetivamente típicas con dolo (directo, de segundo grado o eventual) y no por imprudencia, lo que constituirá el elemento fundamentador de la tipicidad subjetiva y la posterior atribución del hecho antijurídico al sujeto infractor.

Al hilo de lo anterior, y en el caso del delito fiscal en particular, este efectivamente es un delito doloso y así lo ha entendido la constante jurisprudencia del TS<sup>170</sup> en cuanto a la exigencia de una conducta consciente y voluntaria del sujeto activo como elemento subjetivo del tipo. Y esa exigencia de dolo en el caso de estudio, tendría una doble proyección: i) de un lado, aquella que afectaría al elemento subjetivo del delito fiscal prototípico (art. 305 CP). Consistiría en una conciencia clara y precisa del deber de tributar y la voluntad de infringir ese deber. O, dicho con otras palabras, el ánimo de defraudar al erario dejando de pagar impuestos y la conciencia de que la conducta implica la correlativa pérdida para la Hacienda Pública de lo que esta habría de recaudar, y; ii) aquella otra que incide en el elemento subjetivo de las modalidades del subtipo agravado (art. 305 bis CP), y en especial, la modalidad de grupos organizados del delito fiscal (art. 305 bis apartado 1 b) CP)<sup>171</sup>. Se trataría en este último caso del conocimiento y voluntad de pertenencia a una *estructura organizada* cuya finalidad sería la ejecución material del fraude, lo que, a nivel de *imputación subjetiva*, tendría también relevancia en una eventual posibilidad de atribución de responsabilidad penal por la participación en la defraudación de terceros (arts. 28 y 29 CP).

De lo dicho en los dos planos, tributario y penal, puede extraerse la siguiente idea fuerza: en el *ámbito tributario* es sancionable la creación o participación en el fraude y la comisión de infracciones dolosas y culposas. Basta la *culpa simple* para fundamentar la limitación de derechos y la imposición de sanciones tributarias por la participación en el fraude, sirviendo de criterio de graduación de la sanción, la mayor o menor *culpabilidad* del sujeto pasivo (dolo o culpa); en el *ámbito penal*, solo es sancionable la creación o participación en el fraude y la consecuente comisión de delitos dolosa. Es necesaria la concurrencia de *dolo* para poder fundamentar la condena por los delitos vinculados a la participación en el fraude (salvo el caso de blanqueo de capitales). De ahí que los supuestos imprudentes (culpa simple) queden relegados al ámbito tributario sancionador, al no estar regulada en

---

<sup>170</sup> Véase STS n.º 2115/2002, de 3 de enero (FJ 6); STS n.º 1590/2003, de 22 de abril (FJ 103); STS n.º 801/2008, de 26 de noviembre (FJ 2) entre otras muchas.

<sup>171</sup> Art. 305 bis apartado 1 b) CP: «*Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal*».

el CP la modalidad comisiva imprudente de los tipos penales imputables como se ha apuntado.

En conexión con lo expuesto, hay que dejar claro que, aunque el presupuesto general para la creación y participación en la trama y la realización de las conductas típicas sea el actuar doloso de los sujetos participantes, o, al menos, la mayor parte de ellos, el grado de implicación en la mecánica defraudatoria y los beneficios obtenidos del fraude no rentan a todos por igual. De forma general, pues la casuística puede ser inabarcable: i) la sociedad «trucha» considerada el *incumplidor formal* o *autor inmediato* de la defraudación puede estar confabulada con la sociedad *distribuidora* o ser directamente controlada por esta. En el primer caso, obtendrá el beneficio de no ingresar el IVA repercutido y cobrado a la sociedad *pantalla* o directamente a la *distribuidora*, y si no hubo pago efectivo de estos (carrusel documental), el beneficio lo obtendrá del reparto por la sociedad *distribuidora* de la devolución indebidamente obtenida al final de la cadena de fraude. En el segundo caso, que la sociedad «trucha» esté controlada por la *distribuidora*, el beneficio en realidad lo obtendrá este último que se sirve de la «trucha» como instrumento para cometer el delito y ocultar su responsabilidad; ii) por su parte, el servicio que presta la sociedad *pantalla* a la trama ocultando el fraude y obstaculizando la persecución de sus responsables, es recompensado, por lo general, mediante una retribución económica que deriva normalmente del beneficio obtenido con la defraudación a la Hacienda Pública; iii) por último, la sociedad *distribuidora* resulta ser la verdadera beneficiaria del fraude. Obtiene por lo general los bienes a un precio más bajo que el normal de mercado y el derecho a la deducción o devolución de las cuotas de IVA ficticiamente soportadas. Suele ser el operador al que resulta imputable la responsabilidad de la organización del entramado que sustenta el fraude (segunda vía de acción penal). En líneas generales, es el principal responsable, siendo el resto de los operadores partícipes en calidad de cooperadores necesarios, cómplices o instigadores. Ello no resta otras posibilidades alternativas, pudiendo ocurrir también que la responsabilidad recaiga en otros sujetos distintos, esto es, los verdaderos ideólogos y organizadores cuando no lo sea la propia *distribuidora*, en cuyo caso, este para obtener rédito se servirá de las estructuras defraudatorias ya organizadas respecto de las cuales aparentemente no presentará connivencia, llegando incluso a poder desconocer su composición exacta y su finalidad delictiva (conductas neutrales).

## 2.1.2 PARTICIPACIÓN NO BUSCADA PERO QUERIDA Y ACEPTADA: LA IGNORANCIA DELIBERADA

Puede ocurrir que un operador jurídico a primera vista no participe del fraude y no tenga vinculación con la estructura organizada, pero, pudiendo y debiendo conocerlo, decide voluntariamente ignorar los elementos que sugieren su existencia, aceptando la probabilidad de que la peligrosidad de su conducta se concrete en la efectiva participación y en la defraudación tributaria a la Hacienda Pública. No se trata de un supuesto de participación *imprudente*, sino de una participación *no buscada*, pero de alguna forma querida y aceptada (eventual). Esta constelación de casos puede tener lugar en los sectores muy contaminados por el fraude (informático, chatarra, automóviles, piedras preciosas, etc.) que exigen extremar las cautelas y el nivel de *diligencia* en las relaciones con terceros. El contribuyente ante la existencia de indicios de fraude y representándose como posible la participación en aquel, por llevar a cabo determinadas operaciones económicas, decide ignorarlos, aceptando la probabilidad de que su conducta puede llevarle a participar en el fraude y reportarle beneficios económicos ilícitos a costa de defraudar a la Hacienda Pública. En otras palabras, el contribuyente no tiene vinculación con la trama, pero conoce que determinadas operaciones mercantiles o vinculaciones con terceros implican un riesgo elevado de participar en ella, y, aun así, decide voluntariamente ignorar ese riesgo aceptando la probabilidad de participar en el fraude y defraudar a la Hacienda.

El supuesto planteado, podría tener pleno encaje en la figura doctrinal de la *ignorancia deliberada*<sup>172</sup>. Se trata una construcción jurisprudencial ideada para dar respuesta a los casos en los que se constata un acto de indiferencia hacia el bien jurídico que sugiera la misma necesidad de pena que los supuestos de dolo eventual en su sentido más estricto<sup>173</sup>. Siguiendo la nomenclatura

---

<sup>172</sup> Véase sobre la doctrina de la *ignorancia deliberada*: en la jurisprudencia, las STS n.º 1637/1999, de 10 de enero (FJ 5); STS n.º 1583/2000, de 16 de octubre (FJ 3); STS n.º 57/2009, de 2 de febrero (FJ 2) y STS n.º 234/2012, de 16 de marzo (FJ 3); Y, en la doctrina, RAGUÉS I VALLÈS, R., *La ignorancia deliberada en Derecho Penal*, 2008; FEIJÓ SÁNCHEZ, B., «La teoría de la ignorancia deliberada en Derecho Penal: una peligrosa doctrina jurisprudencial», *RAD-InDret*, n.º 3, 2015.

<sup>173</sup> Aunque en la jurisprudencia esta doctrina ha tenido plena acogida, en la doctrina se ha sostenido que el razonamiento que fundamenta la figura ignorancia deliberada no respeta el derecho a la presunción de inocencia. En ese sentido, afirma PÉREZ MANZANO que si lo que se quiere probar es el conocimiento al realizar el hecho, en dicho momento hay ceguera, desconocimiento de elementos típicos relevantes; por tanto, sostener que tiene conocimiento porque podía y debía saber y no ha querido saber más es un razonamiento que no respeta las reglas de la lógica. La idea que late tras esta construcción es la de la *actio libera in causa*: el sujeto se habría situado voluntariamente en situación de desconocimiento con el objetivo de eludir la responsabilidad penal o tener un tratamiento más benigno, lo que emparenta con otras situaciones en fraude de Ley. De manera que para poder argumentar con solidez la responsabilidad penal por

propuesta por el TS <sup>174</sup>, para la punición de estos supuestos son necesarios tres requisitos: i) *una falta de representación suficiente de todos los elementos que definen el tipo delictivo de que se trate*, Esa falta de representación, si es absoluta, nunca podrá fundamentar la imputación subjetiva a título de dolo. Los supuestos abarcados estarán relacionados, de ordinario, con la conciencia de que se va a realizar, con una u otra aportación, un acto inequívocamente ilícito. La sospecha puede incluso no llegar a perfilar la representación de todos y cada uno de los elementos del tipo objetivo, al menos, con la nitidez exigida de ordinario para afirmar la concurrencia del elemento intelectual del dolo. Sin embargo, sí ha de ser reveladora de una grave indiferencia del autor hacia los bienes jurídicos penalmente protegidos, pues, pese a representarse el riesgo que su conducta puede aparejar, no desiste del plan concebido; ii) *una decisión del sujeto de permanecer en la ignorancia*, aun hallándose en condiciones de disponer, de forma directa o indirecta, de la información que se pretende evitar. Además, esa determinación de desconocer aquello que puede ser conocido, ha de prolongarse en el tiempo, reforzando así la conclusión acerca de la indiferencia del autor respecto de los bienes jurídicos objeto de tutela; iii) *un componente motivacional*, inspirado en el propósito de beneficiarse del estado de ignorancia alentado por el propio interesado, eludiendo así la asunción de los riesgos inherentes a una eventual exigencia de responsabilidad criminal.

La figura de la *ignorancia deliberada* aplicada al supuesto planteado *plus supra* recae, en efecto, sobre el desconocimiento de la existencia misma del fraude, pero a su vez, necesariamente sobre las conductas concretas que llevan a cabo directivos y subordinados de la persona jurídica obligada tributaria y que ponen en efectivo riesgo el bien jurídico protegido: facturación irregular o falseada; contabilización de facturas falsas o falseadas; la presentación de autoliquidaciones con la deducción de cuotas de IVA soportado de origen fraudulento, o; la solicitud indebida de devoluciones de IVA con idéntico origen. El sujeto que se coloca en una posición de *ignorancia voluntaria* respecto a la existencia del fraude, también lo hará por principio cuando proceda a confeccionar y presentar sus declaraciones tributarias, pues pudiendo conocer que las cuotas de IVA soportado traían origen en una cadena de transacciones fraudulenta, prefiere ignorarlo para beneficiarse de la defraudación de algún modo

---

esta vía, deberían exigirse los requisitos de la propia *actio libera in causa*, esto es, que en el momento de colocarse deliberadamente en situación de ceguera se represente el carácter delictivo de su actuación en sus rasgos esenciales, en PÉREZ MANZANO, M., «*La delimitación entre prueba y subsunción del dolo en Derecho Penal Económico: el caso de los testaferros*», en DEMETRIO CRESPO, E. (DIR.) / DE LA CUERDA MARTÍN, M. / GARCÍA DE LA TORRE, F. (Coords.), *Derecho Penal económico y teoría del delito*, 2020, p. 346; En sentido parecido, FEIJÓO SÁNCHEZ, B., *RAD-InDret*, cit., pp. 2 y ss.

<sup>174</sup> Por todas, STS n.º 234/2012, de 16 de marzo (FJ 3).

querida y no evitada (aceptada). Estas conductas defraudatorias amparadas en un *desconocimiento voluntario* previo de la existencia del fraude tendrían relevancia penal y podrían subsumirse en el delito contra la Hacienda Pública a título de *dolo eventual* de acuerdo con la doctrina referida del TS. Y ello, sin perjuicio de que también puedan ser subsumidas en el resto de los tipos penales vinculados a la participación en el fraude.

Es necesario apuntar aquí la diferencia existente entre el *desconocimiento voluntario* (dolo eventual) y el *desconocimiento por la infracción del deber de diligencia* (culpa consciente). En el primer caso, el sujeto pasivo desconoce el fraude, pero se representa y acepta como posible la participación en aquel y la obtención de los beneficios ilícitos mediante la presentación de autoliquidaciones o solicitudes de devolución fraudulentas (lesión del bien jurídico). Aquí estaríamos en el plano del *dolo eventual* (condicionado) en el que el resultado aparece como posible (eventual) y de alguna forma es querido o aceptado. Siguiendo a Mir Puig<sup>175</sup>, quien *toma en serio* la probabilidad del delito, en el sentido de que no la descarta, ha de aceptar necesariamente dicha probabilidad si decide realizar la conducta peligrosa. La aceptación va implícita en el actuar voluntariamente sin descartar la probabilidad del delito, del mismo modo que querer la conducta a conciencia de la probabilidad rayana en la seguridad de que produzca el resultado típico implica la aceptación en el *dolo directo* de segundo grado. En el segundo caso, relacionado con la *teoría del conocimiento* que se verá más adelante, el sujeto pasivo parte del mismo presupuesto, desconoce el fraude, pero *pudo y debió* conocerlo si hubiera observado la *diligencia debida* que le era exigible en el desarrollo de actividades económicas con terceros. Su intención no es participar en el fraude y defraudar, aunque se representa como posible ese escenario (por ejemplo, por operar en un sector muy contaminado por el fraude), confía en que no se producirá por diversos factores. Se trataría aquí de los supuestos de *culpa consciente* (imprudencia penalmente atípica), que como refiere Mir Puig<sup>176</sup>, se da cuando, si bien no se quiere causar la lesión, se advierte su posibilidad y, sin embargo, se actúa: se reconoce el peligro de la situación, pero se confía en que no dará lugar al resultado lesivo. Si el sujeto deja de confiar en esto, concurre ya el *dolo eventual*.

---

<sup>175</sup> MIR PUIG, S., *Derecho Penal*, 10.<sup>a</sup> edición, cit., p. 276 (*in memoriam*).

<sup>176</sup> MIR PUIG, S., *Derecho Penal*, 10.<sup>a</sup> edición, cit., p. 275 (*in memoriam*).

### 2.1.3 SOCIEDADES QUE CONCURREN VOLUNTARIAMENTE EN EL FRAUDE: PROPUESTA DE DISTINCIÓN A EFECTOS DE LA IMPUTACIÓN DE RESPONSABILIDAD EX ART. 31 BIS CP

En la mecánica defraudatoria del *fraude carrusel* hay que diferenciar los *roles* que desempeñan las sociedades participantes (funciones) de los *perfiles* que presentan aquellas (formas y características). Mientras que los *roles* representarían la denominación, aquí tributaria, que recibe una o varias sociedades por el desempeño de determinadas funciones dentro del fraude (sociedad iniciadora, «trucha», pantalla, etc.). Los *perfiles* encarnan las formas o características que revisten tales sociedades en el plano fáctico y jurídico (sociedad limitada, sociedad anónima, actividad real, estructura societaria etc.).

Ahora bien, la anterior distinción no empece a que los diferentes roles aparezcan vinculados íntimamente a sociedades con unas concretas formas o características. Sirva de mero ejemplo las sociedades con el rol de «trucha», que, en líneas generales, dada la experiencia ya acumulada en la persecución de estas tramas, presentan las características de sociedades limitadas por su bajo coste de constitución, con un capital social mínimo, una nula estructura societaria, una actividad mercantil escasa o ficticia y un órgano administrador con el perfil de testaferro. En ese sentido, las sociedades concurrentes en el fraude, por lo general, presentan particularidades funcionales y estructurales concomitantes. Por principio, aquellas permiten llevar a cabo una categorización que, sin perjuicio de la valoración necesaria a realizar en el caso concreto, servirá para delimitar cuales de ellas serán penalmente responsables de acuerdo con el sistema de responsabilidad penal previsto en el art. 31 bis CP. Y, sobre todo, en cuales de ellas es posible, o tiene mayor sentido desde la perspectiva de la *idoneidad y eficacia*, impulsar la implementación de modelos de *compliance* como herramienta para prevenir y descubrir el fraude, las sanciones tributarias y penales que de aquel se derivan, y, en definitiva, la responsabilidad penal de las sociedades y la de los miembros que la componen (directivos y subordinados).

Partiendo de esos objetivos, y asumiendo por neto pragmatismo (no sin objeciones) la *tesis de la autorresponsabilidad* penal de la persona jurídica <sup>177</sup>,

---

<sup>177</sup> Este modelo, a pesar de ser ampliamente discutido, es el que ha sido acogido por el legislador y el TS en contra de otras posiciones doctrinal (sistema vicarial o misceláneo). En ese sentido, se constata en el Preámbulo de la LO 1/2015, de 30 de marzo, que con las modificaciones introducidas: «(...) se pone fin a las dudas interpretativas que había planteado la anterior regulación, que desde algunos sectores había sido interpretada como un régimen de responsabilidad vicarial». Por su parte el TS acoge esa tesis interpretativa en diversas resoluciones. Véase entre otras: STS n.º 154/2016, de 29 de febrero de 2016 (FJ 8); STS n.º 516/2016, de 13 de junio de 2016 (FJ 1); STS n.º 221/2016, de 16 de marzo de 2016 (aclarada por el ATS de 28 de junio de 2016), o; STS n.º 221/2016, de 16 de marzo de 2016 (FJ 5).

resulta preciso hacer la siguiente propuesta distintiva entre las sociedades que participan voluntariamente en el esquema general del fraude y cuyas notas características se explicarán con más detalle en lo que sigue: i) aquellas sociedades que desarrollan su actividad mercantil «*sin tono ético* o *con tolerancia al delito*», y; ii) aquellas otras sociedades que lo hacen «*con tono ético* o *intolerancia al delito*». Esta distinción podría hacerse extensible a cualquier ámbito más allá del propio *fraude carrusel*.

El fundamento de esta distinción radica, *in casu*, en que no todas las sociedades crean o participan en el fraude de la misma forma o con la misma intencionalidad. Entiéndase siempre las personas físicas que las dirigen y controlan. Las primeras («*sin tono ético* o *con tolerancia al delito*»), lo harán movidas por una voluntad delictiva congénita o por decisión en bloque de su órgano de administración. En este grupo se encuadrarían las sociedades que tengan por finalidad servir exclusivamente de instrumento al fraude sin una actividad mercantil real en el tráfico jurídico. Normalmente serán las «*truchas*» y las *conduit-company* o *pantalla* que tengan perfil de «*trucha*». Aunque, en realidad, cualquier sociedad concurrente en el fraude podrían integrarse aquí cuando sus órganos de gobierno y/o alta dirección en su conjunto así lo hayan decidido para obtener mayores beneficios o potenciar su rentabilidad. Las segundas («*con tono ético* o *intolerancia al delito*»), lo harán por un déficit de control u organizativo sobre determinados sujetos físicos que forman parte de su organigrama societario (directivos, subordinados y terceras partes). De esta forma, no serán los socios y el órgano administrador en su totalidad (en bloque) los que deciden instalarse en la ilegalidad penal (voluntad de la persona jurídica) como estrategia de la empresa para obtener mayores beneficios económicos y de mercado o simplemente para no ser excluidas del sector en el que opera. Serán determinados directivos, subordinados incluso terceras partes por falta de diligencia o una diligencia defectuosa en el control de sus funciones. En este grupo se integrarían las sociedades que, al margen de la creación o participación en el fraude, son perfectamente normales, tienen una actividad mercantil real en el tráfico jurídico y no sirven exclusivamente al fraude. Normalmente serán las sociedades *conduit-company* y *pantallas* (en sentido tributario) que no tengan perfil de «*trucha*», las *distribuidoras* y las que tienen la función de *contra-trader*.

Esta distinción que se plantea, a nuestro modo de ver, sirve y tiene incidencia directa sobre la determinación de la concurrencia de los elementos necesarios para activar o no el sistema de responsabilidad penal de la persona jurídica del art. 31 bis CP y la determinación de la idoneidad y eficacia de los modelos de *compliance* regulados en su ap. 5 respecto de las sociedades que

concurrer en el fraude. Se trata de ofrecer una referencia objetivada basada en el conocimiento empírico sobre la posibilidad de excluir o integrar en las previsiones del art. 31 bis CP a las sociedades que concurren en el fraude atendiendo al rol que desempeñan y el perfil que muestran en el tráfico jurídico. Sin perjuicio, como es obvio, del necesario análisis de las sociedades en el caso concreto para determinar si efectivamente les resulta de aplicación las previsiones del art. 31 bis CP o no.

## 2.2 Participación involuntaria en la mecánica defraudatoria: la vía tributaria

### 2.2.1 PARTICIPACIÓN INVOLUNTARIA, DINÁMICA FÁCTICA Y CONSECUENCIAS MATERIALES

Ya se había adelantado páginas atrás que junto al entramado de sociedades que concurren en el *fraude carrusel* de forma voluntaria, también podían cohabitar sociedades que involuntariamente participen en aquel. Sociedades que acaban convirtiéndose en una pieza o eslabón más de la cadena del fraude, dándole continuidad, cercenando la vinculación entre las sociedades de la trama y las personas físicas responsables, entorpeciendo las investigaciones en vía administrativa y judicial y exponiéndose a eventuales consecuencias de corte sancionador por ello. Es decir, sin ser conocedoras de la existencia del fraude, o no siéndolo, pero pudiendo serlo, su actuar negligente las llevaba a formar parte de aquel. De haber observado la debida diligencia que le era exigible, adoptando medidas de control *ad intra* sobre la operativa mercantil, la contabilidad, la gestión de los tributos o los miembros de la empresa, y *ad extra*, sobre la adecuada selección y mantenimiento de los socios de negocio con los que se relaciona y las actividades económicas que desarrollan, habrían podido advertir su existencia, y de esa forma, evitarlo o detectarlo de forma temprana. Se parte entonces de que esta modalidad involuntaria de participación en el *fraude carrusel* podrá acontecer, aunque no necesariamente, cuando se trate de las sociedades que se ha decidido llamar *con tono ético* o *intolerancia al delito* y en la medida en que aquellas infrinjan el deber de cuidado que le es exigible en el desempeño de su actividad mercantil. De contrario, aquellas otras *sin tono ético* o con *tolerancia al delito*, en principio deberían excluirse. Mostrarán una voluntad defraudatoria en bloque, lo que las hace, al menos en el plano teórico, incompatibles con la implementación de modelos de *compliance*. No obstante, nada obstaría, desde ese mismo plano teórico,

que una sociedad sin tono ético pudiera participar de forma involuntaria en el fraude, no siendo la voluntad de defraudar en bloque una circunstancia constatable en ellas.

La participación involuntaria en el *fraude carrusel*, que no debe confundirse con la participación en delitos imprudentes, no es en absoluto desconocida en el ámbito judicial penal. Y ello, a pesar de que la Administración Tributaria ha tildado de poco frecuentes los supuestos en los que las sociedades constituidas en *pantalla* o *distribuidora* se encuentran involucradas en el fraude sin tener conocimiento de su existencia<sup>178</sup>. En ese sentido, para Moreno Castejón/Marín Vacas/Hurtado Puerta<sup>179</sup>, es evidente que en la cadena de distribución situada comercialmente en una fase posterior a la sociedad «*trucha*» existen entidades que conocen el fraude y otras que lo desconocen absolutamente<sup>180</sup>. Todas estas entidades serían solventes, intervendrían habitualmente en el mercado y si se lograra demostrar su conocimiento y relación con el fraude, podrían ser objeto de actuaciones administrativas o penales realmente efectivas. Aceptando tal posibilidad, la falta de diligencia que llevaría a la participación en el fraude tendría lugar en dos escenarios marcadamente diferenciados: i) cuando el operador legal que adquiere la mercancía del proveedor, bien la sociedad que actuará sin saberlo como *pantalla*, bien la que lo hará en la misma ignorancia como *distribuidora*, desconoce la naturaleza de la sociedad «*trucha*» (proveedor tóxico) y que las mercancías adquiridas forman parte de una cadena de transacciones fraudulenta en alguna de sus fases (ocurrirá en cualquier clase de transacciones), y; ii) cuando el operador legal que transmite las mercancías al cliente empresario radicado en otro Estado miembro desconoce su perfil de sociedad «*trucha*» y la intención que persigue de dar inicio a la trama. Aunque *prima facie* este comportamiento sea neutro desde el punto de vista del reproche sancionador (tributario y penal), el conocimiento o sospecha sobre tales circunstancias puede colocarle, al menos, en la órbita de la *regularización tributaria* (normalmente en operaciones intracomunitarias) o, en caso de acreditarse una vinculación o connivencia con el resto de los sujetos concurrentes en el fraude, en la *participación penal* de la defraudación tributaria de un tercero. La primera modalidad es la que más interesa desde la perspectiva penal por ser donde se concentran la mayor parte de las operaciones fraudulentas. No obstante, ha de señalarse que ambos serían los dos escenarios

---

<sup>178</sup> MORALEDA GARCÍA M.V. / TREVIÑO ALFONSO, M.T., *CF-IEF*, cit., p. 122.

<sup>179</sup> MORENO CASTEJÓN, T. / MARÍN VACAS, V. / HURTADO PUERTA, J., *CF-IEF*, cit., p. 158.

<sup>180</sup> Sobre ese desconocimiento absoluto de determinadas sociedades, refieren estos autores que, en pura lógica, esta situación es difícil de aceptar, aunque también es difícil de rebatir con pruebas, MORENO CASTEJÓN, T. / MARÍN VACAS, V. / HURTADO PUERTA, J., *CF-IEF*, cit., p. 158.

de *participación involuntaria* que en principio podrían producirse en el fraude. Ello presupone, al menos de forma teórica, la no vinculación delictiva y/o jurídica de estas sociedades con el resto de los participantes por un desconocimiento absoluto o negligente de la existencia de la trama.

Puede ocurrir que la sociedad *pantalla* ubicada entre la «*trucha*» y la *distribuidora* sea una sociedad establecida en el mercado que adquiere las mercancías de *buena fe* y la operación inicial de adquisición que realiza y la posterior de entrega que realizará sean reales. En estas operaciones, habrá soportado un IVA repercutido por la «*trucha*» que habrá pagado realmente, independientemente de que luego aquella se apropie de aquel y desaparezca sin ingresarlo en la Hacienda Pública. Habrá contabilizado correctamente la factura recibida, se habrá generado un IVA soportado que podrá deducir en la próxima declaración-autoliquidación del tributo o solicitar su devolución a la Administración Tributaria. Del mismo modo, también puede ocurrir que la sociedad *distribuidora* adquiera la mercancía de *buena fe* de una «*trucha*» o de una *pantalla*, y, como en el supuesto anterior, la operación sea real. Se repercute un IVA que se habrá pagado, se contabilizará la factura soportada, se generará un IVA deducible, y ahora con el añadido de que, en este caso, al tratarse del último eslabón de la cadena, se podrá realizar además una entrega intracomunitaria o importación exentas solicitando normalmente de manera subsiguiente la devolución del IVA soportado.

La cuestión nuclear en estos casos es: i) el desconocimiento absoluto o negligente que el *adquiriente de los bienes*, sujeto jurídico de *buena fe*, tiene respecto al proveedor al que se los ha adquirido y las mercancías que traen origen en una cadena de transacciones en las que un proveedor dejó de ingresar el IVA repercutido. O, el desconocimiento absoluto o negligente sobre el *cliente empresario* decidido a crear la trama fraudulenta con la adquisición de las mercancías al operador de *buena fe* intracomunitario, y; ii) la falta de conciencia de que se está adquiriendo o readquiriendo mercancías a precio inferior al de mercado o en distinta calidad y/o cantidad a la constatada documentalmente en las facturas recibidas. En este grupo de casos, se está de acuerdo con Sánchez-Blanco<sup>181</sup> en que la posición del *adquiriente de buena fe* podría ser equiparable (con matices) a la del receptor de mercancías robadas que, sin haber participado en el delito, se beneficia al comprar el género robado por un precio inferior al de mercado. Así pues, en estos supuestos cuando la sociedad de *buena fe* se dispone a deducir el IVA soportado en la siguiente declara-

---

<sup>181</sup> SÁNCHEZ-BLANCO CODORNIU, E., «El denominado fraude carrusel en el IVA: un desafío a la Unión Europea», *CF-IEF*, n.º 1, 2006, p. 176.

ción del tributo o a solicitar la devolución del IVA a la Administración Tributaria, participa del *fraude carrusel* convirtiéndose en un eslabón más de la cadena.

Llegados a este punto, cabe preguntarse pues, si estas sociedades adquirentes de la mercancía de *buena fe* pueden ser o no excluidas de responsabilidad por la participación involuntaria en el fraude, desconociendo su existencia independientemente del rol que hayan desempeñado en aquel. A nuestro juicio la respuesta a la pregunta, desde un punto de vista formal, debería ser afirmativa, aunque no sin afrontar serios problemas desde el plano material. Existen sectores del mercado en los que resulta ser un *hecho notorio* la contaminación por el *fraude carrusel* y bien conocidos los indicios generales que permiten al empresario detectar o al menos sospechar su existencia (*ad exemplum* el sector de la electrónica). Resulta difícil, aunque no es imposible, que aquellas sociedades que operan en estos sectores contaminados no estén al corriente del riesgo de exposición al fraude y no tengan la capacidad y herramientas necesarias para advertir su presencia en la adquisición y transmisión de mercancías en una de estas cadenas de transacciones fraudulenta. Tanto más, cuanto mayor experiencia en el sector se tiene, se conoce y confía en la cadena de aprovisionamiento (dependiendo de la mayor o menor dependencia de uno o varios proveedores), se conoce y confía en los principales clientes y más cerca se está de la sociedad «*trucha*» que incumple sus obligaciones fiscales y se apropia del IVA. A resultas de ello, no guardará lógica mercantil la adquisición y/o venta de mercancías en cantidades importantes a operadores desconocidos, los pagos de grandes sumas de efectivo o la adquisición de mercancías a precios por debajo de los márgenes de tolerancia propios del sector en el que se opera y que harían sospechar a un adquirente medio objetivo. Lo anterior no significa que no pueda darse un grado de desconocimiento que permita la participación involuntaria en el fraude. Aunque para contemplar esos supuestos, tendrá que darse en las sociedades más alejadas del epicentro defraudatorio, de la «*trucha*», las que con mayor grado de probabilidad puedan llegar a desconocer la participación en la cadena de operaciones fraudulenta. Estas pueden llegar a no advertir los indicios de existencia del fraude al situarse ya en un estadio de la cadena defraudatoria en el que la documentación formal y el pago del IVA devengado se ha estabilizado para evitar las sospechas de la Administración Tributaria. Algo que en realidad las podría convertir en sujetos cumplidores con los requisitos establecidos en la normativa IVA y legítimos titulares del derecho a la deducción o la devolución del IVA soportado (conductas neutrales).

Dicho esto, la participación involuntaria en estos fraudes realmente ha sido reconocida desde dos perspectivas diferenciadas y con consecuencias de

diversa naturaleza; i) La *tributaria*, respecto a la no denegación de cualquiera de los derechos regulados en la Dir. IVA en supuestos de participación ignorada. Básicamente el derecho a deducir y a solicitar la devolución del IVA soportado, pero también, aunque no sean derechos como tales, la exención o la aplicación de regímenes tributarios especiales; ii) La *penal*, respecto a la ausencia de *dolo* en la imputación subjetiva del delito contra la Hacienda Pública por la deducción de cuotas de IVA soportado derivadas de un fraude ignorado en la declaración tributaria y en la solicitud de devolución de aquellas.

Del estudio de ambas perspectivas, puede llegarse a dos premisas más o menos definidas a nuestro modo de ver: i) el desconocimiento de la trama con deber de conocer puede tener consecuencias desde el prisma tributario, pero no desde el penal. En este último caso, solo se producirán si el sujeto infractor se colocó en una posición de desconocimiento voluntariamente y desde aquella cometió los delitos en cuestión (ignorancia deliberada), y; ii) el desconocimiento y las eventuales consecuencias tributarias que pueden derivarse, fundamentan la exigencia de *diligencia debida* a los contribuyentes y la necesidad de implementar modelos de *compliance* que coadyuven a desplegarla. Lo que, a su vez, servirá de instrumento para la prevención de la participación voluntaria y la comisión de los delitos vinculados al fraude.

### 2.2.2 TEORÍA DEL CONOCIMIENTO (*KNOWLEDGE TEST*) Y LIMITACIÓN DE LOS DERECHOS REGULADOS EN LA DIRECTIVA IVA: EXIGENCIA DEL DEBER DE DILIGENCIA AL CONTRIBUYENTE

En la vía tributaria, la participación involuntaria en el *fraude carrusel* de aquellos contribuyentes que ignoran su existencia y aparecen *prima facie* desvinculados de los demás eslabones de la cadena, parte de una cualidad nuclear cognitiva: *si eran conocedores del fraude, si no lo fueron, pero pudieron serlo, o, si directamente les fue imposible conocerlo*. Dependiendo del grado de conocimiento que revele su conducta se plantea la cuestión de cómo deben actuar las Administraciones Tributarias y los órganos judiciales, o, más bien, cuáles son las consecuencias que deben imponer a los sujetos que se ven involucrados en una trama defraudatoria de forma involuntaria y que no refieren vínculos personales, económicos, mercantiles o de cualquier otro tipo con aquella. La respuesta se ha construido sobre la base de la posibilidad de limitar el ejercicio de los derechos de los contribuyentes regulados en la Dir. IVA. Esto es, la pérdida del derecho a la deducción y a solicitar la devolución como modo subsidiario de ejercer el derecho a la deducción. Aunque también, la pérdida de la

exención en las operaciones de entrega de bienes intracomunitarias y de la aplicación de un régimen especial tributario, aun cuando propiamente no sean considerados derechos como tales.

Ha sido la jurisprudencia comunitaria en un elenco de resoluciones concretas la que ha delimitado los términos sobre los que han de partir las Administraciones Tributarias de los Estados miembros para la limitación de los derechos de la Dir. IVA en los casos de participación inconsciente en el fraude de determinados contribuyentes. Sentando, de esa forma, lo que se ha dado en llamar: la «*teoría del conocimiento*» o «*knowledge test*»<sup>182, 183</sup>. Una teoría estrechamente vinculada al principio de proscripción de prácticas abusivas o fraudulentas en el IVA<sup>184</sup> y que se ha desarrollado como reacción ante el *fraude carrusel* o en cadena mediante la imposición de un deber de diligencia a los adquirentes de bienes y servicios<sup>185</sup>. Su aplicación permite a las Administraciones Tributarias fundamentar la pérdida de los derechos referidos, incluso la retirada del carácter exento de las operaciones intracomunitarias, cuando existan o se esté en disposición de elementos de inferencia suficientes para determinar que el contribuyente debía haber conocido la existencia del fraude. En palabras de Ramos Herrera<sup>186</sup>, si la Administración Tributaria demuestra que

<sup>182</sup> La aplicación de esta teoría ha justificado que los Estados puedan denegar el derecho a la exención, devolución y deducción de las cuotas del IVA soportado en las entregas intracomunitarias tanto para el vendedor, como para el adquirente, incluso cuando la documentación presentada por el sujeto pasivo cumpla con todos los requisitos de la legislación interna, RUIZ HIDALGO, C., «La denegación del derecho a la deducción, exención o devolución del IVA en las adquisiciones intracomunitarias en caso de fraude sin regulación expresa en la normativa nacional», *RED*, n.º 2, 2015, p. 10.

<sup>183</sup> Sobre la formulación de esta teoría en la jurisprudencia comunitaria, véase, entre otras: STJUE de 12 de enero de 2006, caso *Optigen Ltd y otros v. Commissioners of Customs & Excise* (asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03); STJUE de 6 de julio de 2006, caso *Axel Kittel y otros v. Bélgica* (asuntos acumulados C-439704 y C-440/04). STJUE de 18 de mayo de 2017, caso *Litdana UAB v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (C-624/15)*. Sobre la recepción de la teoría del conocimiento en la jurisprudencia española, véase, entre otras: STS de 28 de enero de 2010, Sala Contencioso-Administrativa (FJ 6); STS de 14 de enero de 2013, Sala Contencioso-Administrativa (FJ 4); STS de 12 de junio de 2013, Sala Contencioso-Administrativa (FJ 4); *Vid* en el mismo sentido STSJ de Cataluña n.º 964/2016, de 9 de noviembre de 2016, Sala Contencioso-Administrativa, (FJ 6).

<sup>184</sup> El principio de *prohibición de prácticas abusivas* tiene su fundamento en la jurisprudencia comunitaria según la cual, por una parte, los justiciables no pueden prevalerse del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva, y, por otra parte, la aplicación de la normativa de la Unión no puede extenderse hasta llegar a cubrir prácticas abusivas de los operadores económicos. Véase STJUE de 21 de febrero de 2006, asunto *Halifax y otros v. Commissioners of Customs & Excise* (asunto C-255/02).

<sup>185</sup> RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Teoría del conocimiento en el IVA: guía para su prevención y defensa*, 2019, p. 25.

<sup>186</sup> RAMOS HERRERA, J.A., *El Derecho a la deducción del IVA soportado: Una revisión de los requisitos necesarios para su ejercicio en aras de flexibilizar las relaciones entre el sujeto pasivo y la administración tributaria*, Director: JUAN CALVO VÉRGEZ, Extremadura: Uniyersidad de Extremadura, Departamento de Derecho Público, 2017, pp. 219 y 220, con cita a LASARTE ÁLVAREZ, F.J. / ADAME MARTÍNEZ, F.D., «*El IVA y los problemas actuales de las entregas intracomunitarias*», en ADAME MARTÍNEZ, F.D. (Dir.): *Armonización, coordinación fiscal y lucha contra el fraude*, 2012, pp. 31-50.

el sujeto conoce el fraude, por una participación directa o indirecta, o sabe que las operaciones son ficticias, y, por lo tanto, participa en la simulación de unas operaciones inexistentes, se puede limitar el derecho a la deducción del IVA. Ahora bien, como ya expusimos cuando nos referíamos a la participación voluntaria, hablamos aquí no de dolo, sino en términos de *culpa simple*, bastando esta para fundamentar la limitación de los derechos, y, en su caso, la eventual imposición de las sanciones correspondientes.

Como reverso de lo anterior, la *teoría del conocimiento* permite a aquellos contribuyentes que hubieran participado en la trama fraudulenta, pero que hubieran observado el deber de cuidado exigible en el desempeño de sus operaciones mercantiles, ser eximidos de soportar la limitación de los derechos de la Dir. IVA. Permitiéndoles acceder a la deducción y devolución del IVA soportado o manteniendo el carácter *exento* de las operaciones intracomunitarias, aun cuando aquellas traigan origen en una cadena de transacciones fraudulenta o el fraude se produzca en un estadio posterior de aquella<sup>187</sup>.

La *teoría del conocimiento* formulada en la jurisprudencia del TJUE, presenta dos ámbitos tributarios concretos de aplicación al *fraude carrusel*: Las EIB (supuestos de exención) y las AIB (supuestos de derecho a la deducción). Dada su distinta naturaleza y el diferente estadio dentro de la cadena de transacciones en el que se producen, se presentan diferencias notorias de enfoque a la hora de aplicar dicha teoría. De estas diferencias podrá extraerse cuales son los elementos relevantes para configurar con posterioridad el contenido del *deber de diligencia* exigido al contribuyente en uno y otro caso. Lo que servirá, a su vez, como punto de partida en la implantación o adaptación de los modelos de *compliance* dirigidos a evitar o detectar el riesgo de participación en el fraude e impulsar la *diligencia debida* que le es exigida al contribuyente.

Antes de entrar a valorar los dos ámbitos de aplicación, merece la pena referenciar que uno y otro parten de elementos comunes: la *exclusión de responsabilidad objetiva* y la *exigencia de diligencia debida* al empresario. En

---

<sup>187</sup> Véase para un análisis de mayor alcance sobre la *teoría del conocimiento* las resoluciones del TJUE citadas en nota al pie 182; CALVO VÉRGEZ, J., «El ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado en las operaciones de fraudes carrusel», *RAUE*, 2016, pp. 2 y ss.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Teoría del conocimiento en el IVA*, cit., pp. 25 y ss.; ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., pp. 350 y ss.; BARCIELA PÉREZ, J.A., *RQF*, cit., pp. 95-115; RUIZ HIDALGO, C., *RED*, cit., pp. 9 y ss.; AMATUCCI, A., «Consideraciones sobre las sentencias del Tribunal de Justicia del 21 de junio de 2012 y del 31 de enero de 2013 en relación con el derecho de deducción del IVA en el ámbito de las operaciones inexistentes», *RQF*, n.º 19, 2013, pp. 109-123; PUEBLA AGRAMUNT, N.; «Fraudes de IVA en cadena, actividades ilícitas, Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y Anteproyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal», *RQF*, n.º 10, 2006, pp. 39-48.

cuanto a la exclusión de responsabilidad objetiva<sup>188</sup>, la simple constatación de la existencia de un fraude al IVA cometido por uno de los operadores participantes en la cadena de transacciones fraudulenta no es fundamento suficiente para denegar un derecho derivado de la Dir. IVA a otro operador de la cadena<sup>189</sup>. Es necesaria la apreciación de *culpabilidad* en la conducta del sujeto pasivo para que pueda fundamentarse la limitación de derechos y la imposición de sanciones tributarias. En cuanto a la exigencia de *diligencia debida* a los sujetos pasivos para evitar la participación en el fraude, aquellos pueden llegar a ser considerados partícipes si se constata que *sabían* o *debían haber sabido* que estaban participando en una transacción fraudulenta, aun siendo esta imputable a un tercero<sup>190</sup>. De ahí que un sujeto de buena fe que despliega una diligencia razonable en la realización de sus actividades económicas y sus relaciones con terceros deba poder confiar en la legalidad de sus transacciones y el pleno ejercicio de los derechos que reconoce la Dir. IVA<sup>191</sup>. De contrario, la consecuencia directa que comporta la inobservancia de ese deber de diligencia es la legitimación de los Estados para denegar el ejercicio de cualquier derecho establecido en la Dir. IVA, ya se trate de una exención, deducción, devolución o la aplicación de un régimen especial tributario. Para evitarlo, se exige a los sujetos pasivos adoptar aquellas medidas tendentes a la comproba-

---

<sup>188</sup> El TJUE en el asunto *Axel Kittel* rechaza la existencia de una responsabilidad *objetiva* en la materia. El principio de neutralidad impide llevar a cabo la distinción generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas, suprimiendo de forma objetiva el derecho a la deducción de los contribuyentes en el caso de las últimas, véase RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Teoría del conocimiento en el IVA*, cit., p. 27. En nuestro ordenamiento jurídico, el *principio de culpabilidad* implica que no es admisible la responsabilidad objetiva, exigiéndose al menos la *culpa* en la conducta sancionable del sujeto. Así lo declaró nuestra jurisprudencia constitucional expresamente a partir de la destacada sentencia STC n.º 76/1990, de 26 de abril (FJ 4) respecto a la reforma de la LGT: «Es cierto que, a diferencia de lo que ha ocurrido en el Código Penal, en el que se ha sustituido aquel término por la expresión «dolosas o culposas», en la LGT se a excluido cualquier adjetivación de las acciones u omisiones constitutivas de infracción tributaria. pero ello no puede llevar a la errónea conclusión de que se haya suprimido en la configuración del ilícito tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa. En la medida en que la sanción de las infracciones tributarias es una de las manifestaciones de ius puniendi del Estado, tal resultado sería inadmisibles en nuestro ordenamiento... No existe, por tanto, un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias (...) Por el contrario (...) sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y si atender a la conducta diligente del contribuyente (...)».

<sup>189</sup> No se puede establecer la negación del derecho a la deducción del IVA soportado en tramas de fraude con carácter objetivo, *contrario sensu*, se sugiere, una vez atendido el principio de culpabilidad (aun en el grado de negligencia comercial derivada de la posibilidad de haber sabido) del operador que pretende ejercitar ese derecho a la deducción, esta podrá válidamente negarse, MORENO CASTEJÓN, T. / MARÍN VACAS, V. / HURTADO PUERTA, J., *CF-IEF*, cit., p. 166.

<sup>190</sup> Véase STJUE de 12 de enero de 2006, caso *Optigen Ltd* y otros v. *Commissioners of Customs & Excise*. (asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03) (apartado n.º 57).

<sup>191</sup> Véase STJUE de 6 de julio de 2006, caso *Axel Kittel* y otros v. Bélgica (asuntos acumulados C-439704 y C-440/04) (apartado n.º 51).

ción de sus proveedores y clientes siempre que existan indicios externos y objetivos de la existencia del fraude.

*i. Teoría del conocimiento y deber de diligencia en las entregas intracomunitarias de bienes.* En el supuesto de las EIB<sup>192</sup> su carácter de operación transfronteriza supone una verdadera dificultad para que el proveedor de la mercancía pueda verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Dir. IVA para aplicar el beneficio de la *exención* de la operación. A saber: i) la acreditación de la *condición del destinatario*; ii) el *transporte de las mercancías* al Estado de destino y su efectiva entrega al sujeto pasivo adquirente, y; iii) la obligación del vendedor de *presentar un estado recapitulativo* que refleje las EIB realizadas<sup>193</sup>. De ello puede vislumbrarse que la *teoría del conocimiento* en las EIB estará enfocada (*rectius*: vinculada) directamente al nivel de diligencia que ha de observarse por los empresarios para acreditar el efectivo cumplimiento de los requisitos legalmente exigidos para la aplicación del beneficio de la exención del tributo de las operaciones comerciales transfronterizas. Lo que además supone para estos asegurarse que no participan de forma activa o pasiva en un fraude aprovechando las debilidades del régimen transitorio de IVA en operaciones comerciales intracomunitarias y las consecuencias tributarias que de ello puedan derivarse.

Siguiendo la exposición de Rodríguez Márquez<sup>194</sup> de la jurisprudencia del TJUE pueden extraerse de forma sintetizada los siguientes elementos configuradores de la *teoría del conocimiento* aplicada a las EIB: i) *Exigencia de transporte físico de las mercancías*<sup>195</sup>. La exención de las EIB exige el transporte físico de los bienes hasta el Estado miembro de destino cuya prueba incumbe al operador transmitente de las mercancías. Y ello aun cuando se haya pactado que el transporte deba realizarse por el comprador o por cuenta de este (*ex works*)<sup>196</sup>; ii) *Proscripción de la aplicación del principio de facilidad probatoria*<sup>197</sup>. La regulación normativa de la asistencia mutua y cooperación ad-

<sup>192</sup> En las EIB se integrarían tanto las entregas de bienes, las entregas de medios de transporte nuevos e importaciones conectadas a una ulterior entrega intracomunitaria.

<sup>193</sup> Art. 138 Dir. IVA y 25 LIVA.

<sup>194</sup> RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Teoría del conocimiento en el IVA*, cit., pp. 76 y ss.

<sup>195</sup> Véase STJUE de 27 de septiembre de 2007, caso *Teleos* y otros v. *Commissioners of Customs & Excise* (asunto C-409/2004).

<sup>196</sup> EXW o *ex works* es una cláusula (incoterm) por la que los riesgos y gastos del transporte de las mercancías son asumidos por el comprador una vez el vendedor le informa que aquella ha sido identificada y apartada pasando a ser responsabilidad del comprador desde ese momento.

<sup>197</sup> Véase STJUE de 27 de septiembre de 2007, caso *Twoh International Bv v. Staatssecretaris van Financiën* (asunto C-184/05) y STJUE de 20 de junio de 2018, caso *Enteco Baltic v. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* (asunto C-108/17).

ministrativa no reconoce a los sujetos pasivos el derecho a exigir la transmisión de información cuando no puedan aportar la prueba del transporte de las mercancías; iii) *Seguridad jurídica respecto a la prueba del transporte*<sup>198</sup>. Es contrario al principio de seguridad jurídica que un Estado miembro que de acuerdo con el art. 131 de la Dir. IVA ha establecido en su normativa interna un listado de documentos probatorios tasado del transporte de las mercancías, exija la liquidación del tributo a un sujeto pasivo que ha utilizado uno de dichos documentos para acreditar la efectiva existencia del transporte de las mercancías. Y ello, aun cuando con posterioridad se hubiera acreditado que el referido documento fue objeto de falseo por el adquirente de las mercancías; iv) *Proporcionalidad en la adopción de medidas por los Estados miembros*<sup>199</sup>. El TJUE ha declarado que, conforme al principio de proporcionalidad, las medidas que los Estados miembros pueden adoptar no deben ir más allá de lo necesario para lograr los objetivos de recaudar correctamente el impuesto y de evitar el fraude<sup>200</sup>. Un proveedor que participa voluntariamente en un fraude fiscal no puede invocar en su beneficio los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad del derecho comunitario, sin que, en tal tesitura, el de proporcionalidad se oponga a que se le obligue a pagar a posteriori el IVA correspondiente a la entrega que realizó, siempre que su implicación en el fraude sea un factor determinante<sup>201</sup>. Si, por el contrario, no fue así y presenta pruebas que de entrada justifican la entrega, aunque después se demuestre el fraude, el mencionado principio impide reclamarle el tributo si acredita que adoptó las medidas pertinentes para evitar que la entrega condujera o facilitara esa operación torticera<sup>202</sup>; v) *Diligencia debida en la acreditación del transporte*<sup>203</sup>. El beneficio de la exención del tributo de la transacción comercial podrá aplicarse incluso aun no cumpliéndose los requisitos sustantivos para ello, siempre y cuando, el incumplimiento venga motivado por el fraude cometido por el ad-

---

<sup>198</sup> Véase STJUE de 27 de septiembre de 2007, caso *Teleos y otros v. Commissioners of Customs & Excise* (asunto C-409/2004) y STJUE de 9 de octubre de 2014, caso *Traum Eood v. Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agent-sia za prihodite* (asunto C-492/13).

<sup>199</sup> Véase STJUE de 27 de septiembre de 2007, caso *Teleos y otros v. Commissioners of Customs & Excise* (asunto C-409/2004).

<sup>200</sup> STJUE de 18 de diciembre de 1997, caso *Garage Molenheide y otros v. Belgische Staat* (asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96) y STJUE de 11 de mayo de 2006, caso *Federation of Technological Industries y otros v. Commissioners of Customs & Excise* (asunto C-384/04).

<sup>201</sup> Véase STJUE de 7 de diciembre de 2010, caso *R. v. Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, Finanzamt Karlsruhe-Durlach* (asunto C-285/09).

<sup>202</sup> Véase STJUE de 27 de septiembre de 2007, caso *Teleos y otros v. Commissioners of Customs & Excise* (asunto C-409/2004).

<sup>203</sup> Véase STJUE de 27 de septiembre de 2007, caso *Teleos y otros v. Commissioners of Customs & Excise* (asunto C-409/2004).

quiriente de las mercancías y que el proveedor haya desplegado la diligencia debida asegurándose las pruebas acreditativas del transporte; v) *Relevancia de la inobservancia de deberes formales*<sup>204</sup>. La aplicación de la exención en las EIB depende en exclusiva del cumplimiento y la prueba de los requisitos materiales, no pudiendo denegarse la exención por motivos estrictamente formales. La inobservancia de deberes formales solo alcanza relevancia cuando impide la acreditación de los requisitos sustantivos del beneficio de la exención o cuando se produce un fraude en el que participa el proveedor de los bienes porque sabía o debía haber sabido de su existencia<sup>205</sup>; vi) *Excepción por participación deliberada en el fraude*<sup>206</sup>. Se exceptúa de aplicación la doctrina en los casos en que el sujeto pasivo participa deliberadamente en un fraude realizando conductas o acciones que lo favorecen. En esos casos, los Estados miembros tendrán la obligación de denegar el beneficio a la exención siempre que existan sospechas o indicios fundados de que la EIB no va a ser gravada en destino, con independencia de que hubiera sido acreditada la entrega y el transporte de las mercancías; vii) *Deber de diligencia reforzada en entregas de transporte nuevos*<sup>207</sup>. Cuando se trata de EIB de medios de transporte nuevos, la propia estructura de la transacción refuerza el deber de diligencia del proveedor que realiza la entrega. La circunstancia de que el particular adquirente no goce del derecho a la deducción, aun cuando revenda el medio de transporte adquirido en la EIB, obliga a extremar la diligencia del proveedor dada la motivación que puede tener el particular adquirente en simular la utilización del medio de transporte en un país distinto al del proveedor; viii) *Aplicación de la teoría del conocimiento a las importaciones vinculadas a una posterior EIB*<sup>208</sup>. El fraude cometido por el adquirente de una AIB en una EIB posterior e inmediata a aquella puede motivar la retirada del beneficio de la exención en

<sup>204</sup> STJUE de 27 de septiembre de 2007, caso *Albert Collée v. Finanzamt Limburg an der Lahn*, (asunto C-146/05); STJUE de 6 de septiembre de 2012, caso *Mecsek-Gabona Kft v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága* (asunto C-273/11); STJUE de 16 de diciembre de 2010, asunto *Euro Tyre Holding Bv v. Staatssecretaris van Financiën* (asunto C-430/09).

<sup>205</sup> Hay que puntualizar que de acuerdo con las modificaciones de la Directiva IVA (art. 138) cuyas normas de transposición a los Estados miembros debían entrar en vigor el 1 de enero de 2020, el hecho de que el adquirente en una AIB disponga de un NIF IVA en vigor ha trasmutado desde un requisito *formal* hacia un requisito *material* de la exención, por lo que en su incumplimiento ahora también motivará la denegación de la exención por el Estado miembro de origen.

<sup>206</sup> Véase STJUE de 7 de diciembre de 2010, caso *R. v. Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, Finanzamt Karlsruhe-Durlach* (asunto C-285/09).

<sup>207</sup> Véase STJUE de 14 de junio de 2017, caso *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis L. v. Autoridade Tributária e Aduaneira* (asunto C-26/16).

<sup>208</sup> STJUE de 20 de junio de 2018, caso *Enteco Baltic v. Muitinès departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* (asunto C-108/17); STJUE de 14 de febrero de 2019, caso *Vetsch Int. Transporte v. Zollamt Feldkirch Wolfurt* (asunto C-531/17) y STJUE de 25 de octubre de 2018, caso *Milan Božičević Ježovnik v. Republika Slovenija* (asunto C-528/17).

las dos transacciones siempre y cuando el importador y transmitente supiera o hubiera debido saber la existencia del fraude. Es decir, la exención de la primera operación depende de la segunda. Si el importador transmitente adopta todas las medidas razonables para evitar su participación en el fraude y ha conseguido acreditar que la finalidad de la importación era la realización de la EIB posterior y el transporte físico de las mercancías, no pueden denegarse las exenciones aun en el caso de que se hubiera producido un fraude posterior.

ii. *Teoría del conocimiento y deber de diligencia en las adquisiciones intracomunitarias de bienes.* La aplicación de la teoría del conocimiento en las AIB presenta caracteres marcadamente distintos a las EIB. En estas transacciones comerciales es en las que principalmente tiene lugar el *fraude carrusel*, o como mínimo, el momento material en el que se inicia la cadena de operaciones fraudulenta. Los sujetos pasivos adquirentes de las mercancías suelen ser operadores fraudulentos que dan comienzo al fraude realizando entregas interiores con posterioridad a las AIB en las que repercuten un IVA que no ingresarán a la Hacienda Pública. La consecuencia que se advierte para el empresario que adquiere la mercancía de estos proveedores tóxicos es la denegación del derecho a deducir o de solicitar la devolución del IVA soportado de estos proveedores. Siempre y cuando la Administración Tributaria pueda acreditar que el operador *sabía o debía saber* que existía un fraude porque el tributo había sido repercutido y no ingresado en algún estadio previo o posterior de la cadena. De ahí que la aplicación de la teoría del conocimiento en las AIB sea radicalmente distinta. En ella la exigencia del *deber de diligencia* al empresario adquirente de los bienes se focaliza principalmente en el control sobre los proveedores a los que se adquiere la mercancía y que dan inicio a la cadena de transacciones fraudulenta y no tanto en los clientes a los que se revende dicha mercancía (que también).

Del mismo modo que ya hicimos en las EIB, tomaremos como referencia la exposición de Rodríguez Márquez<sup>209</sup> para extraer de la jurisprudencia del TJUE los elementos principales configuradores de la *teoría del conocimiento* aplicada a las AIB: i) *Existencia de fraude como fundamento de la denegación de derechos*<sup>210</sup>. En los supuestos en los que se cuestiona el derecho a la deducción o devolución, la mayoría de los sometidos al TJUE parten de la misma base: el cumplimiento de los requisitos formales y materiales de aquel derecho. De ahí que, a diferencia de las EIB, el derecho a la deducción

---

<sup>209</sup> RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Teoría del conocimiento en el IVA*, cit., pp. 76 y ss.

<sup>210</sup> Véase STJUE de 21 de junio de 2012, caso *Mahagèben Kft* y otros v. *Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága* (asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11).

se cuestiona exclusivamente y en la mayor parte de las veces como consecuencia de la existencia de un posible fraude no del incumplimiento de alguno de los requisitos previstos para que resulte de aplicación; ii) *Validez de la exigencia del deber de diligencia*<sup>211</sup>. No es contrario al Derecho de la Unión que los Estados miembros exijan a los sujetos pasivos que adopten todas aquellas medidas razonables para evitar su participación en una cadena de transacciones fraudulenta. Por lo que existe la posibilidad de denegar los derechos regulados en la Dir. IVA por parte de los Estados si el adquirente de las mercancías *sabía* o *debía saber* la existencia del fraude; iii) *Confianza en la legalidad de las transacciones*<sup>212</sup>. Cuando un sujeto pasivo de *buena fe* adopta todas aquellas medidas que razonablemente pueden serle exigidas para garantizar o evitar su no participación en una cadena de transacciones fraudulenta, este debe poder confiar en la legalidad de las operaciones comerciales sin que sea posible la denegación de cualquiera de los derechos regulados en la Dir. IVA; iv) *Nivel de diligencia desplegada*<sup>213</sup>. La determinación del nivel de *diligencia* que debe desplegar un operador depende de las circunstancias del caso concreto, pero no es posible imponer a estos sujetos un deber general de *verificación* de la regularidad del resto de operadores. Esta es una función que recae sobre las Administraciones Tributarias que no pueden exigir un nivel de *diligencia* a los sujetos pasivos de tal intensidad que suponga desprenderse de ella haciendo recaer las consecuencias adversas sobre aquellos. Lo contrario supone exigir al sujeto pasivo un ejercicio de *verificación prima facie* extramuros de su esfera de competencia; v) *Necesidad de existencia de indicios externos*<sup>214</sup>. No cabe la imposición de un deber genérico de vigilancia de los operadores económicos sobre sus proveedores o clientes, sino que tal obligación solo surge ante indicios de irregularidad del fraude. El nivel de *diligencia* que es exigible al sujeto pasivo adquirente es el de un *operador atento* que, frente a indicios perceptibles de fraude, no los ignora, sino que despliega sobre ellos una conducta activa dirigida a la verificación del proveedor y la propia existencia del fraude. A *contrario sensu*, aquellas irregularidades que no pueden ser conocidas a simple vista por el adquirente o que permanecen en un ámbito meramente interno no motivarán

<sup>211</sup> Véase *ibídem*.

<sup>212</sup> Véase *Ibídem*; en el mismo sentido, STJUE de 6 de julio de 2006, caso *Axel Kittel* y otros v. Bélgica (asuntos acumulados C-439/04 y C-440/04).

<sup>213</sup> Véase STJUE de 31 de enero de 2013, caso *Stroy Trans EOOD v. Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*. (asunto C-642/11).

<sup>214</sup> Véase STJUE de 18 de mayo de 2017, caso *UAB Litdana v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* (asunto C-624/15).

la aplicación de la teoría del conocimiento para denegar derechos derivados de la Dir. IVA; vi) *Concreción de indicios externos*. No parecen constituir indicios externos perceptibles para un operador atento: la ausencia de mercancías destinadas a la venta en el proveedor que justifiquen la venta realizada<sup>215</sup>; la imposibilidad de determinar, como consecuencia de una cadena de subcontrataciones, quien ha ejecutado materialmente unos trabajos que sí se habían realizado<sup>216</sup>; las irregularidades en la contratación del personal por parte del prestador de los servicios<sup>217</sup>; la ausencia de personal y otras irregularidades del proveedor de los servicios que demuestran que estos se prestaron por un sujeto distinto<sup>218</sup>; irregularidades del proveedor tales como: la falta de registro a efectos de IVA, la ausencia de presentación de declaraciones, la no publicación de sus cuentas anuales, la ausencia de instalaciones o la incomparecencia tras haber sido citada por la inspección tributaria<sup>219</sup>; vii) *Exención de diligencia debida*<sup>220</sup>. Cuando un operador mantiene una relación mercantil duradera con otro empresario y en el marco de esa relación se han llevado a cabo verificaciones sobre aquel con resultado positivo, el primero no se encuentra compelido a comprobar todas y cada una de las operaciones concretas que lleve a cabo con el. Se trata de una *confianza* generada por la realización de verificaciones favorables a lo largo de toda la relación mercantil que en el marco del *deber de diligencia* exime de analizar una por una todas las transacciones que se realicen a posteriori con ese mismo proveedor. Si en una de estas operaciones sin verificar tiene lugar el fraude, no puede considerarse que el comportamiento del sujeto pasivo haya sido *negligente*.

### 2.2.3 EL DEBER DE DILIGENCIA DEL CONTRIBUYENTE Y LA RELACIÓN CON LOS PROCESOS DE *DUE DILIGENCE* EN LOS MODELOS DE *COMPLIANCE*

Llegados a este punto, es necesario detenernos en el análisis de la exigencia del deber de diligencia al contribuyente en sus relaciones con clientes

---

<sup>215</sup> Véase STJUE de 21 de junio de 2012, caso *Mahagèben Kft* y otros v. *Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága* (asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11).

<sup>216</sup> Véase *Ibidem*.

<sup>217</sup> Véase STJUE de 6 de septiembre de 2012, caso *Gábor Tóth* v. *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága* (asunto C-324/11).

<sup>218</sup> Véase STJUE de 13 de febrero de 2014, caso *Maks Pen EOOD* v. *Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Sofia* (asunto C-18/13).

<sup>219</sup> Véase STJUE de 22 de octubre de 2015, caso *PPUH Stehcemp sp.* y otros v. *Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi* (asunto C-277/14).

<sup>220</sup> Véase STJUE de 18 de mayo de 2017, caso *UAB Litdana* v. *Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* (asunto C-624/15).

y proveedores y la conexión que cabe establecer con los procesos de *due diligence* en los modelos de *compliance*. De un lado, como forma de impulsar y acreditar dicha diligencia frente a la Administración Tributaria, y, de otro, como elemento clave que deberá ser tenido necesariamente en cuenta a la hora de diseñar un modelo de *compliance* enfocado a la prevención y detección temprana del fraude. Varias son las razones que pueden esgrimirse, no obstante, la más importante, sin duda, es delimitar la esfera de obligaciones de diligencia que vinculan al sujeto pasivo nacidas de la doctrina jurisprudencial. Aquellas tendrán la consideración de *compliance requirements* como ya se puso de manifiesto y necesariamente habrán de ser incluidas para su cumplimiento en el elenco de obligaciones de *compliance* de prácticamente cualquier organización.

La configuración del deber de diligencia formulado por la jurisprudencia del TJCE como manifestación del principio de proscripción del abuso de derecho en el IVA puede sintetizarse en que los operadores que adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude, ya se trate del fraude en el IVA, o de otros fraudes, deben poder confiar en la legalidad de dichas operaciones sin incurrir en el riesgo de perder su derecho a deducir el IVA soportado. En caso contrario, serán considerados cómplices de los autores del fraude, y, por tanto, procedente la denegación de los derechos regulados en la Dir. IVA. Se impone a los contribuyentes un deber especial de diligencia, el propio de un operador atento, que les compele a llevar a cabo todas las comprobaciones que estén a su alcance respecto de sus proveedores y clientes, siempre y cuando existan indicios o sospechas objetivas y externas de los que pueda constatarse la existencia del fraude. Deben cerciorarse de la regularidad de aquellos mediante la verificación de los perfiles y condiciones que presentan y de los que pueda inferirse racionalmente su carácter irregular. A lo que habría que añadir, de acuerdo con el criterio asentado por el TS, la exigencia de conocer los medios materiales y personales de que disponen cada uno de los proveedores y clientes, partiendo de la base de que solo ese conocimiento permite la confianza en el tráfico mercantil que la actividad comercial exige. De esa configuración del deber de diligencia exigible al contribuyente, varias son las cuestiones que pueden plantearse y que merecen ser destacadas.

La primera tiene que ver con el origen de su formulación. El deber de diligencia exigible al contribuyente no trae origen normativo sino jurisprudencial. Es decir, no ha sido el legislador, en este caso europeo, quien ha positivizado la exigencia de diligencia debida al contribuyente en una norma jurídica, sino que, al contrario, ha sido el TJCE quien ha constituido esa exi-

gencia a través de la jurisprudencia como fuente indirecta de derecho. La consecuencia más inmediata que puede derivarse de tal circunstancia es la afectación de la seguridad jurídica derivada de la falta de regulación normativa del deber de diligencia, de su alcance, contenido y ámbito de aplicación objetivo y subjetivo. Potenciado, además, por dos cuestiones nada desdeñables: i) la primera, es una de las premisas de las que parte el propio TJCE para delimitar ese deber: la imposibilidad de recurrir a reglas genéricas de aplicación a todas las situaciones para determinar las medidas que han de adoptar los sujetos pasivos en el fraude y la necesidad de valoración caso por caso de las circunstancias concretas para poder identificarlas; ii) la segunda, es la falta de simetría en la jurisprudencia emanada del TJCE y la del TS, que, aunque esta última integra correctamente la doctrina establecida en la jurisprudencia comunitaria, como ya se había dicho, incurre en determinados puntos de fricción elevando el nivel de diligencia exigido. Frente a este escenario, en aras a reforzar la seguridad jurídica y la confianza de los contribuyentes en el ordenamiento, cabe plantearse la necesidad de regular en una norma jurídica el deber de diligencia que deben desplegar en sus operaciones económicas. Sobre todo, el ámbito en el que es exigible su observancia, a qué sujetos les resulta de aplicación, cual es el contenido de ese deber, las medidas que han de adoptarse para darle cumplimiento y las consecuencias que se derivan de su inobservancia.

La segunda cuestión, anudada a la anterior, es que el deber de diligencia exigible a los contribuyentes a través de una fuente indirecta del derecho (jurisprudencia), en puridad, guarda en la actualidad estrecha relación con el cumplimiento normativo, los estándares éticos y los modelos de *compliance*. La referencia del TJCE a las medidas razonablemente exigibles para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude (asunto *Axel Kittel*) y que un operador atento podría, según las circunstancias del caso, verse obligado a informarse acerca de otro operador, del que tiene intención de adquirir bienes o servicios, con el fin de cerciorarse de su fiabilidad (asunto *Litdana*), es una evidente manifestación de los procesos de *due diligence* que forman parte de los modelos de *compliance*. Con mayor concreción, de la identificación de las actividades en cuyo ámbito pueden materializarse riesgos tributarios y penales (*risk assesment*). La exigencia de diligencia en las relaciones comerciales establecidas con los socios de negocio (en este caso clientes y proveedores) que interactúan con la organización de forma externa es uno de los pilares que conforman los modelos de *compliance* (*third party compliance*). Los procedimientos de *due diligence* en el ámbito de *compliance* se basan, entre otros aspectos, en la correcta selección, formalización y

mantenimiento de los terceros que se vinculan de una u otra forma con la organización, así como el tipo de relaciones que cabe establecer y desarrollar con ellos. Permiten alinear a los terceros con los valores propugnados por la sociedad, evitando incluso una eventual transferencia de responsabilidad. En líneas generales, estos procesos constan de varias fases, conformando un proceso genérico con una doble proyección: interna y externa. La *proyección interna* se centra en la propia organización y alcanza a aquellos que entran a formar parte de ella incardinándose dentro de la estructura organizativa para desarrollar una función societaria (principalmente personal laboral). Mientras que la *proyección externa*, hace lo propio con aquellos que se relacionan con ella por una determinada coyuntura en la organización que reclama de la externalización para cubrir determinadas necesidades, ya sea de negocio, económicas o mercantiles (entre otros, clientes, proveedores, *joint ventures*, contratistas, consultores, inversores etc.). De lo anterior, no es difícil advertir la relación que cabe establecer entre la exigencia de diligencia debida a los contribuyentes para evitar la participación en el *fraude carrusel* construida en la jurisprudencia del TJCE (deber saber) y los procesos de diligencia debida que forman parte de los modelos de organización y gestión desde la perspectiva de *compliance*. Podría decirse que esa exigencia de diligencia a los contribuyentes y el contenido (difuso) de aquella es un precedente inmediato en esta materia específica. Es decir, un punto de partida sobre el que desarrollar modelos de *compliance* que integren procesos de *due diligence* específicamente diseñados para gestionar adecuadamente a clientes y proveedores en el marco de las operaciones comerciales en general y las de naturaleza intracomunitaria en particular.

El tercer aspecto relevante es que los modelos de *compliance* que integren procesos de *due diligence* sobre los socios de negocio idóneos en términos de eficacia en el marco específico tributario y el fraude intracomunitario al IVA pueden constituir un medio de prueba idóneo para acreditar que el contribuyente adoptó todas las medidas razonablemente exigibles para cerciorarse de que sus operaciones económicas no estaban implicadas en un fraude. A falta de una regulación normativa del deber de diligencia exigido a los contribuyentes, los modelos de *compliance* y los procesos de diligencia debida con proyección externa se erigen como una solución solvente para acreditar la observancia de ese deber frente a la Administración Tributaria. A nuestro juicio, permiten excluir la aplicación de la teoría del conocimiento, y, con ello, la limitación de derechos de la Dir. IVA, la posterior regularización y sanción tributaria, y en su caso, la participación en los delitos vinculados al fraude.

#### 2.2.4 AUSENCIA DE DOLO Y EXCLUSIÓN DE RESPONSABILIDAD PENAL POR DELITO FISCAL EN LA VÍA PENAL

En la vía penal el desconocimiento por parte del operador de buena fe de la participación en el fraude, y, en concreto, que la adquisición o entrega de determinadas mercancías forme parte de una cadena de operaciones fraudulenta originada por un operador (tóxico o irregular) ubicado al inicio de aquella que dejó de ingresar el IVA y desapareció, tiene connotaciones diferentes. De entrada, se ha de volver a referir que el *fraude carrusel, eo ipso*, no constituye una modalidad especial de delito expresamente tipificada, sino que se trata de un mecanismo con un alto grado de sofisticación diseñado para eludir el pago del IVA y obtener devoluciones ilegítimas de la Hacienda Pública. Conductas concretas y definidas que sí lo están. Por ello, el conocimiento o desconocimiento de la participación en el fraude debe ponerse en conexión necesariamente con los comportamientos posteriores en concreto realizados en la sociedad que ostenta la condición de contribuyente, no ya solo porque puedan ser constitutivos de una defraudación tributaria con relevancia penal, sino porque incluso pueden dar lugar a la realización material de otros tipos penales. Es posible subrayar, además, que el referido conocimiento o desconocimiento sobre la existencia del fraude se proyecta lógicamente sobre las personas físicas (directivos y subordinados) vinculadas a la persona jurídica en cuestión, cuyas conductas serán las que desencadenen la responsabilidad penal de aquella.

Desde la perspectiva del delito contra la Hacienda Pública el desconocimiento sobre la participación en el fraude tiene una evidente incidencia en el elemento subjetivo del tipo penal (dolo e imprudencia). Que el sujeto de buena fe (entiéndase las personas físicas que obran en su nombre) desconozca la existencia de un fraude y que las cuotas de IVA que ha soportado no hayan sido ingresadas por algún sujeto de la cadena de transacciones, o no sean las que debieran ser, le llevará a presentar declaraciones tributarias con cuotas de IVA de origen fraudulento desconociendo esa irregularidad. Y son precisamente esas declaraciones frente a la Administración Tributaria las que provocarán la elusión del pago del impuesto por la deducción de IVA soportado fraudulento en la autoliquidación del tributo y la obtención indebida de devoluciones de IVA soportado que no fue ingresado al inicio de la cadena de fraude.

Dentro de esa esfera de ignorancia, para poder determinar la existencia de delito, y por ende, la posibilidad de atribuir responsabilidad penal, hay que distinguir varios supuestos que pueden conducir a consecuencias distintas: i) el sujeto que se coloca en una posición de desconocimiento voluntario de la

existencia del fraude (ignorancia deliberada); ii) el sujeto que no conocía la existencia del fraude, pero pudo y debió conocerlo (error de tipo vencible); iii) el sujeto que no lo conocía ni lo pudo conocer (error de tipo invencible), y; iv) el sujeto que no lo conocía pero participa con acciones o comportamientos socialmente adecuados. Nos centraremos solo en los tres últimos supuestos, pues el primero se incardina en la categoría de dolo eventual, y, por ello, en coherencia sistemática, ya fue explicado en el marco de la participación voluntaria en el fraude.

#### 2.2.5 PARTICIPACIÓN EN EL FRAUDE POR INFRACCIÓN DEL DEBER OBJETIVO DE CUIDADO: EL ERROR DE TIPO VENCIBLE

Este supuesto es aquel en el que el operador jurídico actúa sin el conocimiento de la existencia del fraude, pero debía haberlo previsto y evitado. Un actuar negligente. En realidad, se trata del caso que ya se ha planteado desde el ámbito tributario y en el que se ha desarrollado la teoría del conocimiento por el TJUE y la exigencia del deber de diligencia al contribuyente. No obstante, hay que precisar algunas cuestiones en el plano penal respecto a su alcance.

Mientras que en el ámbito tributario la consecuencia de la inobservancia del deber de diligencia en las operaciones comerciales que lleva a afirmar la participación en el fraude negligente (deber saber) es la denegación de derechos regulados en la Dir. IVA (derecho a la deducción y devolución de IVA soportado), y, en su caso, la consecuente regularización e imposición de sanciones tributarias. En el ámbito penal, esa conducta negligente de inobservancia del deber de diligencia en principio no producirá consecuencia penal alguna. Ya se ha explicado que, en principio, el conocimiento de la existencia del fraude y la participación en aquel no es constitutivo de delito en sí mismo, sino que serán las conductas concretas realizadas por el sujeto pasivo las que determinen la subsunción de aquellas en el tipo penal concreto. No obstante, ambas cuestiones han de ser puestas en conexión, pues la certeza de la existencia del fraude necesariamente lleva a conocer la ilicitud de la declaración o solicitud de devolución tributaria en la que se consignan cuotas de IVA cuyo origen radica en la participación consciente del fraude (dolo). A *contrario sensu*, el desconocimiento de la participación en el fraude situará al contribuyente en una posición de ignorancia e involuntariedad respecto a la presentación de declaraciones o solicitudes de devolución de cuotas de IVA que no fueron ingresadas en algún estadio de la cadena de transacciones (imprudencia).

Ya se ha referido que el CP no prevé para el delito contra la Hacienda Pública una modalidad comisiva imprudente. Es decir, aquellas conductas en las que el autor actúa sin conocimiento o previsión de los elementos objetivos del tipo, pero que debía haberlos previsto y evitado, quedan extramuros del Derecho Penal *ex art. 12 CP*<sup>221</sup>. De ese modo, la atribución de responsabilidad penal únicamente tendrá lugar cuando pueda acreditarse el dolo en la conducta del sujeto en sus diferentes grados (directo, de segundo grado o eventual) y no en otro caso. Puede concluirse entonces que aquellos sujetos pasivos de buena fe que, sin estar vinculados a la trama, se disponen a deducir o solicitar la devolución de IVA soportado en sus declaraciones tributarias, desconociendo, pero debiendo conocer, que aquellas tienen origen en la existencia de una cadena de transacciones fraudulentas, no podrán ser considerados penalmente responsables. La mera inobservancia del deber de diligencia (tributario) sobre la existencia del fraude y la participación en el, será una conducta negligente (culposa) que dará lugar a las consecuencias tributarias ya referidas, pero en el ámbito penal, esa negligencia no desencadenará consecuencias en términos de responsabilidad. A nuestro juicio, ese proceder del sujeto tendría encaje en la figura del *error de tipo vencible* (art. 14.1 CP)<sup>222</sup> y el deber objetivo de cuidado. El sujeto obraría desconociendo que las cuotas de IVA soportadas que ha incluido en su declaración o solicitud de devolución de IVA traen origen en una cadena de transacciones en la que uno de los operadores dejó de ingresar el tributo (desconoce tanto la existencia del fraude como la defraudación), y, sin embargo, hubiera podido salir del error si hubiera observado el cuidado debido en su proceder. De cualquier forma, la conducta no revestiría carácter doloso, y, por tanto, el tratamiento jurídico-penal de la infracción de ese deber de cuidado sería la impunidad penal, al no existir en la actualidad una figura imprudente del delito fiscal que abarque ese desvalor de acción y resultado (arts. 14.1 y 12 CP).

La exclusión de responsabilidad penal expuesta en el caso de análisis no es meramente teórica o ilusoria, más al contrario, ha tenido acogida en múltiples resoluciones de Audiencias Provinciales<sup>223</sup>. En ellas se aprecia como la

---

<sup>221</sup> Dispone el art. 12 CP que «*las acciones u omisiones imprudentes sólo se castigarán cuando expresamente lo disponga la Ley*».

<sup>222</sup> El *error vencible* es aquel que hubiese podido evitarse si se hubiera observado el debido cuidado, por lo que puede considerarse error imprudente, MIR PUIG, S., *Derecho Penal*, 10.ª edición, cit., p. 279 (*in memoriam*). En sentido inverso, la *imprudencia* es, por definición, un caso de error sobre el tipo vencible, RAMOS TAPIA, I., *Delito de acción. La tipicidad*, en ZUGALDÍA ESPINAR, J.M. (DIR.) / MORENO-TORRES HERRERA, M.R. (Coord.), *Lecciones de Derecho Penal*, 3.ª edición, 2016, p. 130.

<sup>223</sup> Véanse, entre otras muchas, SAP Vizcaya n.º 739/2006, de 7 de noviembre; SAP Sevilla n.º 174/2014, de 11 de abril; SAP Barcelona n.º 376/2014, de 12 de mayo; SAP Murcia n.º 312/2015, de 7

falta de dolo en la comisión del delito excluye la responsabilidad penal de aquellas sociedades que participando de una cadena de operaciones comerciales fraudulentas desconocían, pero podían haber conocido, la existencia del fraude cometido por proveedores (tóxicos o irregulares) en un momento previo o posterior a su participación. Para ilustrarlo con un ejemplo, baste referenciar la SAP Segovia n.º 57/2006, de 18 de diciembre<sup>224</sup>, que absuelve al administrador de una mercantil de tres delitos contra la Hacienda Pública de los que había sido acusado. Durante los años 2001, 2002 y 2003 el acusado presuntamente se dedujo cuotas de IVA soportado en sus operaciones de compraventa de chatarra desconociendo que sus proveedores, emisores de las facturas, no ingresaban en Hacienda los importes de IVA repercutido que había pagado y que eran «truchas» que no pudieron ser localizadas, ni tampoco sus administradores, no disponían de infraestructura, almacenes, personal etc. La sustancia del ilícito no era que no existieran las compraventas de chatarra que recogían las facturas (simulación), sino que las mismas no se trabaron con las empresas que figuraban como emisoras, sino con otras, las verdaderas, que quedaron ocultas y que en realidad vendieron la chatarra al acusado por un importe inferior al de mercado para eludir el pago del IVA y del IS:

*«(...) En definitiva, de tales indicios o hechos base, no fluye, como conclusión natural e inequívoca, el dato precisado de acreditar: el conocimiento por parte del imputado del carácter de esos diecisiete proveedores como meras empresas facturadoras; no media entre ambos un “enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano”; pues resulta en cualquier caso excesivamente abierta, permitiendo tales bases, un amplio abanico de conclusiones alternativas (...) Otro contraindicio en contra de tal conocimiento y connivencia es que se desconoce cuál sea el mecanismo de reintegro por el que resultaría beneficiado a Segometal; al margen de que integre elemento inherente al tipo o no, pues permite inferir el desconocimiento del imputado de encontrarse ante meros facture-*

---

de julio; SAP Madrid n.º 9/2020, de 13 de enero.

<sup>224</sup> SAP Segovia n.º 57/2006 de 18 de diciembre; Véase en el mismo sentido SAP Madrid n.º 9/2020, de 13 de enero (FJ 1) en la que la Sala, atendiendo a la prueba practicada en su conjunto, alcanza un pronunciamiento absolutorio fundamentado en la inexistencia de prueba de cargo bastante que acredite la participación en los hechos del administrador de la sociedad distribuidora: «Leovigildo, a través de la mercantil Selectauto Automoción SL (que era regida por el citado como apoderado sin que existan indicios de que su administrador formal, su padre Juan Pedro, la controlara en los casos objeto de acusación), al principio del año 2.005 optó por el sistema más simple y sencillo del «fraude carrusel» simulando adquirir los vehículos de las «truchas» que figuraban formalmente como importadoras, para seguidamente transmitirlos a las distintas distribuidoras con las que operaba, fundamentalmente a Motor Montecarlo, S.L. sin que haya resultado acreditado que el también acusado Sebastián, mayor de edad, de nacionalidad española y carente de antecedentes penales, administrador de la citada Motor Montecarlo, actuara de consuno con Leovigildo».

*ros, pues si de todas maneras la mercantil del imputado abonaba IVA, lo ordinario sería que las operaciones las documentara con los auténticos vendedores; pues resulta absolutamente ilógico que así operara sin que ninguna ventaja le conllevaran tales operaciones, que por contra le podían originar consecuencias peyorativas tanto de índole económico, dificultades para deducir IVA, como de índole sancionador tributario y penal. Habitualmente cuando en el fraude de IVA, las operaciones son reales, si existen efectivas compraventas, es decir, las transacciones existen y los productos se transfieren de comprador a comprador, el objetivo que se alcanza por los defraudadores es rebajar los precios de los productos de un determinado sector, a costa de la recaudación del IVA, lo que implica que prácticamente todas las entidades, si quieren trabajar a precios competitivos y no perder clientela, pasan a formar parte y/o colaborar con el mismo; de modo que sufraga parte del precio la indebida devolución que se obtiene del IVA repercutido, que la suministradora en connivencia no ingresa; pero en autos tampoco ha mediado pericial que permita concluir que en relación con estos proveedores se estaba operando a precio inferior del real, o al menos del habitual en operaciones de similares fechas».*

Asimismo, la dicotomía que se ha pasado por el tamiz: impunidad penal por atipicidad, de un lado, y responsabilidad tributaria por culpa consciente, de otro, puede apreciarse en la STS de 24 de junio de 2015<sup>225</sup> en un supuesto en el que el administrador de una sociedad había simulado, de un lado, una serie de compras interiores a una sociedad radicada en España que generaron un IVA soportado ficticio, y, de otro, varias EIB exentas de IVA a dos sociedades portuguesas, lo que falsamente legitimó un derecho a la devolución, cuando en realidad se trataba, y así fueron recalificadas en la instancia, de AIB neutras en el primer caso y ventas interiores gravadas en el segundo. La sociedad era indiciariamente consciente del fraude utilizando a terceras personas para ocultar la identidad del verdadero obligado tributario y por ello se incoó un procedimiento penal que fue finalmente archivado. El Juez Instructor entendió que para formular una acusación en el ámbito penal por tales hechos se exige la existencia de pruebas que acrediten que el sujeto pasivo tenía conocimiento de que con sus actos estaba cometiendo un fraude a la Hacienda Pública (dolo), sin perjuicio de que aquellos pudieran dar lugar a la apertura de un expediente sancionador en vía administrativa. Cerrada la vía penal por falta de acreditación del conocimiento del contribuyente, el Alto Tribunal en la vía tributaria

---

<sup>225</sup> STS de 24 de junio de 2015, Sala de lo Contencioso-Administrativo (FJ 5).

confirmó la recalificación de las operaciones hecha en instancia y puso de manifiesto que:

*«(...) No obsta a lo concluido el hecho de que no se acredite la comisión de un delito fiscal, porque no implica que TDE no pudiera conocer la existencia de esa trama. En efecto, la inexistencia de elementos de prueba suficientes para afirmar ese conocimiento “con la certeza que exige el ámbito penal”, no supone la inexistencia de elementos de prueba suficientes para acreditar en el ámbito tributario la posibilidad de conocimiento por TDE. De hecho, el juez penal ni siquiera excluyó la posibilidad de que, con la prueba recabada por la Inspección de los Tributos, pudiera abrirse a TDE un expediente sancionador en vía administrativa».*

Esta resolución viene a confirmar en cierto modo los planteamientos que se han venido sosteniendo hasta ahora. El ámbito penal exige para atribuir responsabilidad penal la acreditación del conocimiento de la existencia del fraude y la voluntad de participar en el del sujeto pasivo (dolo) con la certeza propia del orden penal. La mera posibilidad de conocimiento, el deber saber la existencia de aquel y la infracción del deber de diligencia (culpa), queda relegado al ámbito tributario y las responsabilidades que allí puedan exigirse. Un ejemplo más sobre este planteamiento lo encontramos en la SAP Sevilla n.º 174/2014, de 11 de abril<sup>226</sup>, que absuelve en segunda instancia al administrador de la sociedad distribuidora acusado por solicitar la devolución de cuotas de IVA supuestamente fraudulentas a la Administración Tributaria en el marco de un fraude carrusel. Son especialmente reveladoras las manifestaciones del Inspector de Hacienda en el juicio que sirven de apoyo para fundamentar la absolución en segunda instancia:

*«El Sr. Inspector de Hacienda, a preguntas de la defensa de este acusado si “usted le sugirió a D. Darío que podía ser que le hubieran engañado” contestó que “Si lo dije y lo digo hoy también. A D. Darío casi con toda seguridad alguien le ofreció un negocio y él pensó que era honrado. Pero no se tuvo la precaución suficiente de averiguar quiénes eran las personas que intervenían en él.”; a la pregunta “Usted atribuye una cierta imprudencia en su gestión empresarial” contestó “Sí, sí”, razonando con posterioridad las razones por las que pensaba la imprudencia que afirmaba; y a preguntas del Sr., Juez de lo Penal contestó “No quiero prejuzgar el aspecto penal del asunto. Yo creo que Hacienda Oran, D. Darío... en algún momento le han ofrecido un este negocio. Y él lo ha admitido pensando que, bueno, que era una oportunidad de ganar dinero..., pero no tuvo la precaución de analizar quienes eran los proveedores, quienes eran los proveedores de los proveedores”».*

---

<sup>226</sup> SAP Sevilla n.º 174/2014, de 11 de abril (FJ 5).

## 2.2.6 PARTICIPACIÓN EN EL FRAUDE PESE A OBSERVAR EL DEBER OBJETIVO DE CUIDADO: EL ERROR DE TIPO INVENCIBLE

Este supuesto es aquel en el que el operador jurídico obra con absoluto desconocimiento de la existencia del fraude, y aun en el caso de actuar con la máxima diligencia, no hubiera podido salir de la ignorancia por la imposibilidad de detectarlo con los medios a su alcance. Esa imposibilidad de conocimiento llevará a la defraudación tributaria mediante la presentación de declaraciones o solicitudes de devolución tributarias con cuotas de IVA consignadas que traen origen en un fraude.

Desde el plano tributario los contribuyentes que adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para cerciorarse de que sus operaciones económicas no están implicadas en un fraude, ya se trate del fraude en el IVA o de otros de análoga naturaleza, deben poder confiar en la legalidad de dichas operaciones sin incurrir en el riesgo de perder sus derechos de la Dir. IVA y ser objeto de sanciones tributarias como se ha visto (asunto *Optigen, Fulcrum & Bond House*). Por lo que, la observancia del deber de diligencia debida que razonablemente le es exigible a estos sujetos en el desempeño de su actividad mercantil, en aras a evitar la participación en el fraude, puede y debe neutralizar la aplicación de la teoría del conocimiento (deber saber) y la responsabilidad tributaria. Y ello, aun cuando su participación hubiese tenido lugar finalmente.

En el ámbito penal, si el sujeto, en mera hipótesis, actúa con la máxima diligencia y adopta todas las medidas a su alcance para descubrir y evitar la participación en la cadena fraudulenta y la defraudación tributaria, y sin embargo aquella se produce, podría representarse la posibilidad de subsumir esa conducta en la figura del *error de tipo invencible* (art. 14.1 CP). Debe recordarse, a este respecto, que el error invencible es aquel que el autor del delito no hubiera podido superar ni aun empleando una gran diligencia, excluyendo la responsabilidad tanto a título de dolo como de imprudencia<sup>227</sup>. De ahí que sea esa la consecuencia inmediata de la aplicación de esta figura al caso de análisis: la exclusión de la responsabilidad penal. La presentación de la declaración o solicitud de devolución de IVA fraudulento se habría producido en un contexto de imposibilidad de conocimiento de la existencia del fraude en otro estadio de la cadena de transacciones. Un desconocimiento persistente a pesar de observar el cuidado debido que impediría el reproche penal. Esta posibilidad

---

<sup>227</sup> MUÑOZ CONDE, F., *Teoría*, 5.ª edición, cit., p. 83; MIR PUIG, S., *Derecho Penal*, 10.ª edición, cit., p. 280 (*in memoriam*).

se presenta remota, pero no imposible. Ciertamente es que resulta extraño que con la implementación de las medidas de control adecuadas no llegue a advertirse un beneficio económico o ventaja de mercado excepcional derivado de la participación en el fraude. Sin embargo, tampoco es difícil que dado el elevado número de participantes que puede concurrir en la cadena de transacciones, el fraude se produzca en un estadio muy alejado de la operación que dio entrada al sujeto de buena fe en la cadena. En ese supuesto podría ocurrir que el fraude hubiera quedado enmascarado gracias a la interposición de múltiples sociedades *pantalla* entre la «trucha» y la *distribuidora* que impiden o dificultan sobremanera apreciar signos externos reveladores del fraude, y el contribuyente, aunque hubiera desplegado la *diligencia debida* que le es exigible, no hubiera tenido la posibilidad de detectarlo.

Asimismo, cabe referir aquí la conexión que cabría establecer entre estos supuestos y las *conductas neutrales*. Comportamientos cotidianos, habituales, adecuados desde un punto de vista social, que, por regla general, no alcanzan la categorización de penalmente típicos<sup>228</sup>. Suscribiendo las palabras de Robles Planas, bajo la expresión *conductas neutrales* se aborda el tratamiento jurídico que debe merecer un grupo de supuestos con una estructura constante, a saber, aquellos en los que de algún modo puede identificarse un efecto favorecedor en términos causales al autor del delito mediante conductas estándar, estereotipadas o ejecutadas conforme a un rol o posición social o profesional<sup>229</sup>.

En ese sentido, siguiendo la exposición de Corcoy Bidasolo<sup>230</sup>, un sector de la doctrina y la jurisprudencia ha perfilado una teoría en orden a limitar la eventual atribución de responsabilidad penal por este tipo de *actos neutros*. A partir de entender que calificar como partícipe a cualquiera que contribuya a la

<sup>228</sup> Como exponente de la doctrina jurisprudencial de los *actos neutrales* puede citarse la STS n.º 40/2020, de 6 de febrero que en líneas generales hace acopio de la doctrina que ha venido consolidándose en torno a esta figura al fin y efecto de su aplicación a un supuesto de fraude carusel.

<sup>229</sup> ROBLES PLANAS, R., «Conductas neutrales», *CIFICP*, 2015 (disponible en línea: <https://www.ficp.es/wp-content/uploads/Robles-Conductas-neutrales-2-FICP.pdf>);

Más referencias sobre la conceptualización de las conductas neutrales en, el mismo, «Las conductas neutrales en Derecho Penal. La discusión sobre los límites de la complicidad punible», *RBCC*, n.º 70, 2008, pp. 190-228; el mismo; «Imputación en la empresa y conductas neutrales», en Silva Sánchez, J.M. / Miró Llinares, F. (Dirs.), *La teoría del delito en la práctica penal económica*, 2013, pp. 439 y ss.; BLANCO CORDERO, I., *Límites a la participación delictiva: las acciones neutrales y la cooperación en el delito*, 2001; ROCA DE AGAPITO, L., «Límites de la responsabilidad penal por actividad (profesional) cotidiana», *EPC*, n.º 28, 2008, pp. 343-395; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal económico y de la empresa*, *PG*, 6.ª edición, 2022, pp. 617 y ss.

<sup>230</sup> CORCOY BIDASOLO, M., «Mecanismos de atribución de responsabilidad penal individual en la empresa», en Demetrio Crespo, E. (Dir.) / De la Cuerda Martín, M. / García de la Torre, F. (Coords.), *Derecho Penal económico y teoría del delito*, 2020, p. 113, con cita a ROBLES PLANAS, R., *La participación en el delito: fundamento y límites*, 2003, pp. 33 y ss.

realización de un delito limita la libertad general de acción, se afirma que carecen de relevancia penal las *conductas lícitas* de la que se tenga por probable que puede favorecer la acción delictiva. Sin entrar en arduas discusiones doctrinales, pues desborda la mera aproximación conceptual que se pretende, hay que señalar que la doctrina absolutamente dominante es partidaria de la restricción de la punibilidad de estas conductas neutrales a nivel de tipicidad. Y, a partir de ahí, las opiniones divergen entre quienes ubican la restricción en el plano del tipo subjetivo y quienes hacen lo propio ya en el tipo objetivo del partícipe<sup>231</sup>.

Por su parte, la jurisprudencia del TS, del mismo modo que la de otros países europeos de nuestro entorno, ha acogido la figura de las *conductas neutrales*, rechazando claramente las posturas *subjetivistas* y utilizando esta construcción dogmática para llegar a pronunciamientos absolutorios en un variado repertorio de supuestos<sup>232</sup>. En la jurisprudencia se ha afirmado entorno a la noción de *actos neutrales* que es aquella acción que no representa peligro alguno de realización del tipo y por ello carece de relevancia penal, basando su fundamento en la protección del ámbito general de libertad que garantiza la Constitución<sup>233</sup>. En ese sentido, para calificar un acto neutral como participación delictiva se han venido sosteniendo algunos criterios como: la atribución de relevancia penal, que justifica la punibilidad de la cooperación a toda realización de una acción que favorezca el hecho principal en el que el autor exteriorice un fin delictivo manifiesto, o; que revele una relación de sentido delictivo, o; que supere los límites del papel social profesional del cooperante, de tal forma que ya no puedan ser consideradas como profesionalmente adecuadas, o; que se adapte al plan delictivo del autor, o; que implique un aumento del riesgo, etc.<sup>234</sup>.

Así pues, de existir una participación involuntaria en el fraude, estos operadores de *buena fe*, que obran con la diligencia que le es exigible, no realizarán conductas dolosas, y, por ello, no podrán ser responsabilizados, ni en la vía

---

<sup>231</sup> Véase sobre las posiciones doctrinales referidas AMBOS, K., «La complicidad a través de acciones cotidianas o externamente neutrales», *RDPC*, n.º 8, 2001, pp. 195-206; ROBLES PLANAS, R., *CIFICP*, cit.; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal económico y de la empresa*, *PG*, 6.ª edición, cit., pp. 661 y ss.

<sup>232</sup> Sirva como ejemplos: la STS n.º 1300/2009, de 23 de diciembre (FJ 5) en el que se absuelve a un gestor administrativo que venía siendo acusado por un delito de insolvencia punible provocado por los responsables de una sociedad, a pesar de conocer la inexistencia de causa en los reconocimientos de deuda y participar en varias gestiones dirigidas a despatrimonializar la sociedad, o; la STS n.º 597/2014, de 30 de julio (FJ 2) respecto a un Director General de área de un Ayuntamiento que emitió varios informes-propuesta con la finalidad de que el alcalde presentara reparos de la intervención de fondos al pago de facturas por obras ejecutadas sin ceñirse a un procedimiento de adjudicación, amparándose aquellas en un contrato de mantenimiento que no podía incluirlas, y de esa forma, motivando una resolución administrativa injusta.

<sup>233</sup> Véase STS n.º 34/2007, de 1 de febrero (FJ Único).

<sup>234</sup> Véase STS n.º 974/2012, de 5 de diciembre (FJ 8).

tributaria, ni en la vía penal. Y, no solo eso, sino que sus conductas, incluso, podrán ser consideradas socialmente admitidas en el normal devenir del tráfico jurídico. Estas acciones normalmente se proyectarán sobre las dos modalidades comisivas típicas del delito contra la Hacienda Pública: la presentación de la declaración-autoliquidación del tributo con la deducción de la cuota de IVA soportado que no ingresó la «trucha», y; la solicitud de devolución de dicha cuota de IVA soportado a la Administración Tributaria. Las conductas a las que se está haciendo referencia son, *numerus apertus*, las que siguen: la celebración de un negocio jurídico; la compraventa de la mercancía; la contratación de transporte de mercancías y su pago; la consecuente facturación; el pago y el cobro de la mercancía y transporte; la contabilización y registro de las facturas; la deducción de IVA soportado en la declaración autoliquidación mensual o trimestral; la solicitud de devolución de IVA efectivamente soportado; la declaración del IS como ingresos reales, o; la declaración de operaciones con terceros que incluyan estas operaciones. Estas conductas tienen lugar en el discurrir cotidiano de la actividad mercantil de cualquier sociedad y no se desvían del normal actuar social de aquellas. No obstante, de acreditarse el conocimiento y la voluntad de participar en la mecánica defraudatoria, o el desconocimiento voluntario, sí podrían resultar penalmente reprobables. Convenimos con Choclán Montalvo<sup>235</sup> que en la vía penal todas estas acciones, constituirán *conductas neutrales* que no revisten carácter delictivo salvo que puedan ser encuadradas en un plan criminal más amplio. De ahí que deba acreditarse suficientemente la existencia del *pactum scaeleris* y no se pueda deducir de la mera realización de estas conductas que, precisamente por su neutralidad, no pueden constituir hecho objetivo del que inferir la contribución punible al hecho delictivo. A lo anterior, debe añadirse desde el plano tributario, que si estas conductas consideradas neutrales son realizadas observando el deber de diligencia exigible al que hacíamos referencia *supra*, tampoco podrán deprenderse consecuencias sancionadoras.

Para enriquecer la exposición con un ejemplo, cabe hacer referencia a la sentencia de la Audiencia Nacional SAN n.º 36/2009, de 11 de septiembre<sup>236</sup>, que resuelve un supuesto de *fraude carrusel* sin responsabilidad penal para el administrador de una mercantil que obtuvo una devolución de IVA indiciariamente fraudulenta, pero que, finalmente, se consideró procedente y no constitutiva del delito contra la Hacienda Pública que se le imputaba. La referida

<sup>235</sup> CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica*, 2.ª edición, cit., p. 286.

<sup>236</sup> SAN n.º 36/2009, de 11 de septiembre (FJ 8); Véase también la SAP Sevilla n.º 174/2014, de 11 de abril (FJ 5).

mercantil fue utilizada *exprofeso* por los acusados sin que pudiera advertirse, ni en su actividad, ni en sus representantes legales, hecho alguno fuera del marco empresarial de exportación que le es propio:

«(...) existe prueba directa, objetiva, contundente, lícitamente obtenida y practicada a la luz de los principios inspiradores del juicio oral, singularmente, el de contradicción que permite llegar a la conclusión de que la mercantil Ekinsa y las personas que en ella desempeñaban sus funciones llevaron a cabo las labores en el marco de su gestión profesional, desconociendo, en absoluto, extremos como la existencia del propio carrusel, quién pagaba las mercancías, o si el resto de empresas que participaban en el referido circuito cumplían o no sus obligaciones fiscales. En la actuación de los acusados que desempeñaban sus funciones para la empresa no se puede hablar ni de concierto doloso tendente a engañar al Fisco ni, por supuesto, negligencia inexcusable en el desempeño de sus funciones, pues, muy al contrario, los autores de la conducta defraudatoria se sirvieron de su actividad profesional para llevar a cabo la suya, utilizando a la empresa Ekinsa y a sus directivos en este cometido».

## 2.2.7 PARTICIPACIÓN EN EL FRAUDE A TRAVÉS DE ACCIONES O COMPORTAMIENTOS SOCIALMENTE ADECUADOS: LAS CONDUCTAS NEUTRALES

Se ha explicado que la participación involuntaria en el *fraude carrusel*, además de posible, su acogida por los tribunales no es de ningún modo infrecuente. La práctica demuestra la existencia de situaciones en las que, principalmente, la sociedad *pantalla* o *distribuidora* (aunque también puede darse en la sociedad *conduit* y el *contra-trader*) pueden no participar de la trama de forma voluntaria. Es decir, no siendo parte del fraude organizado pueden llegar a concurrir en las cadenas de operaciones fraudulentas sin que aquellas personas que las dirigen y controlan conozcan tal circunstancia. Ahora bien, se admite un grupo de casos más. Supuestos dentro de la participación involuntaria en los que determinados sujetos, desconociendo el fraude, participan en aquel a través de las antes precitadas *conductas neutras*. Sujetos, en principio ajenos a la trama, que llevan a cabo determinadas acciones que de forma inconsciente dan cobertura al fraude, y que, en principio, son consideradas cotidianas, lícitas, adecuadas y aceptadas en el tráfico jurídico. Piénsese, *ad exemplum*, en una empresa contratada para realizar el transporte de las mercancías objeto de las transacciones vinculadas a un *fraude carrusel* o la mera constitución de una empresa que después es adquirida por terceros para servir de instrumento al fraude, en ambos casos, con desconocimiento de la existencia del fraude organizado al IVA. Tales conductas pueden llegar a tener la consideración de

*actos neutrales* penalmente atípicos. Precisamente, por estar desconectados de la defraudación de terceros y no representar un peligro socialmente adecuado (*rectius*- relevante) desde el prisma del normal desarrollo del tráfico jurídico. Así, constituirán *conductas neutrales* que no revisten carácter delictivo salvo que puedan ser encuadradas en un plan criminal defraudatorio. De ahí que, como se ha dicho *supra*, sea necesario acreditar de forma suficiente el *pactum scaeleris* y no pueda deducirse de la mera realización de estas conductas, que, por su neutralidad, aparecen por principio desprovistas de relevancia penal.

Para ilustrar con un ejemplo la existencia de esta constelación de casos, puede citarse la STS n.º 40/2020, de 6 de febrero<sup>237</sup>. Aunque el Alto Tribunal rechaza la consideración de acto neutral la venta de sociedades por llevarse a cabo a sabiendas de que iban a ser utilizadas para la defraudación de IVA, permite afirmar, no obstante, la posibilidad de apreciar estos supuestos de actos neutrales a los que se hace referencia:

*«En cuanto a la alegación en la que sostiene que se trata de actos neutrales y, por lo tanto, atípicos, (...) no es posible afirmar que la conducta del recurrente, tal como aparece descrita en la sentencia impugnada, integra actos neutrales atípicos y, por ello, no punibles, dada la significación delictiva de su aportación, que solo se explica dentro de la finalidad perseguida por quienes adquirirían las sociedades y deseaban permanecer ocultos, sin aparecer como administradores o socios de las mismas, a lo que se añade el conocimiento del recurrente respecto de la futura utilización de aquellas, como lo revela su intervención en actos posteriores a las ventas. Por lo tanto, ha existido prueba suficiente y la aportación del recurrente, reiterada y constante en los tres años en los que se llevó a cabo la defraudación y dotada de evidente sentido delictivo, debe ser valorada como cooperación necesaria. El motivo se desestima».*

### 3. EL FRAUDE CARRUSEL COMO DELITO FISCAL EN EL IVA. CALIFICACIÓN JURÍDICO-PENAL Y PRINCIPALES PARTICULARIDADES

#### 3.1 Modalidades de defraudación al IVA vinculadas al fraude carrusel

De las tres modalidades de defraudación a la Hacienda Pública que regula el art. 305 CP, eludir el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obtener indebidamente devolu-

---

<sup>237</sup> STS n.º 40/2020, de 6 de febrero (FJ 11); más referencias en la STS n.º 756/2018, de 13 de marzo (FJ 21); STS n.º 942/2013, de 11 de diciembre (FJ 4); STS n.º 34/2007, de 1 de febrero (FJ Único).

ciones o disfrutar de beneficios fiscales, sólo las dos primeras tienen una especial significancia en las defraudaciones derivadas de la participación en el *fraude carrusel*. Ya se ha visto que las conductas esenciales que pueden darse en este fraude constitutivas de ilícito penal son dos: i) la que realiza la sociedad «*trucha*» repercutiendo un IVA que, una vez cobrado, no ingresará a la Hacienda Pública, lo que determina el perjuicio económico en forma de pérdida de recaudación para la Administración Tributaria, y; ii) la que realiza la sociedad *distribuidora* deduciendo o solicitando una devolución de IVA soportado con apariencia de legalidad con motivo de haber realizado una operación interior gravada o una EIB o exportación exentas. El perjuicio se genera para la Administración Tributaria, en forma de pérdida de recaudación en el caso de la *deducción* y en forma de pérdida patrimonial líquida en el caso de la *obtención de la devolución*. Mientras que la conducta de la «*trucha*» entraría dentro de la modalidad de elusión del pago de tributos, la de la *distribuidora*, lo haría tanto en la modalidad de elusión como en la modalidad de solicitud indebida de devoluciones. Hay que apuntar, que desde la perspectiva de conjunto del *fraude carrusel*, en realidad se trataría de un único perjuicio, pues el IVA repercutido por la «*trucha*» a la *pantalla* o directamente a la *distribuidora* genera a estos un crédito que la Administración Tributaria ha de compensarles o devolverles de acuerdo con la mecánica natural del impuesto. Es decir, en puridad no habría varios fraudes desde una perspectiva de conjunto.

Las dos modalidades defraudatorias vinculadas al *fraude carrusel* que se han señalado, tienen distintas formas de ejecutarse. Mientras que la elusión del pago de tributos puede llevarse a cabo de forma *omisiva* (a través de la no presentación de la declaración o autoliquidación del tributo ocultando las bases imponibles) o *activa*, (mediante la presentación de la declaración o autoliquidación falsa o inexacta), la obtención indebida de devoluciones únicamente puede realizarse de forma *activa* (con la presentación de declaraciones o autoliquidaciones falseadas). A continuación, se explican estas modalidades comisivas del delito con mayor profundidad.

### 3.1.1 LA ELUSIÓN DEL PAGO DE IVA

El núcleo de esta modalidad comisiva exige *defraudar* eludiendo fraudulentamente el pago del tributo devengado. Explica Ferré Olivé<sup>238</sup> que «*eludir*»

---

<sup>238</sup> FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado*, cit., p. 418.

implica, desde la perspectiva penal, llevar a cabo acciones u omisiones tendentes a materializar la ocultación de bases tributarias. Es decir, la violación de deberes tributarios que conducen a la indeterminación en la que deben quedar los tributos y otras cantidades fiscalmente relevantes. La elusión es la concreción del requisito defraudatorio que indica la dirección evasiva que deben llevar las conductas omitidas u ordenadas para ser penalmente típicas.

Dentro de esta modalidad, se distingue entre los supuestos en los que se trata de un tributo que requiere autoliquidación o declaración-liquidación por parte del contribuyente, como es el caso del IVA, y los que exigen como presupuesto necesario un acto administrativo de liquidación<sup>239</sup>. La declaración o autoliquidación, que ahora interesa, constituye el elemento nuclear de la elusión del pago del tributo como modalidad comisiva del delito de defraudación tributaria. El art. 120 LGT define las autoliquidaciones como declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar. Se trata pues del instrumento a través del cual se pone en conocimiento de la Administración Tributaria la manifestación de riqueza objeto de gravamen y su no presentación o presentación falsa o inexacta dará lugar a un acto de ocultación de la realidad tributaria gravada que, en concurrencia con los demás elementos del tipo penal, consumarán el delito.

En la elusión del pago del tributo es posible identificar una conducta activa y otra omisiva, aunque en determinados casos pueden entremezclarse<sup>240</sup>: La conducta activa estaría constituida por la presentación de una declaración ocultando o desfigurando los datos relevantes para la determinación de la cantidad a satisfacer de modo que esta resulte ser, tras los cálculos pertinentes, distinta de la que correspondería de haberse incluido en la declaración todos los datos que en Derecho debían haberse aportado. La defraudación se produce cuando por los propios sujetos pasivos se pone a disposición de la Administración Tributaria en sus declaraciones una información incorrecta que induce a error en la determinación de la deuda que el sujeto pasivo ha contraído con ella; Por su parte, la conducta omisiva, aun siendo más sencilla, produce el mismo resultado. Consiste directamente en no presentar declaración tributaria

<sup>239</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal económico y de la empresa, PE*, 6.ª edición, 2019, p. 686.

<sup>240</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., p. 138.

alguna, ocultando de esa forma a la Administración Tributaria las operaciones gravadas y no ingresando, lógicamente, la cuota del tributo. Ahora bien, en cualquier caso, debe quedar meridianamente claro que lo relevante no es no declarar o empobrecer a la Administración Tributaria, sino engañarla<sup>241</sup>, en ese sentido explica la relevante STS n.º 1505/2005, de 25 de noviembre<sup>242</sup>, 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 solo será típica si supone una ocultación de la realidad tributariamente relevante».*

En el *fraude carrusel* la elusión del pago del tributo tiene lugar en un primer momento tras la AIB realizada con el proveedor intracomunitario. La sociedad «*trucha*» adquirente de los bienes realizará una subsiguiente entrega interior gravada con IVA que repercutirá en factura al nuevo adquirente, la *pantalla* o directamente la *distribuidora*, y no ingresará a la Hacienda Pública haciéndolo suyo. O, más simple aún, ni repercutirá el IVA en factura, ni por supuesto declarará el hecho imponible. En ese caso la defraudación se llevará a cabo mediante una conducta omisiva de la declaración del IVA repercutido o directamente ocultando su repercusión. Recordemos que las «*truchas*» son constituidas o reactivadas para servir como herramienta de ocultación de la realidad de las operaciones comerciales y la responsabilidad de los verdaderos autores del delito bajo un velo de opacidad. No llevan contabilidad o aquella es completamente simulada, no presentan impuestos, su administrador es un testaferro o una persona ilocalizable, no tienen domicilio físico etc., circunstancias todas ellas encaminadas a dificultar la identificación del responsable del delito. Todo ello permite la innecesariedad de emplear grandes artificios para provocar la defraudación tributaria, como declaraciones falseadas o inexactas, bastando con la mera omisión de la declaración.

Lo anterior no significa que las «*truchas*» no lleven a cabo artificios, o, mejor dicho, formas más sofisticadas de consumir el fraude. De hecho, en la mecánica del *fraude carrusel*, lo normal será que las «*truchas*» realicen una

---

<sup>241</sup> El *engaño defraudatorio* en el delito fiscal no se corresponde exactamente con el previsto para el delito de estafa. Precisa la STS n.º 40/2020, de 6 de febrero (FJ 2) con cita a la STS n.º 737/2006, de 20 de junio y STS n.º 209/2019, de 22 de abril, que «(...) no supone que el tipo objetivo exija una maquinación engañosa del mismo modo que lo exige la estafa, aunque en algunas de sus modalidades presenta similitudes estructurales con este delito».

<sup>242</sup> STS n.º 1505/2005, de 25 de noviembre (FJ 2).

conducta activa presentando efectivamente la declaración-autoliquidación. Ahora bien, esta, en todo caso, reflejará datos falsos o inexactos derivados de una falsa facturación de operaciones que ocultará o desfigurará la realidad induciendo a error a la Administración Tributaria en la determinación de la cuota tributaria. Ello puede tener lugar ocultando las operaciones gravadas con IVA en la declaración, o bien consignando bases imponibles minoradas con cuotas de IVA soportado ficticio gracias al uso de facturas falsas. La confección de las declaraciones falsas o inexactas permite alejar la posibilidad de simple error de cuenta o inexactitud. Muestra una evidente actitud dirigida a defraudar eludiendo el debido pago de las cantidades tributarias adeudadas. En este sentido, del repertorio de jurisprudencia se desprende un uso frecuente de las facturas falsas que simulan operaciones de adquisición y entrega de mercancías y la presentación de declaraciones-autoliquidaciones mendaces consignando los importes ficticios documentados en aquellas.

Como reverso de la conducta activa de la «*trucha*» repercutiendo un IVA que no ingresará en el marco de esa primera operación interior en la que, en principio, se produciría ya el perjuicio para la Hacienda Pública, encontramos a la sociedad *pantalla* que soporta el IVA repercutido por la «*trucha*» y que le generará un derecho de crédito frente a la Administración Tributaria. Pueden plantearse dos escenarios diferenciados: i) de un lado, que la *pantalla* participe de la trama de forma voluntaria, lo que implicará que el IVA soportado o bien no haya sido pagado a la «*trucha*» realmente, o, de haberlo sido, este le será revertido con posterioridad; ii) de otro, que la *pantalla* sea instrumentalizada en el fraude de forma involuntaria y el IVA soportado sí haya sido realmente satisfecho por aquella. En cualquiera de los casos, dispone de un IVA soportado que generará un derecho de crédito frente a la Administración Tributaria y que podrá satisfacer a modo de deducción en las operaciones interiores subsiguientes que realice repercutiendo IVA, bien en el marco de la trama o bien fuera de ella. No obstante, hay que señalar que, si el IVA no fue pagado o fue pagado y retornado, la *pantalla* desde una perspectiva individualizada cometerá su propia defraudación tributaria, pues habrá eludido el pago del tributo deduciéndose un IVA que realmente no satisfizo. Si el IVA fue pagado realmente, la defraudación en principio no tendría lugar al existir un IVA soportado real que genera un derecho a la deducción legítimo, situándose en la órbita de las conductas neutras. Ello sin perjuicio de que pueda ser responsabilizada por su participación consciente en la cadena de transacciones fraudulenta. Aun tratándose de conductas neutras que no quiebran el sistema deducción-repercusión del IVA, las operaciones comerciales que lleva a cabo pueden no tener lógica mercantil y el único fin que persiguen sea obstaculizar la identificación

de los verdaderos responsables desvinculando la «*trucha*» de la distribuidora. Piénsese en operaciones en las que la *pantalla* adquiere mercancías primas que vende a la distribuidora sin transformación alguna al mismo precio de adquisición o incluso a uno inferior gracias a la ventaja económica que ofrece no pagar el IVA.

En ese reverso comentado, también se encuentra la *distribuidora* que puede adquirir las mercancías directamente de la «*trucha*» o de la *pantalla*. En ambos casos obtiene un IVA soportado deducible o a devolver frente a la Administración Tributaria que no ha pagado, o de haberlo pagado, este le será retornado con posterioridad dejando vacío de contenido tributario las operaciones comerciales gravadas realizadas con la «*trucha*» o la *pantalla*. Por lo general se solicita la devolución cuando el IVA soportado es superior al IVA repercutido y se procederá a la deducción cuando aquel es inferior a este último. El papel que desempeña la *distribuidora* en la trama, al margen de la posible organización y dirección de aquella, se caracteriza por realizar la última EIB o exportación neutras a efectos de IVA y solicitar la devolución de las cuotas soportadas del tributo ficticias previamente de la «*trucha*» y la *pantalla* en transacciones comerciales interiores. No obstante, también puede deducir ese IVA en sus declaraciones tributarias, especialmente si en lugar de realizar la EIB o exportación realiza una subsiguiente entrega interior a *contra-trader* aparentemente desvinculado de la trama, lo que permite incluir la conducta de este sujeto jurídico también en la modalidad de elusión del pago de tributos.

### 3.1.2 LA OBTENCIÓN INDEBIDA DE DEVOLUCIONES DE IVA: ESPECIAL REFERENCIA A LA PROBLEMÁTICA EN SUPUESTOS DE SIMULACIÓN

La modalidad defraudatoria de obtención indebida de devoluciones no formó parte del delito contra la Hacienda Pública en su regulación primigenia. Se introdujo con posterioridad en el CP de 1973 con la reforma operada por LO 6/1995 de 29 de junio<sup>243</sup>, para resolver las dudas de subsunción que podía llegar a suponer esta conducta al no ser posible incluirla, ni en la noción de beneficios fiscales del antiguo art. 349 (delito fiscal), que implicaba un menor pago a la Hacienda Pública, ni dentro del antiguo art. 350 CP (fraude de subvenciones), pues el mismo debía quedar desligado de todo contenido tributario, ni tampoco, en otros tipos penales como el art. 528 CP (estafa), existiendo

---

<sup>243</sup> LO 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del CP relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.

incluso opiniones que mantenían su atipicidad<sup>244</sup>. Esa problemática era explicada en la Memoria del proyecto de LO 6/1995, de 29 de junio<sup>245</sup>, cuando refería en relación con la obtención indebida de devoluciones que:

«(...) no son beneficios fiscales ni tampoco implican la elusión de pagos de tributos, por lo que puede resultar dificultosa su inclusión en el tipo penal actualmente vigente».

Esta modalidad comisiva del delito fiscal consiste en llevar a cabo una *conducta activa* (no cabe la omisión), tal es solicitar la devolución de importes tributarios, mediante una maquinación artificiosa tendente a generar un error en la Administración Tributaria con el objetivo de obtener una disposición patrimonial de aquella superior a 120.000 euros. Se trata, en efecto, de una conducta activa, pues la devolución de impuestos exige ser instada ante la Administración Tributaria poniendo a disposición de esta una información con trascendencia tributaria falsa o falseada, lo que descarta la posibilidad de comisión del delito a través de la omisión de declaraciones tributarias<sup>246</sup>. Al presentar la solicitud, bien se alegan de forma falaz hechos o datos tributarios, bien se aportan certificados o documentos total o parcialmente falsos o manipulados. En cualquier caso, se obtiene la devolución indebida solicitada mediante engaño y error<sup>247</sup>. El resultado típico se produce no cuando se reconoce el derecho a la devolución y el dictado de la resolución correspondiente, sino por la efectiva disposición patrimonial de la Administración Tributaria al hacer entrega material al obligado tributario de la cantidad cuya devolución fue solicitada<sup>248</sup>. Circunstancia que permitiría la apreciación de la figura de la tentativa y el desistimiento voluntario.

Para que pueda hablarse de la existencia de esta modalidad defraudatoria, es necesaria la constatación de una serie de elementos concurrentes. Siguiendo a Merino Sáenz<sup>249</sup> pueden identificarse en: i) un importe solicitado superior

<sup>244</sup> Véase LAUNA ORIOL, C. / MORUELO GÓMEZ, C., «El delito contra la Hacienda Pública», en CAMACHO VIZCAÍNO, A. (Dir.), *Tratado de Derecho Penal Económico*, 2019, pp. 1448 y ss.; AYALA GÓMEZ, I., «Los delitos contra la Hacienda Pública relativos a los ingresos tributarios: el llamado delito fiscal del artículo 305 del Código Penal», en VV.AA., *Delitos e infracciones*, pp. 149 y ss.; PÉREZ-CRESPO PAYA, F., «Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social», *CGC*, n.º 15, 1996, pp. 214-215.

<sup>245</sup> Memoria del Proyecto de Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del CP relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. Congreso de los Diputados, documento, n.º 120, 1995, p. 286.

<sup>246</sup> GUTIÉRREZ GÓMEZ, E., «Delito fiscal y delito de estafa. Las devoluciones indebidas», en VV.AA., *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2021, p. 118.

<sup>247</sup> FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado*, cit., p. 424.

<sup>248</sup> Véase sobre el momento consumativo del delito el epígrafe 2.4 del presente capítulo.

<sup>249</sup> Cfr. MERINO SÁENZ, L., «El IVA y los delitos fiscal y contable», en GARCÍA BERNALDO DE QUIRÓS, J. (Dir.); *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, 2006, pp. 115-116.

a 120.000 euros atendiendo a las reglas penales de computación de la cuantía defraudada; ii) una presentación de liquidaciones con importe a devolver inexactas con un sustrato simulado u otro componente defraudatorio; iii) que la autoliquidación hubiera desembocado en la obtención indebida de la devolución de no mediar la actividad comprobadora de la Administración Tributaria; iv) consciencia del carácter indebido de lo solicitado y voluntad de conseguir la devolución en el sujeto infractor. Por su parte, Martínez-Buján<sup>250</sup> desde una perspectiva más simplista, expone que en los supuestos de obtención de devoluciones indebidas resultarán necesarios al menos dos requisitos: i) que tenga lugar un *acto expreso* de la Administración en el que se reconozca el derecho a la devolución, acto que vendría a desempeñar una función similar a la del acto administrativo de liquidación; ii) que, tras dicho reconocimiento, la administración realice la efectiva *entrega material* de la cantidad solicitada por el contribuyente, entrega que comporta la consumación del delito.

Hasta aquí ninguna fricción relevante merece destacarse. No obstante, sí interesa la problemática que surge cuando se afirma que el delito contra la Hacienda Pública, en tanto que delito especial, exige tradicionalmente como presupuesto previo la existencia de una *relación jurídico-tributaria* entre el autor del delito y la Hacienda Pública (art. 17 LGT). Un hecho imponible al que asociar la defraudación, pues lo contrario, como afirma Ferré Olivé<sup>251</sup>, podría llevar a la no concurrencia de los requisitos típicos del delito contra la Hacienda Pública. En la modalidad de obtención indebida de devoluciones, la exigencia de este presupuesto puede discutirse desde la perspectiva de los casos de *simulación* mediante la creación de realidades tributarias fingidas. Supuestos íntimamente relacionados con las tramas defraudatorias de IVA y en especial el *fraude carrusel*.

En los supuestos de *simulación* en los que se crean realidades tributarias ficticias, *ad exemplum*, a través de la confección de facturas falsas, la relación jurídico-tributaria en realidad no existe, se simula. Desde una perspectiva hipotética, aunque asaz frecuente en la praxis, puede ocurrir que el solicitante de la devolución no hubiera realizado hecho imponible alguno, esto es, no dispusiera de IVA devengado, ni tampoco de IVA soportado al haber simulado adquisiciones de bienes y servicios mediante la confección de facturas falsas. En ese caso, advierte Choclán Montalvo<sup>252</sup> que se presentan no pocos problemas a la hora de comprobar la concurrencia de los presupuestos objetivos del tipo

<sup>250</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal económico*, PE, 6.ª edición, cit., p. 688.

<sup>251</sup> FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado*, cit., p. 423; En el mismo sentido, AYALA GÓMEZ, I., en VV.AA., *Delitos e infracciones*, cit., pp. 154 y ss.

<sup>252</sup> CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica*, 2.ª edición, cit., p. 244.

en un supuesto en el que la simulación de las operaciones de comercio supone, en realidad, la inexistencia de obligación tributaria. De modo que, frente a la Hacienda Pública, el sujeto activo del delito simula una posición de obligado tributario que no existe, obteniendo una devolución a la que, en consecuencia, no se tiene derecho. Precisamente, por tratarse de operaciones simuladas, irreales, la relación jurídico-tributaria no llega a nacer porque no se realiza el hecho imponible, se induce a error a la Hacienda Pública sobre la concurrencia de los presupuestos objetivos que dan derecho a la devolución de IVA para efectivamente obtenerla.

En ese sentido, al no haber IVA devengado y soportado, deuda tributaria, ni relación jurídico-tributaria real, se ha señalado en la doctrina la afinidad existente entre la defraudación tributaria a través de la obtención indebida de devoluciones mediante simulación y el delito de estafa<sup>253</sup>. Se postula que en esta modalidad defraudatoria la conducta engañosa dirigida a provocar el error en la Administración Tributaria para obtener indebidamente una devolución también podría colmar los elementos objetivos y subjetivos caracterizadores del delito de estafa, y tratándose de un supuesto de simulación en el que no existe una relación jurídico-tributaria, ni sujeto obligado, sería de imposible aplicación el delito contra la Hacienda Pública, pues ni se defrauda, ni existiría el *intraneus* que exige el tipo. En ese sentido, debe concurrir pues la referida vinculación entre el sujeto solicitante de la devolución y la Administración Tributaria, o más concretamente, una *deuda tributaria* superior a 120.000 euros nacida de un *hecho imponible* para que pueda cometerse un delito fiscal, en caso contrario, la conducta debería ser calificada como estafa.

Respecto a esta cuestión, interesa la posición del TS en la STS n.º 751/2017, de 23 de noviembre<sup>254</sup>, que pone de manifiesto lo siguiente:

*«(...) la relación jurídica tributaria, cuando ésta se integra por la modalidad de impago, éste sólo puede ser cometido por el obligado tributario que es quien infringe el deber; por lo tanto, es un sujeto con un elemento especial de autoría. Sin embargo, en la modalidad consistente en la obtención indebida de devoluciones realizadas por quien aparenta ser titular de un derecho de devolución no real, el autor no es obligado tributario porque no existe como tal, sino que su conducta es la de aparentar ser sujeto de la relación jurídica tributaria,*

<sup>253</sup> Véase AYALA GÓMEZ, I., en VV.AA., *Delitos e infracciones*, cit., pp. 149 y ss.; ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., p. 177 y ss.; CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica*, 2.ª edición, cit., pp. 88 y ss.; APARICIO PÉREZ, J., *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, 1997, pp. 115 y ss.; GUTIÉRREZ GÓMEZ, E., en VV.AA., *La aplicación práctica*, cit., p. 123 y ss.; FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado*, cit., pp. 424 y ss.

<sup>254</sup> STS n.º 751/2017, de 23 de noviembre (FJ 1) que modifica el criterio anteriormente mantenido en la STS n.º 163/2008, de 8 de abril de 2008.

*en la que el defraudado sigue siendo Hacienda y la relación jurídica tributaria es aparente, en la medida en que se crea una apariencia de devolución que es indebida, porque se dice ha sido soportada y se tiene derecho a la devolución. Por lo tanto, aunque de ordinario el sujeto infractor es el sujeto a quien compete el deber de pagar el impuesto, por lo tanto un sujeto con un elemento especial de autoría, el defraudador fiscal, en la modalidad de cobro indebido de devoluciones, el sujeto activo no es obligado tributario sino quien aparenta ser titular del derecho a percibir una devolución de un IVA soportado»<sup>255</sup>.*

De este planteamiento parece colegirse que en los supuestos de *simulación* en los que no existe relación jurídico-tributaria, sujeto obligado, ni cuota de IVA soportado, no se excluye la aplicación del delito fiscal en favor del delito de estafa. Es decir, se prescinde, si no entendemos mal, de la especial cualidad exigida de ordinario a quien se presenta como sujeto activo del delito (relación jurídico-tributaria y condición subjetiva de obligado tributario). Así, cuando la conducta típica consiste en el impago de la obligación tributaria (modalidad de elusión), el sujeto del delito fiscal será el obligado al pago, mientras que, cuando la conducta típica consista en la obtención de cuotas tributarias ilegítimas por simulación (modalidad de obtención indebida de devoluciones), como refiere el caso, el sujeto activo será aquel empresario o profesional que aparenta, mediante defraudación, la titularidad de un derecho de reclamación de una devolución indebida<sup>256</sup>.

Dejando a un lado el debate anterior, en el marco del *fraude carrusel*, las solicitudes de devoluciones de IVA son realizadas generalmente por la sociedad que actúa como *broker* tras realizar la última entrega exenta de la cadena de operaciones, bien en forma de EIB, bien en forma de exportación. Es en ese momento en el que tendrá lugar la satisfacción del crédito tributario frente a la Hacienda Pública de forma ilegítima, ora porque al inicio de la cadena la «*trucha*» repercutió un IVA que no ingresó provocando con ello la pérdida de recaudación del tributo en el marco de operaciones mercantiles reales, ora porque aquellas fueron simuladas a través de facturas falsas. Una vez se produce la presentación de la solicitud de devolución de ese IVA soportado ante la Administración Tributaria esta, de advertir la concurrencia de los requisitos necesarios, concederá el derecho de devolución a través de un acto administra-

---

<sup>255</sup> Vid en el mismo sentido la SAP Barcelona n.º 113/2018, de 11 de febrero (FJ 6) y la STS n.º 89/2019, de 19 de febrero (FJ 3).

<sup>256</sup> Sobre esta cuestión, véase con profundidad CÁCERES CASADO, M., La obtención indebida de devoluciones ¿Un problema de tipicidad resuelto?, *LLP*, n.º 164, 2023 y ALONSO GONZÁLEZ, L.M. *La simulación tributaria*, cit., p. 447 y ss.

tivo expreso y, a continuación, la devolución del importe solicitado en forma de desplazamiento patrimonial consumándose el fraude.

En el supuesto de que las operaciones que han generado el IVA soportado hayan sido totalmente simuladas gracias al falseamiento de la realidad tributaria, la relación jurídico-tributaria entre el *broker* y la Administración Tributaria se ha dicho que deviene inexistente. Y, además, que ello no significa que el delito fiscal sea desplazado y por ende devenga inaplicable, todo lo contrario. De acuerdo con la más reciente jurisprudencia del TS expuesta *supra*, en esta modalidad comisiva del delito, sujeto activo no solo será el obligado tributario titular de la referida relación jurídico-tributaria, sino también aquel que se arroga falsamente la titularidad del derecho a la devolución, quedando de esa forma la conducta subsumida en el delito fiscal y no en otros tipos penales como el de estafa. Hay que subrayar, por demás, una razón de peso preponderante para excluir la aplicación del delito de estafa desde la óptica penológica. Cuando existen varios hechos delictivos en supuestos de simulación, apreciar el delito de estafa beneficiaría a los defraudadores y especialmente a las organizaciones de tramas creadas específicamente para la comisión de delitos como el *fraude carrusel*. La aplicación de la estafa a varios hechos delictivos simulados llevaría a la aplicación de un delito continuado del art. 74 CP. En cambio, la calificación como delito fiscal, al no haber la continuidad delictiva según jur. may.<sup>257</sup>, supondría tantos delitos fiscales como hechos delictivos realizados. La diferencia penológica salta a la vista. Mientras que la aplicación de la estafa continuada implicaría una única pena que iría desde la mitad superior del delito más grave hasta la mitad inferior de la pena superior en grado, el delito fiscal supondría tantas penas como delitos se hubieran cometido<sup>258</sup>.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe referir por último que existe la posibilidad de que el sujeto que ha desempeñado el rol de *distribuidora* (entiéndase la persona física que actúa en su nombre) obteniendo la devolución indebida de la Administración Tributaria haya obrado sin dolo. Puede ocurrir que haya sido objeto de un engaño desplegado por la *pantalla* en la transmisión que dio lugar al IVA soportado objeto de devolución, o que simplemente la transacción no ofrezca ninguna anomalía que haga sospechar la existencia de una cadena fraudulenta de transacciones. En cualquiera de los casos, haciéndole confiar en

---

<sup>257</sup> Véase STS n.º 2476/2001, de 26 de diciembre (FJ 3); STS n.º 1629/2001, de 10 de octubre (FJ 2); STS n.º 952/2006, de 6 de octubre (FJ 5); STS n.º 325/2004, de 11 de marzo (FJ 2); STS n.º 737/2006, de 20 de junio (FJ 15); STS n.º 952/2006, de 6 de octubre (FJ 5); STS n.º 611/2009, de 29 de mayo (FJ 4); STS n.º 88/2017, de 15 de febrero (FJ 11); Sobre las distintas posiciones en doctrina y jurisprudencia véase epígrafe 2.4 del presente capítulo.

<sup>258</sup> De esta opinión GUTIÉRREZ GÓMEZ, E., en VV.AA., *La aplicación práctica*, cit., p. 125.

la realidad de la operación de adquisición y soportando efectivamente el IVA cuando aquella forma parte de la trama fraudulenta. A nuestro juicio, este supuesto no podría ser calificado de delito fiscal debido a la no concurrencia del *elemento subjetivo* del tipo penal. El *broker* al realizar la solicitud de devolución obraría sin conocimiento real de que sus operaciones con determinados proveedores formaban parte de una cadena de fraude de escala internacional, pudiendo llegar a suponer su actuación, desde un punto de vista objetivo, una conducta neutra a efectos penales de estar efectivamente desconectado de la trama<sup>259</sup>. No obstante, la cuestión no es sencilla, pues tendrá que acreditar el pleno desconocimiento y desvinculación con el fraude y con los demás eslabones de la cadena. Este punto es importante respecto a los *compliance programs*, y, dentro de ellos, el *third party compliance*, que podría desempeñar un papel relevante en la prevención de estos supuestos de participación involuntaria en la cadena de fraude derivados del vínculo físico, jurídico o económico establecido con proveedores tóxicos, cuyas consecuencias podrían ir, desde las sanciones y la limitación de derechos de la Dir. IVA en el plano tributario, hasta la declaración de responsabilidad penal y civil por defraudación tributaria en el plano penal<sup>260</sup>.

### 3.1.3 CONDUCTAS PENALMENTE RELEVANTES DE LOS SUJETOS INFRACTORES: PROYECCIÓN DEFRAUDATORIA EN EL IVA REPERCUTIDO Y EL IVA SOPORTADO

Anteriormente, se han analizado las modalidades defraudatorias en las que podría incardinarse la mecánica del *fraude carrusel*. Conviene ahora centrar la atención en las conductas concretas que pueden llevar a cabo los sujetos

---

<sup>259</sup> CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica*, 2.ª edición, cit., p. 254.

<sup>260</sup> En líneas generales el «*third party compliance*» hace referencia a la prevención de riesgos penales en las relaciones con terceras partes (*third parties*) vinculadas a la sociedad por una relación laboral o mercantil a las que, necesariamente, se debe asignar, y estas deben asumir, un papel en materia de *compliance* dentro del sistema de gestión de riesgos penales, impulsando la correcta selección y mantenimiento de relaciones con ellas, garantizando que asuman un comportamiento alineado con sus valores y principios éticos con el fin de evitar generar la responsabilidad penal de la persona jurídica a cuya autoridad en principio se hayan sometidas. No obstante, en el *fraude carrusel*, el «*third party compliance*» podría tener una proyección más amplia dada la inexistencia por lo general de esa vinculación laboral o mercantil con los proveedores. Mediante una diligente selección de estos, evitando aquellos que presenten el perfil irregular, podría evitarse la participación en el fraude de aquellas sociedades que operan en el mercado de buena fe y la eventual responsabilidad fiscal y/o penal al deducir o solicitar la devolución de cuotas de IVA fraudulentas procedentes de una cadena de transacciones comerciales fraudulenta. Incluso, no verse involucradas directamente en un procedimiento penal por ello, con el evidente perjuicio reputacional que supone.

infractores, tanto desde la perspectiva del IVA devengado (repercutido), como desde la del IVA soportado (deducible). Con ello, podrá realizarse ya de forma individualizada un juicio de subsunción de tales conductas en las modalidades comisivas del delito fiscal. Así pues, dos grupos de conductas pueden ejecutarse por los distintos sujetos intervinientes: i) sobre el IVA repercutido, y; ii) sobre el IVA soportado. Lo explicamos.

i. *Conductas sobre el IVA repercutido*: Un primer grupo de conductas, será el que tiene por objeto el IVA devengado. Estas serán llevadas a cabo por la sociedad «trucha» en un momento inicial del fraude en la que intentará ocultar o disimular el importe de IVA devengado en una o varias operaciones comerciales interiores con las sociedades *pantalla* o incluso directamente con el *broker* o *distribuidora*. Se admiten dos posibilidades distintas, ya sea presentando la *declaración-autoliquidación*, ya sea omitiendo esta: i) la ocultación del volumen de las operaciones gravadas con el impuesto o su importe mediante el incumplimiento de la obligación legal de repercusión de IVA establecida en el art. 88 LIVA<sup>261</sup>, tanto si se presenta la declaración sin el IVA que hubiera correspondido repercutir (conducta activa) como no presentándola (conducta omisiva), y; ii) cumpliendo con la obligación de repercusión, no presentando la declaración-autoliquidación (conducta omisiva), o de presentarla (conducta activa), no incluyendo en ella todas o alguna de las transacciones en las que se ha repercutido IVA, incluyendo un IVA fraudulentamente repercutido o, vinculada con la conducta que se verá en el párrafo *infra*, minorando la cantidad a ingresar por IVA repercutido a través de la deducción de cuotas de IVA soportado total o parcialmente ficticio con *facturas falsas*.

En cualquiera de los casos, se persigue el no ingreso de la cuota de IVA repercutida correspondiente con la finalidad de apropiarse de ella. Desde el punto de vista de la conducta típica nos encontramos ante supuestos *activos* y *omisivos* en la modalidad de elusión del pago de tributos, que se materializan, ora en la ocultación del hecho imponible no presentando la declaración-autoliquidación correspondiente, ora presentándola, pero no declarando total o parcialmente aquel (declaración falsa o falseada), tanto si se ha cumplido con la obligación de repercusión de IVA como si no.

ii. *Conductas sobre el IVA soportado*: Un segundo grupo de conductas, serán las desplegadas sobre el IVA deducible en las operaciones grava-

---

<sup>261</sup> Art. 88. Uno. LIVA: «Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando este obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos».

das con el tributo. Estas serán llevadas a cabo por la sociedad *broker* y la *pantalla*, pero en esta ocasión, con la finalidad de deducirlo en las subsiguientes declaraciones del tributo o solicitar su devolución a la Administración Tributaria. Cuando se soporta un IVA en factura se genera un crédito a favor del sujeto pasivo frente a la Administración Tributaria que podrá satisfacer bien descontándolo de su IVA devengado, bien obteniendo su devolución cuando no cuente con IVA devengado o cuando este sea inferior al soportado. De ahí que el delincuente fiscal no solo intente anular el importe del IVA devengado, sino que incluso vaya más allá simulando haber soportado un importe de IVA mayor que aquel. En cualquiera de los casos, recurrirá para ello a técnicas de falseamiento de la realidad más o menos sofisticadas como las facturas falsas.

Obtenido, o mejor dicho, simulado el derecho de crédito en forma de IVA soportado, según opte el sujeto infractor por la deducción de este en futuras declaraciones del tributo o por la solicitud de devolución de su importe, estaremos ante las modalidades comisivas de elusión del pago de tributos o solicitud indebida de devoluciones. Constituyendo ambos supuestos conductas netamente activas y no omisivas. En el primer caso, porque la elusión del pago del tributo se consigue mediante la presentación de declaraciones-autoliquidaciones en las que se deduce un IVA soportado ficticio, consiguiendo de esa forma la minoración del importe a ingresar por IVA repercutido de forma fraudulenta, eludiendo así el pago del IVA devengado que realmente hubiera correspondido. En el segundo, porque la obtención indebida de devoluciones necesita inevitablemente la presentación previa de declaraciones-autoliquidaciones consignando un IVA soportado ficticio con la finalidad de provocar el error en la Administración Tributaria y el consecuente desplazamiento patrimonial en forma de importe líquido.

#### 3.1.4 LA SIMULACIÓN COMO FIGURA CONNATURAL EN LAS MODALIDADES TÍPICAS VINCULADAS AL FRAUDE CARRUSEL

El *fraude carrusel*, en tanto que una de las modalidades de fraude fiscal más frecuentes y perjudiciales para las arcas públicas y los mercados en los que se instala, se caracteriza por ser un mecanismo defraudatorio con un componente evidente de mendacidad y simulación. Ello obedece a la necesidad de los delincuentes fiscales de constituir una realidad tributaria falsa de la que poder extraer un beneficio económico y competitivo, por lo general, mediante el recurso a las facturas falsas y la simulación de operaciones comerciales en-

tre empresas. Por ello, cabe hacer referencia a la figura de la *simulación* y a su consideración tributaria y penal, a fin de entender con mayor perspectiva la esencia de la mecánica defraudatoria en este tipo de fraudes.

Según la RAE, «*simulación*» en su acepción vinculada al derecho es la «*alteración aparente de la causa, la índole o el objeto verdadero de un acto o contrato*». Se trata de una figura surgida en el Derecho Civil y perfilada por la jurisprudencia de ese orden jurisdiccional y la doctrina científica, creando un cuerpo doctrinal completo en relación con su concepto y las consecuencias jurídicas que deben anudarse a la misma <sup>262</sup>.

En el *ámbito tributario* en particular, la *simulación* se introdujo expresamente en el art. 25 LGT de 1963 precepto en virtud del cual el tributo se exigía con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la ley, cualquiera que fuera la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los efectos que pudieran afectar a su validez. En la actualidad, la figura de la *simulación* se recoge en el art. 16 LGT, que, aunque no ofrece una definición legal, parte de una conceptualización civil para regular las consecuencias que se derivan de la apreciación de la existencia de aquella <sup>263</sup>: i) el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes; ii) la existencia de simulación será declarada por la Administración Tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios; iii) en la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de *simulación* se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.

Aunque, como se ha dicho, no hay prevista una definición legal de la simulación, dentro aquella, cuya esencia radica en la divergencia entre la causa real y la declarada, puede distinguirse, tomando como referencia la STS de 26 de septiembre de 2012 <sup>264</sup>, entre: *simulación absoluta*, que es aquella que se da cuando «*tras la apariencia creada no existe causa alguna*». Esto es, tras el negocio jurídico simulado solo existe un vacío que no oculta otro negocio jurídico subyacente, y; *simulación relativa*, que tiene lugar cuando «*tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso*», esto es, cuando «*tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde*

<sup>262</sup> SAP Madrid n.º 672/2019, de 25 de noviembre (FJ 2).

<sup>263</sup> Sobre la inexistencia de un concepto legal de simulación en el ámbito tributario afirma ALONSO GONZÁLEZ: «*En todo caso, tener que buscar su apoyo en determinados preceptos del Código Civil ratifica que dicho cuerpo legal no normativiza la simulación negocial de modo que, en España, esta figura es una creación jurisprudencial y doctrinal que se ha elaborado, principalmente, a partir de la premisa de los contratos sin causa o con causa falsa*», ALONSO GONZÁLEZ L.M., *La simulación tributaria*, cit., p. 41.

<sup>264</sup> STS de 26 de septiembre de 2012, Sala Contencioso-Administrativa (FJ 2).

con la verdadera intención de las partes». Como afirma la STS n.º 54/2016, de 11 de febrero<sup>265</sup>:

*«(...) la simulación no es otra cosa que la apariencia negocial, de manera que bajo ésta se oculta un caso inexistente (simulación absoluta) o bien otro negocio jurídico distinto (simulación relativa), lo cual es atinente a la causa del negocio: si no la hay, la simulación será absoluta y el aparente negocio será inexistente por falta de causa; si hay una causa encubierta y es lícita, existirá el negocio disimulado, como simulación relativa».*

En cuanto a la simulación en el ámbito penal, y, en particular, en el delito contra la Hacienda Pública<sup>266</sup>, no es difícil encontrar en la jurisprudencia resoluciones que aborden esta figura consustancial al ordenamiento tributario. Merece la pena citar la STS n.º 1336/2002, de 15 de julio<sup>267</sup> por cuanto dispone que:

*«(...) la simulación (relativa) es una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio, realmente no querido, que sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de la ley. De este modo, lo que distingue a la simulación es la voluntad compartida por quienes contratan de encubrir una determinada realidad (anti)jurídica. Por eso, frente a la simulación, la reacción del ordenamiento solo puede consistir en traer a primer plano la realidad jurídica ciertamente operativa en el tráfico, para que produzca los efectos legales correspondientes a su perfil real y que los contratantes trataron de eludir».*

Por otro lado, la STS n.º 751/2003, de 28 de noviembre<sup>268</sup> recuerda cual es el elemento nuclear de la simulación y la finalidad principal que persigue:

*«(...) en el caso de la simulación –aquí se trata de la relativa– se da un relevante componente de ocultación, mediante la puesta en escena de alguna apariencia de actividad negocial, solo dirigida a distraer la atención de los eventuales observadores, para evitar que puedan tomar conocimiento de que lo efectivamente realizado bajo tal pantalla es un negocio que está en colisión con la ley».*

---

<sup>265</sup> STS n.º 54/2016, de 11 de febrero, Sala de lo Civil (FJ 2).

<sup>266</sup> El actual CP no hace una previsión expresa de la simulación en el delito fiscal, aunque, si bien es cierto, el apartado segundo del art. 305 CP deja entrever aquella cuando refiere «(...) No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo (...) por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva (...)». Por el contrario, sí existe alguna referencia a la simulación de operaciones comerciales entre empresas en otros tipos penales. Es el caso del art. 370 CP que prevé una agravación de la pena en los delitos contra la salud pública regulados en el art. 368 CP cuando «(...) se hayan llevado a cabo las conductas indicadas simulando operaciones de comercio internacional entre empresas, o se trate de redes internacionales dedicadas a este tipo de actividades (...)».

<sup>267</sup> STS n.º 1336/2002, de 15 de julio (FJ 11).

<sup>268</sup> STS n.º 751/2003, de 28 de noviembre (FJ 26).

Observando la figura de la *simulación* en general, la propia distinción hecha en la jurisprudencia entre la modalidad absoluta y relativa y la caracterización propia de cada una de ellas puede afirmarse, sin riesgo de incurrir en error, que el *fraude carrusel*, al menos en alguna de sus variantes, constituye una modalidad defraudatoria por *simulación*. Y, dependiendo de las circunstancias concurrentes en el caso concreto, podrá revestir los caracteres propios de la *simulación* en su modalidad *absoluta* o *relativa*. En aquellos *fraudes carrusel* en los que las operaciones comerciales son inexistentes, donde las facturas emitidas son falsas, no hubo precio y el impuesto nunca se cobró, esto es, existe una verdadera ficción, podría hablarse de una *simulación absoluta* si tras la cadena de transacciones fraudulenta no existe ningún otro negocio jurídico oculto<sup>269</sup>. En aquellas otras modalidades en las que las operaciones comerciales realmente existen y el tributo se repercute, se paga, pero no se ingresa, podría hablarse de *simulación relativa* si tras la cadena de transacciones fraudulenta sí se esconden otros negocios jurídicos constitutivos de la verdadera voluntad negocial de las partes implicadas<sup>270</sup>. Del mismo modo, también cabría hablar de *simulación relativa* en los casos de transacciones entre la sociedad «*trucha*» y *distribuidora* a través de facturas falsas que enmascaran la traslación real de una mercancía a un tercero empresario distinto al que figura en el documento<sup>271</sup>.

Ahora bien, la cuestión resulta ser relativamente sencilla en la teoría, mas tremendamente intrincada en la práctica. Apreciar la existencia de *simulación absoluta* o *relativa* en los supuestos referidos conlleva en ocasiones algunas dificultades desde la perspectiva probatoria. La afirmación de la existencia de *simulación*, como pone de relieve Alonso González<sup>272</sup>, implica la necesidad imperiosa de aportar prueba de todo cuanto se afirma. Difícilmente podrá acreditarse en el marco del proceso penal la existencia de *simulación* mediante prueba directa cuando los delinquentes fiscales se habrán esforzado en aparentar una realidad inexistente. A mayor abundamiento, si la mercancía realmente existe, ha sido efectivamente transportada, la facturación de las operaciones cumple con los requisitos formales exigibles, la contabilización es igualmente correcta y aparentemente se pagó el precio convenido, se enfrentarán no pocos problemas para sostener la existencia de *simulación*. Dicho de otro modo, en el momento en que pueda acreditarse la realidad de las transacciones no será viable afirmar la existencia de *simulación*. Razón demás por la que la aprecia-

---

<sup>269</sup> Véase, *ad exemplum*, la SAN n.º 9/2019, de 23 de abril.

<sup>270</sup> Véase, *ad exemplum*, la SAP Barcelona n.º 291/2005, de 26 de enero.

<sup>271</sup> ALONSO GONZÁLEZ L.M., *La simulación tributaria*, cit., p. 466.

<sup>272</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., p. 320.

ción de aquella, como tal, no puede reclamar una prueba plena en el proceso. Deberá ser el resultado de presunciones con las que sea posible obtener ese efecto de la unión de indicios, estos sí, plenamente acreditados, que apunten a la simulación de las operaciones comerciales<sup>273</sup>.

### 3.1.5 SUBTIPOS AGRAVADOS DEL ART. 305 BIS CP

Con la reforma del CP operada por la LO 7/2012, de 27 de diciembre<sup>274</sup>, se introdujo un nuevo art. 305 bis CP configurado como subtipo agravado de delito fiscal para tipificar las conductas de mayor gravedad o de mayor complejidad en su descubrimiento y que se sancionan ahora con una pena máxima de prisión de 6 años<sup>275</sup>. Ello implica, además de un aumento del *quantum* de pena a imponer, un incremento del plazo de prescripción que pasa de 5 a 10 años *ex art.* 131 CP y que dificulta la impunidad de estas conductas graves por el transcurso del tiempo. Estas conductas agravadas, todas, pueden llegar a estar vinculadas íntimamente con los *fraudes carrusel*, pues dada la magnitud y complejidad que llegan a alcanzar en la práctica estos fraudes, aquellas resultarán plenamente aplicables en buena parte de los casos.

Dispone el apartado III del Preámbulo de la referida LO que se consideran supuestos agravados: i) aquellos en los que la cuantía de la cuota defraudada supere los 600.000 euros, límite cuantitativo apuntado ya con anterioridad por la jurisprudencia; ii) aquellos en los que la defraudación se comete en el seno de una organización o de un grupo criminal, y; iii) en

---

<sup>273</sup> En este sentido la SAP Las Palmas n.º 227/2020, de 14 de octubre (FJ 5) expone que *«es evidente que para acreditar la existencia de una simulación debemos acudir a la llamada prueba de indicios al constituir ordinariamente la falsedad de la causa un elemento interno de las relaciones humanas, que se mantiene deliberadamente secreto o disimulado frente a los terceros de tal manera que dicho elemento interno solo puede acreditarse a través de una serie de actos o signos que lo exteriorizan, datos indiciarios, que si bien no pueden proporcionar directamente la evidencia de una intención deliberadamente oculta, sí que permiten conocerla mediante un juego lógico o racional llevando al juez, mediante la inferencia racional, a una absoluta convicción de la falsedad de la causa expresada y a la realidad de la verdadera que se trata de ocultar»*.

<sup>274</sup> LO 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del CP en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, apartado IV *in fine* del Preámbulo.

<sup>275</sup> No obstante, ya existían precedentes en nuestro ordenamiento jurídico penal como la LO 6/1995 de 29 de junio, que ya introdujo en el CP de 1973 las agravantes específicas referidas al delito fiscal en dos apartados incluidos en el art. 349, que se mantienen literalmente en el art. 305 del Código vigente, con la siguiente redacción: *«Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes: a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario. b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios»*.

los que la utilización de personas físicas y jurídicas, negocios, instrumentos o territorios dificulte la determinación de la identidad o patrimonio del verdadero obligado tributario o responsable del delito o la cuantía defraudada. Con la referencia expresa a paraísos fiscales y territorios de nula tributación se dota de mayor certeza y seguridad jurídica al precepto toda vez que se trata de conceptos ya definidos en la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

Aunque las tres modalidades presentan más o menos vinculación con el *fraude carrusel*, hay que anticipar que aquí se hace referencia de forma somera únicamente a las agravaciones de la pena previstas en el art. 305 bis CP de las letras a): atendiendo a la cuantía defraudada, y c): a la interposición de personas físicas, jurídicas o entes sin personalidad jurídica. La razón estriba en que la defraudación en el seno de grupos organizados de la letra b), bien merece un desarrollo autónomo y diferenciado dada la relación natural que la vincula a la mecánica defraudatoria empleada y los problemas de conjugación entre preceptos que se plantea.

En cuanto a la agravación de la pena prevista en la letra a) *atendiendo a la cuota defraudada*, aquella deberá exceder de 600.000 euros. Importe defraudado que no será extraño alcanzar cuando aquel se haya producido a través del recurso al mecanismo defraudatorio en carrusel<sup>276</sup>. El fundamento de esta agravación se halla en la entidad de la afección patrimonial generada al Erario. Así, se ha construido un subtipo agravado que se rige por criterios objetivos y se fundamenta en el mayor daño patrimonial que se genera a la Hacienda Pública<sup>277</sup>. Con anterioridad a la reforma operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre, el CP contenía una agravación del delito fiscal cuando concurría una «*especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado*» lo que permitía a los jueces un amplio margen valorativo. No obstante, fue ya la propia jurisprudencia la que había delimitado en una copiosa doctrina jurisprudencial la cuantía de 600.000 euros como límite a partir del cual debía operar la agravación<sup>278</sup>.

<sup>276</sup> Un ejemplo es la SAN n.º 5/2021, de 3 de marzo (FJ 5).

<sup>277</sup> FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado*, cit., p. 547.

<sup>278</sup> Véase por todas las STS n.º 31/2012, de 19 de enero (FJ 7) que exigía tal cuantía para agravar el delito fiscal: «*Así las cosas, atendido que el artículo 305 del Código Penal, en lo que se refiere a la cuota defraudada, exige una especial trascendencia y gravedad de la defraudación para imponer la pena en la mitad superior, pena que podría alcanzarse aunque no concurriese agravante alguna, se considera adecuada y proporcionada a esa especial trascendencia la suma que resulte de multiplicar por cinco el límite de los 120.000 euros, es decir, seiscientos mil euros, que supera en bastante la media a la que se hacía antes referencia*».

Doctrina que finalmente ha sido recogida por el legislador en el art. 305 bis CP para establecer el límite cuantitativo del subtipo.

Respecto a la agravación de la pena prevista en la letra c) utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos<sup>279</sup>, esta deberá tener por finalidad ocultar o dificultar 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<sup>280</sup>. Desde el prisma del *fraude carrusel*, tiene especial significancia la interposición de personas físicas (testaferros) y jurídicas («truchas» y *pantallas*) para la ocultación del verdadero obligado tributario. Especialmente en los casos de simulación en los que se dibuja un escenario fiscal ficticio que oculta la verdadera realidad tributaria y al contribuyente responsable del tributo. Piénsese como ejemplo paradigmático en los casos de *fraude carrusel documental*.

En cuanto a las primeras, las personas físicas interpuestas o de identidad oculta, bien pueden ser introducidas falsamente en una relación jurídico-tributaria con su consentimiento (testaferros) o sin el (sustracción de la identidad o aprovechamiento de personas incapacitadas, ausentes o fallecidas)<sup>281</sup>. Normalmente, estas no dispondrán de patrimonio con el que responder frente a la Administración Tributaria por lo que los delincuentes fiscales tratarán de aprovechar el nombre o identidad de estas personas para que sean ellas las que formalmente realicen los hechos imposables generando así un amplio margen de evasión tributaria e impunidad penal<sup>282</sup>.

Respecto a las segundas, las personas jurídicas interpuestas, implica el empleo de un entramado societario con la finalidad de facilitar la impunidad de los obligados tributarios a través de la creación de un velo de opacidad que impida identificarlos. Esta agravación puede cobrar especial significancia si se

---

<sup>279</sup> Como precedente, ya la LGT 58/2003 en el art. 184.3 letra c) LGT incluyó una definición genuina de este supuesto al regular específicamente como medio fraudulento: «*La utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona*».

<sup>280</sup> Expone la STS n.º 974/2012, de 5 de diciembre (FJ 25) que: «*(...) el subtipo exige que el sujeto infractor emplee en la comisión del delito una persona física o jurídica de modo que cree una estructura tendente a favorecer la impunidad de la conducta para dificultar su identificación. La conducta dolosa va implícita en este comportamiento, siendo suficiente que el sujeto se aprovecha conscientemente de esta situación. Esta agravación exige como requisito que con dicha interposición se consiga ocultar la identidad del verdadero obligado tributario. Debe entenderse que se dificulte su descubrimiento no que finalmente se consiga el propósito de desconocer su identidad*».

<sup>281</sup> FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado*, cit., pp. 549 y 550.

<sup>282</sup> *Ibidem*, cit., pp. 549 y 550.

observa desde el prisma de la tesis de la simulación. Si se entiende, como aquí se sostiene, que la verdadera defraudadora en el *fraude carrusel* es la sociedad que actúa como *broker* y que las demás sociedades han sido interpuestas para obstaculizar su identificación, nada impide apreciar la agravante si se llega a acreditar que tales sociedades son controladas directa o indirectamente desde la distribuidora final como organizadora del fraude. Ahora bien, convenimos con Choclán Montalvo<sup>283</sup> en que pueden producirse problemas de delimitación entre el delito fiscal prototípico y el subtipo agravado. El tipo objetivo del delito fiscal requiere de la ocultación mediante la utilización de medios fraudulentos para la elusión del pago del tributo, por lo que no puede considerarse agravado todo supuesto de delito fiscal por la mera circunstancia de que el obligado tributario utilice algún artificio para ocultar su patrimonio o dificultar la determinación de la existencia de la deuda tributaria o su cuantificación. Se exigirá un plus de antijuricidad respecto al delito prototípico distinto de la simple utilización de maniobras de ocultación. Plus que, no obstante, sí puede entenderse concurrente en los casos de interposición de testaferros, sociedades «*truchas*» y *pantallas* para ocultar la verdadera realidad tributaria y los responsables del delito<sup>284</sup>.

Con todo, esta modalidad de agravación podría entrar en conflicto con la prevista en la letra b) en los casos de interposición de personas físicas o jurídicas cuando la finalidad sea defraudar y ocultar a los verdaderos responsables del delito u obligados tributarios. En nuestra estricta opinión, la modalidad de la letra b) debería absorberla (art. 8.3.º CP) pues abarcaría todo el contenido de injusto al incluir no solo personas físicas y jurídicas interpuestas sino todas las notas características de la criminalidad organizada. Una aplicación simultánea de ambas agravaciones podría enfrentar el principio *non bis in ídem*. En cualquier caso, la pena a imponer debería ser modulada dentro de la horquilla penológica que marca el precepto de acuerdo con el mayor desvalor de acción y resultado. El tope de pena que marca el precepto (6 años de prisión y séxtuplo de la cuota defraudada) operaría como un límite infranqueable<sup>285</sup>.

<sup>283</sup> CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica*, 2.ª edición cit., p. 123.

<sup>284</sup> Véanse como ejemplos la SAN n.º 5/2021, de 3 de marzo (FJ 5) o la SAN n.º 13/2018, de 4 de mayo (FJ 3) que aprecian la aplicación del subtipo agravado en la modalidad de la letra c) del art. 305 bis CP.

<sup>285</sup> De esta opinión se muestra ECHARRI CASI, F.J. en sus comentarios personales a la luz de la SAN n.º 5/2021, de 3 de marzo.

### 3.1.6 CARACTERIZACIÓN ESPECIAL DEL FRAUDE CARRUSEL COMO DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA DE GRUPOS ORGANIZADOS

#### A) *El subtipo agravado del delito contra la Hacienda Pública: la defraudación tributaria cometida a través de organización o grupo criminal*

Plantea la FGE<sup>286</sup> que la pertenencia del sujeto activo a una asociación, organización, grupo criminal o agrupación transitoria para delinquir determina la previsión de subtipos agravados en relación con una serie de delitos cuya perpetración en grupos más o menos organizados es especialmente habitual<sup>287</sup>. El delito contra la Hacienda Pública es precisamente uno de esos tipos penales que prevén un aumento del *quantum* de pena a imponer a los responsables cuando el delito hubiera sido cometido en el seno de una organización o grupo criminal. La previsión de una agravación de estas características viene a dar una mayor respuesta punitiva a la fenomenología del *fraude fiscal* estructurado, nacional o internacional, en el que intervienen multitud de sujetos constituidos de forma concertada y coordinada entre sí para defraudar a la Hacienda Pública. Especialmente a los supuestos de defraudación al IVA mediante la mecánica del *fraude carrusel* que interesan a este trabajo<sup>288</sup>.

En la dogmática penal, la concurrencia de esos elementos referidos en la configuración de la agravación del tipo nos acercaría a los llamados «delitos

---

<sup>286</sup> Cir. 2/2011, FGE, cit. pp. 18-19.

<sup>287</sup> La relación de *subtipos agravados* por razón de pertenencia a organización o grupo criminal recogidos en el CP son los que siguen: art. 140.1.3.ª CP en relación con el delito de asesinato; art. 156 bis 6 CP en relación con los delitos de lesiones; art. 177 bis 6 CP en relación con el delito de trata de seres humanos; art. 183.4 f) CP en relación con los delitos de abusos y agresiones sexuales a menores de dieciséis años; arts. 187.4 b) y 188.4 f) CP en relación con los delitos relativos a la prostitución y a la explotación sexual y corrupción de menores; art. 197 quáter CP en relación con los delitos de descubrimiento y revelación de secretos; arts. 271 c) y 276 c) CP en relación con los delitos de propiedad intelectual e industrial; art. 302.1 CP en relación con el delito de blanqueo de capitales; arts. 305 bis b) CP y 307 bis b) CP en relación con los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social; art. 318 bis 3 a) CP en relación con el delito contra los derechos de los ciudadanos extranjeros; arts. 362 quáter 3.ª, 369 bis, 370 y 371.2 CP y en relación con los delitos contra la salud pública; art. 386.4 CP en relación con el delito de falsificación de moneda y efectos timbrados; art. 399 bis CP en relación con el delito de falsificación de tarjetas de crédito y débito y cheques de viaje.

<sup>288</sup> Véase en este sentido, GALLEGO SOLER, I.; «Título XIV de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social», en CORCOY BIDASOLO, M. / MIR PUIG, S. (Dir.), *Comentarios al Código Penal. Reforma LO 1/2015 y LO 2/2015*, 2015, pp. 1061-1062; MORALES PRATS, F., en QUINTERO OLIVARES, G. (Dir.) *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*, 10.ª edición, 2016, cit., pp. 539-681; CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica*, 2.ª edición, cit., pp. 194 y 248; DE LA MATA BARRANCO, N.J., «Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social», en VV.AA., *Derecho Penal económico y de la empresa*, 2018, p. 551; FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado*, cit., pp. 548-549.

*plurisubjetivos*»<sup>289</sup>, y más en concreto, a la subcategoría conocida como «*delitos de convergencia*». Estos tipos penales exigen la participación uniforme de varias personas y vienen caracterizados porque las colaboraciones de los partícipes necesarios son del mismo nivel, esto es, actúan unos junto a otros, y están dirigidas hacia la consecución de un resultado común<sup>290</sup>. Siguiendo la distinción expuesta por Carrasco Andrino<sup>291</sup>, dentro de esta tipología de delitos se integrarían dos subgrupos: el primero, según que la pluralidad de personas y conductas constituya un elemento conceptual del delito, y; el segundo, que solo se trate de una causa de agravación del mismo. A nuestro modo de ver, es en esta última categorización donde la agravación del delito fiscal por la defraudación producida en el seno de grupos organizados encontraría cobijo. No se vislumbra obstáculo alguno para afirmar que la intervención de una pluralidad de sujetos concertados y coordinados entre sí para defraudar a la Hacienda llena sobradamente las previsiones conceptuales de esta tipología de delitos. Para la apreciación de la agravación de la pena en la actuación plural de sujetos concurrentes es indispensable y así ha sido desvalorada por el legislador al castigar esa forma específica de ataque al bien jurídico.

Sentado lo anterior, el que hemos contratado llamar «*delito fiscal de grupos organizados*», figura regulada como subtipo agravado actualmente en el art. 305 bis 1 b) CP, resulta ser un tipo penal vinculado a la mecánica defraudatoria del *fraude carrusel* desde la perspectiva de la criminalidad organizada. Un precepto que trata de incrementar el desvalor de acción cuando los delitos fiscales son cometidos en el seno de una organización o grupo criminal. La dicción del precepto es del siguiente tenor:

«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: (...) b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o grupo criminal».

---

<sup>289</sup> La estructura de un tipo *pluripersonal* se caracteriza por la existencia de los siguientes elementos: primero, que el hecho típico suponga ineludiblemente, de forma implícita o explícita, una pluralidad de conductas; segundo, que dichas conductas pertenezcan a varios sujetos que intervienen libremente y con conciencia del alcance lesivo de su actuación; tercero, que la lesión o la puesta en peligro del bien jurídico protegido, exigida en el tipo para la perfección del delito, tenga lugar por la actuación plural de varios sujetos, de manera que todos los intervinientes realizan uno y el mismo delito, en CARRASCO ANDRINO, M.M., *Los delitos plurisubjetivos y la participación necesaria*, 2002, p. 57.

<sup>290</sup> Véase en este sentido, COBO DEL ROSAL, M. / VIVES ANTÓN, T.S., *Derecho Penal. Parte general*, 5.ª ed. 1999, p. 441; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E. / HUERTA TÓCILDO, S., *Derecho Penal. Parte General*, 2.ª edición, 1986, p. 48; LUZÓN PEÑA, D.M., *Curso de Derecho Penal. Parte General I*, 1996, p. 304.

<sup>291</sup> CARRASCO ANDRINO, M.M., *Los delitos plurisubjetivos*, cit., p. 61.

Como ya se vio, el art. 305 bis CP fue introducido *ex novo* con la reforma del CP operada por la LO 7/2012, a razón de la deficiente redacción de la anterior regulación prevista en el art. 305.1 b) CP. La redacción precedente refería literalmente «*la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios*», no entendiéndose la exigencia del tipo respecto a que la estructura organizativa *afectase* a una pluralidad de contribuyentes. De ahí que, como apuntaba Morales Prats<sup>292</sup>, la reforma de 2012 suprimiera esta referencia, porque lo que verdaderamente subyace en el subtipo agravado es el incremento del castigo por la existencia de una estructura organizativa que facilite o pueda llegar a facilitar, en mayor medida, la comisión de la defraudación tributaria y no la afectación a una pluralidad de contribuyentes.

La actual redacción del subtipo agravado exige exclusivamente que la defraudación a la Hacienda Pública se haya realizado el seno de una organización o grupo criminal. El precepto únicamente referencia estas figuras, y deja de lado a la asociación ilícita, por lo que para su completitud resulta necesario acudir a las definiciones de aquellas establecidas en los arts. 570 bis y ter CP. Apunta Alonso Gallo<sup>293</sup> que las definiciones dadas en estos preceptos no solo son aplicables a los delitos que propiamente regulan, sino a cualesquiera otros delitos que figuren en el CP y resulten aplicables, pues la dicción de ambos tipos penales comienza con «*a los efectos de este Código se entiende por...*», de lo que puede inferirse una definición prototípica aplicable a todos los tipos y subtipos agravados que contengan las figuras de organización y grupo criminal. Hemos de convenir con Ferré Olivé<sup>294</sup> en que el mero hecho de pertenecer a una organización o grupo criminal es punible, y, más aún, el asumir tareas de dirección en dichas organizaciones o grupos. Sin embargo, en relación con el delito de defraudación tributaria lo relevante es la comisión concreta de un delito contra la Hacienda Pública en el seno de la organización, lo que requiere que el sujeto haya intervenido directamente en los hechos y no sea un mero integrante de estos entes ilícitos sin haber realizado aportaciones concretas de cara a estos delitos fiscales. Así es que la agravación del tipo penal básico se construirá sobre una actuación concertada y una distribución de papeles o ro-

---

<sup>292</sup> MORALES PRATS, F., en QUINTERO OLIVARES, G. (Dir.), *Comentarios al Código Penal español*, 10.ª edición, 2016, cit., pp. 539-681.

<sup>293</sup> ALONSO GALLO, J. «El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012», *AJUM*, 2013, pp. 15-38.

<sup>294</sup> FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado*, cit., p. 549.

les, exigiéndose que el sujeto físico forme parte de la estructura criminal, no bastando la simple colaboración con aquella<sup>295</sup>.

No deja de resultar llamativo que el legislador a la hora de regular la organización y grupo criminal en los arts. 570 bis y ter CP haya establecido una distinción penológica entre ambas, mayor en la primera y menor en la segunda, y sin embargo en el subtipo agravado del delito contra la Hacienda Pública dicha distinción no haya sido tenida en cuenta. Ese descuido del legislador obliga al juzgador, en nuestra opinión, a un ejercicio de basculación penológica a la hora de determinar el *quantum* de pena a imponer. En efecto, constatada la concurrencia de una organización o un grupo criminal, será el propio juez quien, partiendo del diferente tratamiento penológico en los arts. 570 bis y ter CP, deba ponderar la pena aplicable al subtipo agravado del delito contra la Hacienda Pública otorgando mayor desvalor de acción cuando se constante la comisión del delito en el seno de una organización criminal y menor cuando el delito se hubiera cometido en el seno de un grupo criminal.

Por último, no puede orillarse la relación concursal existente entre el subtipo agravado del art. 305 bis 1 b) CP y los delitos de organización y grupo criminal de los arts. 570 bis y ter CP respectivamente, pues resulta de especial relevancia en los *fraudes carrusel* como se verá *infra*. Baste por ahora decir, que la expresa voluntad del legislador con la regulación de un subtipo penal agravado cuando la comisión del delito se realizó el seno de una organización o grupo criminal, sugiere ya *prima facie* la aplicación preferente de este precepto sobre los tipos penales genéricos de la criminalidad organizada, y ello, en virtud de la aplicación de las reglas del concurso aparente de normas penales reguladas en el art. 8 CP. Sin perjuicio, por demás, de las eventuales relaciones concursales que podrían plantearse con el delito de asociación ilícita no incluido en la dicción del subtipo agravado de delito fiscal.

## B) *Calificación de la participación en el fraude carrusel como conducta criminal organizada*

i. *Concurrencia de los rasgos definitorios de la criminalidad organizada en el fraude carrusel*. Establecidas las notas definitorias de los tipos penales que sancionan la *criminalidad organizada*, es el turno de valorar la eventual subsunción de la acción delictiva conjunta de los sujetos participantes en ellos

---

<sup>295</sup> LAFONT NICUESA, L.; «Elementos del tipo penal», en GUTIÉRREZ GÓMEZ, E. / LAFONT NICUESA, L. / REMÓN PEÑALVER, E., *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2021, p. 40.

en el contexto del *fraude carrusel*. Páginas atrás se analizó la necesaria confabulación y coordinación entre una pluralidad de sujetos situados en el ámbito nacional e internacional para el desempeño de un rol específico que permitirá la creación de la estructura delictiva que caracteriza el *fraude carrusel*. En particular, la puesta en común de la sociedades «*trucha*» o de primer nivel que adquieren las mercancías en una AIB sujeta pero neutra a efectos de IVA para luego transmitirla en una operación interior a sociedades pantalla o de segundo nivel, repercutiendo el IVA correspondiente que no será ingresado a la Hacienda Pública, y estas a su vez, lo transmitirán a sociedades de sucesivos niveles hasta llegar a la sociedad comercializadora final, distribuidora o *broker*, que cerrará el círculo de fraude realizando por lo general una EIB o importación exenta, aunque también una entrega interior gravada, que le permitirá deducir o solicitar la devolución de IVA de forma fraudulenta a la Administración Tributaria.

Pues bien, en las entrañas de esa compleja mecánica defraudatoria podemos encontrar por principio las notas características que configuran la *criminalidad organizada*<sup>296</sup>, a saber: i) *Pluralidad de sujetos físicos y jurídicos*. Una *pluralidad de sujetos físicos y jurídicos* establecidos o domiciliados tanto en territorio nacional como en uno o varios Estados miembros, incluso en terceros países fuera de la UE; ii) *Actuación concertada o coordinada*. Una *actuación concertada o coordinada* entre ellos que se traduce en acuerdos y pactos estables sobre operaciones comerciales de adquisición y venta de las mercancías, precios, constitución de sociedades, flujo financiero, cuentas bancarias, transporte de mercancías, proveedores, confección de facturas falsas, y todo ello, bajo las líneas directrices de los organizadores de la trama defraudatoria; iii) *Reparto de funciones*. Un *reparto de funciones* entre los que sujetos que participan en el fraude desde un punto de vista formal y material. Desde el formal, mientras que unos adquieren el rol de sociedades «*trucha*» defraudadoras e insolventes a ojos de la Agencia Tributaria que repercuten IVA y desaparecen, otros desempeñan el rol de *pantallas* para ocultar el fraude y a sus responsables dando continuidad a este desde una perspectiva comercial lícita y otros que hacen lo propio como *broker* y que finalmente realizan EIB, importaciones o entregas interiores finales y deducen o solicitan devoluciones de

---

<sup>296</sup> Véase SAN n.º 8/2017, de 13 de marzo; SAN n.º 10/2017, de 3 de abril; SAN n.º 13/2018, de 4 de mayo; SAN n.º 9/2019, de 23 de abril; todas ellas aprecian los elementos característicos de la *criminalidad organizada* en un supuesto de *fraude carrusel*, pero que al ser realizados los hechos con anterioridad a la reforma del CP operada por la LO 5/2010, de 22 de junio, resulta de aplicación el delito de asociación ilícita del art. 515 CP. Es de notar la falta de pronunciamientos en la actualidad en los que se aplique el subtipo agravado del delito contra la Hacienda Pública en su modalidad de haberse cometido el delito en el seno de una organización o grupo criminal.

IVA fraudulentas a la Administración Tributaria. No obstante, desde un punto de vista material los roles alcanzan una dimensión mucho mayor. Resulta intrínseco al fraude carrusel la existencia de verdaderos arquitectos del fraude fiscal dedicados al diseño de la trama. Personas dedicadas a la constitución de sociedades y compraventa de participaciones entre ellas, a la captación y coordinación de administradores insolventes, a la confección de facturas, documentos de transporte e incluso de identidad falsos, a la logística, simulando el transporte de mercancías, a la creación y gestión de cuentas bancarias etc.; iv) *Estabilidad temporal*. Una *estabilidad temporal*, que podrá ser más o menos prolongada en el tiempo, pues el *fraude carrusel*, en su propia esencia, tiene por finalidad hacer circular mercancías de forma indefinida en el mercado con la finalidad de generar los mayores beneficios posibles a costa del fraude a la Hacienda Pública, más allá de la sustitución continua de las personas físicas y jurídicas que materialmente lo ejecutan. Ello no resta la nota de *transitoriedad*, pues puede ocurrir que la constitución del *fraude carrusel*, principalmente cuando las mercancías verdaderamente existen, por determinadas circunstancias no se extienda en el tiempo cerrándose el circuito fraudulento. Sin ir más lejos, bien porque así se haya decidido por los que diseñaron la trama a fin de no levantar sospechas de fraude, normalmente para luego dar inicio a otra trama nueva con sujetos, mercancías e incluso sectores de actividad distintos, bien porque una cadena de fraude engarce con otra en la que participan otros sujetos diferentes, al menos en cuanto a los ejecutores materiales del fraude se refiere, pasando así a formar parte de otra cadena de fraude por lo general de mayor envergadura (*vid* fraude carrusel con *contra-trader*, y; v) *Fin delictivo*. Un *propósito delictivo generalizado* que cristaliza en la defraudación tributaria, principalmente en el IVA, pero también el IS, que permite un ahorro fiscal, un enriquecimiento patrimonial ilícito, la obtención de mercancías a un precio más competitivo y una posición ventajosa en el mercado respecto del resto de competidores.

Afirma Alonso Gallo<sup>297</sup> con razón, que parece completamente desproporcionado que todo delito fiscal en el que intervengan más de dos personas se convierta de forma casi automática en una de las conductas agravadas. Conclusión que es difícil de refutar si tomamos en su literalidad las definiciones de los arts. 570 bis y ter CP. Tal afirmación hilvana con la figura de la *codelinquencia*, que es apreciada como ya se vio en los casos de agrupaciones o uniones de solo dos personas, o cuando estando integradas por más de dos personas, se

---

<sup>297</sup> ALONSO GALLO, J., *AJUM*, cit., pp. 15-38.

hubieran formado fortuitamente para la comisión inmediata de un delito<sup>298</sup>. No obstante, en el caso de estudio, el *fraude carrusel*, la mecánica defraudatoria exige unas connotaciones que guardan una estrecha relación con la *delincuencia organizada* y que exceden en mucho la simple codelincuencia. En este sentido no resulta excesivo recordar, que esa figura queda superada cuando, además de la pluralidad de personas, existe una estructura jerárquica, más o menos formalizada, más o menos rígida, con una cierta estabilidad, que se manifiesta en la capacidad de dirección a distancia de las operaciones delictivas por quienes asumen la jefatura, sin excluir su intervención personal, y en el hecho de que la ejecución de la operación puede subsistir y ser independiente de la actuación individual de cada uno de los partícipes, y se puede comprobar un inicial reparto coordinado de cometidos o papeles y el empleo de medios idóneos<sup>299</sup>. Lo anterior no resta que, en otros supuestos de defraudación tributaria menos complejos, pero donde exista la intervención de varias personas que cooperan entre sí (supuestos nada extraños en la práctica), la aplicación de una u otra figura pueda resultar problemática, pues los contornos que diferencian principalmente el grupo criminal y la codelincuencia son en muchas ocasiones difusos. Ítem más, cuando, como afirma Cancio Meliá<sup>300</sup>, la figura del grupo criminal permite incluir en su tenor literal supuestos que pueden ser catalogados como mera codelincuencia, alejados de los rasgos definitorios de la delincuencia organizada.

Desde otro lado, no es excesivo traer a colación la afirmación de Terradillos Basoco<sup>301</sup> sobre la necesidad de diferenciar entre delincuencia empresarial y organización criminal. Así, mientras que la *empresa* que delinque realiza actividades económicas en el marco del normal funcionamiento de aquella y de forma paralela se vale de su estructura mercantil para cometer delitos, la *organización criminal* nace ya en origen con espíritu delictivo, cuyo único fin es la realización de actividades ilícitas. Desde una perspectiva holística, los rasgos característicos del *fraude carrusel*, al igual que ocurría con la codelincuencia, lo ubican más cerca de la órbita de la organización criminal que de la criminalidad empresarial. Y ello, en tanto que mecanismo plurisubjetivo coordinado para un fin delictivo común, independientemente de que, desde una

<sup>298</sup> STS n.º 309/2013, de 1 de abril de 2013 (FJ 3).

<sup>299</sup> STS n.º 750/2011, de 11 de julio (FJ 5).

<sup>300</sup> CANCIO MELIÁ, M.; «Delitos de organización: Criminalidad organizada común y delitos de terrorismo», en DÍAZ-MAROTO Y VILLAREJO, J. (Dir.) / RODRÍGUEZ MOURULLO, G. (Pr.), *Estudios sobre las reformas del Código Penal operadas por las LO 5/2010, de 22 de junio y 3/2011, de 28 de enero*, 2011, p. 652.

<sup>301</sup> Cfr. TERRADILLOS BASOCO, J.; «Sistema penal y empresa», en VV.AA., *Nuevas tendencias en Derecho Penal económico*, 2009, pp. 20 y ss.

perspectiva individualizada, cada sujeto jurídico realice conductas con relevancia penal específicas.

En definitiva, descartadas las anteriores opciones, y desde una posición puramente genérica, puede afirmarse sin temor que, en el esquema (*rectius*-la mecánica) que configura el *fraude carrusel*, concurren todas las notas características de la criminalidad organizada<sup>302</sup>. Y ello, aunque en el repertorio de jurisprudencia aun no sea habitual la aplicación de estos tipos penales a los supuestos de *fraude carrusel*, lo que, asimismo, puede deberse a múltiples factores que por razones de economía y desborde del análisis no se añadirán<sup>303</sup>.

ii. *Juicio de subsunción del fraude carrusel en los tipos penales vinculados a la criminalidad organizada*. Conviene ahora engarzar lo anterior con el juicio de subsunción típica para dilucidar los tipos penales que en concreto resultan de aplicación a esa modalidad defraudatoria. Esto es, si junto con los delitos contra la Hacienda Pública (art. 305 CP) y falsedad documental medial (art. 392 CP) debe aplicarse además el delito de organización o grupo criminal (arts. 570 bis y ter CP) o el delito de asociación ilícita (art. 515 CP). O si, por el contrario, basta con la aplicación del subtipo agravado del delito contra la Hacienda Pública (art. 305 bis CP) para la completitud de todo el contenido de injusto. La eventual concurrencia de los referidos tipos penales ya sugiere la existencia de una *relación concursal* que puede resultar problemática por diversos motivos y que debe ser resulta.

A nuestro juicio, entre el art. 305 bis 1 b) CP y los arts. 570 bis y ter CP existe un *conflicto de leyes aparente* que debería resolverse por la regla de la *especialidad* regulada en el art. 8.1.<sup>a</sup> CP<sup>304</sup>. El subtipo agravado del delito contra la Hacienda Pública contiene un plus de *antijuricidad* que lo hace específico respecto de los delitos de organización y grupo criminal, pues el precepto abarca los elementos objetivos y subjetivos tanto de la defraudación tributaria como de las figuras de la *delincuencia organizada*. Asimismo, la propia naturaleza de la agravación de la pena que prevé el subtipo obedece expresamente al aumento del injusto que supone la pertenencia a organización o grupo criminal, por lo que castigar estos últimos comportamientos de forma autónoma por la vía del concurso real de delitos con el subtipo agra-

<sup>302</sup> De esta opinión se muestra ECHARRI CASI, F.J. en sus comentarios personales a la luz de la SAN n.º 5/2021, de 3 de marzo.

<sup>303</sup> Vid. SAP Navarra n.º 179/2024 de 26 de julio de 2024, una de las pocas sentencias que condena por el subtipo agravado del art. 305 bis letras a), b) y c) CP en un caso de fraude carrusel.

<sup>304</sup> De la opinión de aplicar la regla de la *especialidad*, ALONSO GALLO, J., *AJUM*, pp. 15-38; CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica*, 2.ª edición, cit., pp. 248-249; ECHARRI CASI, F.J., en sus comentarios personales a la luz de la SAN n.º 5/2021, de 3 de marzo.

vado vulneraría el principio *non bis in idem*. Ciertamente es que el propio art. 570 quáter 2 *in fine* CP prevé la aplicación de la regla 4.<sup>a</sup> del art. 8 CP (regla de la *alternatividad*) cuando las conductas previstas en los arts. 570 bis y ter CP estuvieran comprendidas en otro artículo del CP como es el caso del subtipo agravado del delito fiscal. No obstante, la propia dicción del art. 8.4.º CP refiere que esa regla es de aplicación «*solo*» en defecto de las otras tres que regula el precepto, entre las que se encuentra, en primer lugar, la regla de la *especialidad*. Por otro lado, en la hipótesis de aplicar la regla de la *alternatividad* al referido concurso de leyes como sugieren algunos autores<sup>305</sup>, podríamos enfrentar la problemática añadida de que, en el caso de los que *promovieren, constituyeren, organizaran, coordinaren o dirigieren* una organización criminal con la finalidad de cometer delitos graves (y el subtipo agravado del delito fiscal lo es), al estar castigada esa modalidad con pena más grave (4 a 8 años de prisión) que el subtipo agravado del delito fiscal (2 a 6 años de prisión), se desplazaría en ese caso a este último por tener prevista una pena de menor gravedad, aplicándose la pena del delito fiscal básico y el de organización criminal por separado. En cambio, ese desplazamiento del subtipo agravado del delito fiscal al que se hace referencia no tendría lugar en la modalidad de quienes *participen activamente en la organización criminal, formen parte de ella o cooperaren económicamente o de cualquier otro modo* y en el caso del delito de *grupo criminal*, pues estos sí tienen una pena inferior respecto al subtipo agravado del delito fiscal, y, por tanto, quedarían desplazados en favor de la aplicación de este.

Al hilo de lo anterior, la aplicación de la regla de la *alternatividad* podría provocar además un gran inconveniente que tendría incidencia directa en la punición de las personas jurídicas por el delito fiscal. Con la aplicación de la mentada regla, a contrario de la persona física que vería incrementado su reproche penal al sancionarse el delito fiscal y el delito de organización criminal por separado en el supuesto antes visto, las personas jurídicas podrían verse beneficiadas de esa circunstancia, provocando una especie de *regulación del efecto indeseado*. Los delitos de organización y grupo criminal no admiten la responsabilidad penal de la persona jurídica. Únicamente prevén la *disolución* de la organización o grupo, y, en su caso, la aplicación de *consecuencias accesorias* con el contenido del art. 33.7 y 129 CP según se establece en el propio

---

<sup>305</sup> De la opinión de aplicar la regla de la *alternatividad*, FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado*, cit., p. 549; LAFONT NICUESA, L., en VV.AA., *La aplicación práctica del delito fiscal*, cit., p. 40, con cita a la Cir. 2/2011, FGE, cit. p. 17.

art. 570 quáter CP<sup>306</sup>. Consecuencias, todas ellas, que ya el propio art. 310 bis CP prevé. Ello implica que de aplicar la regla de la *alternatividad* al conflicto de leyes, podría serle impuesta la pena de multa prevista en la letra a) del art. 310 bis CP por la aplicación del delito fiscal prototípico a la persona física cuya pena de prisión no excede de 5 años, esto es, la multa más benévola establecida y no la más grave que correspondería de resultar aplicable el subtipo agravado del delito fiscal a la persona física en virtud de la regla de la *especialidad*, cuya pena de prisión es superior a los 5 años (delito grave). En palabras más simples, la aplicación de la regla de la *alternatividad* permitiría castigar de forma más severa a la persona física pero más benévola a la persona jurídica. Algo inadmisiblesi lo que se pretende es sancionar a personas físicas y jurídicas con mayor pena cuando las conductas proyecten un mayor desvalor de acción y resultado. Y, desde luego, la mayor gravedad de los delitos fiscales cometidos en el seno de organizaciones o grupos criminales refrenda absolutamente esa afirmación. No obstante, lo anterior podría intentar salvarse de reconducir las conductas defraudatorias organizadas a la agravación prevista en la letra c) del art. 305 bis CP, que también prevé un incremento de pena cuando se interponen personas físicas y jurídicas para ocultar la identidad del obligado tributario o la determinación de la cuota defraudada. Ahora bien, deberá conjugarse adecuadamente la punición de la persona física. En ese caso podría resultarle de aplicación simultánea esta agravación y los delitos de grupos organizados de forma autónoma. Si así fuera estaríamos ante un nuevo concurso de normas con visos de ser aplicable estos últimos tipos penales en base al criterio de *especialidad* por la concurrencia de las notas características de la criminalidad organizada.

En último término, respecto al encaje del delito de *asociación ilícita* con el *subtipo agravado* del delito fiscal cabe apuntar que la relación de concurso a mi modo de ver resulta distinta respecto a la que concurre en los supuestos de organización y grupo criminal. El subtipo agravado del delito fiscal no hace referencia explícita a las *asociaciones ilícitas* en la agravación de la pena. Y ello tiene especial relevancia desde el prisma concursal. Se ha de recordar que entre la asociación ilícita del apartado 1.º del art. 515 CP y la organización criminal del art. 570 bis CP existe un conflicto de normas que habría de resol-

---

<sup>306</sup> En este sentido afirma AGUILERA GORDILLO que las consecuencias accesorias son medidas sancionadoras «potestativas» que han de imponerse cuando se evidencie la necesidad de «inutilizar» el instrumento peligroso configurado por el grupo, mientras que la responsabilidad penal de la persona jurídica articulada sobre el art. 31 bis CP goza de un marcado carácter preceptivo, AGUILERA GORDILLO, R., *Manual de Compliance Penal en España*, 2.ª edición, 2022, p. 385; Véase sobre los problemas de compatibilidad de los arts. 31 bis y 129 CP, ECHARRI CASI, F.J.; «La problemática aplicación del artículo 129 Código Penal en la actualidad», en ORTEGA BURGOS, E. (Dir.), *Derecho Penal 2020*, 2020, pp. 401 y ss.

verse en favor de este último en virtud de la regla de la *alternatividad ex art. 570* quáter CP. Así es que, cuando esta fuera una de las del apartado 1.º del art. 515 CP, será de aplicación el tipo penal de la organización criminal del art. 570 bis CP si no concurre otra regla del art. 8 CP por ser el precepto más grave, y este a su vez, será desplazado por el subtipo agravado del delito fiscal del art. 305 bis 1 b) CP por ser este el precepto especial. En mera hipótesis, esto no tendría lugar así de tratarse del resto de las modalidades de asociaciones ilícitas previstas en los restantes apartados del art. 515 CP que son independientes, en las que el conflicto de normas en principio no se daría, y, en cualquier caso, el subtipo agravado del delito fiscal no hace referencia a ellas. En ese supuesto, de concurrir este tipo de asociaciones en un *fraude carrusel* (si es que esto es realmente posible), la relación concursal hipotética que podría existir sería de *concurso real de delitos* entre la asociación ilícita y el delito fiscal prototípico, quedando inaplicable el subtipo agravado y resultando de aplicación las penas de los dos preceptos en toda su extensión (art. 73 CP), tal y como ya se venía aplicando con anterioridad a la reforma del CP por la LO 5/2010, de 22 de junio. Ítem más, encontraríamos el mismo problema de punición respecto a las personas jurídicas que antes apuntábamos respecto a la aplicación de la regla de la *alternatividad* en el conflicto de leyes entre el subtipo agravado del delito fiscal y el delito de organización criminal en la modalidad de *promover, constituir, organizar, coordinar o dirigir* la organización. Orillando lo anterior, convenimos con Lafont Nicuesa<sup>307</sup> en que no puede condenarse simultáneamente por el subtipo agravado y por el delito de asociación ilícita en la modalidad antedicha ya que habría una vulneración del principio de *non bis in ídem* que impide condenar dos veces los mismos hechos respecto de idénticas personas sobre idéntico fundamento. Sin embargo, discrepamos con este autor en la aplicación de la pena más grave por vía de la regla de la *alternatividad* en favor de la aplicación de la regla de *especialidad* como se ha dicho.

Si se acepta la aplicación del subtipo agravado del delito contra la Hacienda Pública como creemos a los *fraudes carrusel* cometidos en el seno de una *organización o grupo criminal* [art. 305 bis 1 b) CP], los límites penológicos que separan a ambas figuras deberían ser analizados caso por caso a efectos de individualización de la pena. Ya se hizo referencia a que el subtipo agravado desde el prisma penológico no distingue entre organización y grupo criminal, por lo que debía ser el juez el que, tomando como referencia la distinción penológica que sí existe en la regulación genérica de esas figuras

---

<sup>307</sup> LAFONT NICUESA, L., en VV.AA., *La aplicación práctica del delito fiscal*, cit., p. 40, con cita a la Cir. 2/2011, FGE, cit. p. 17.

(arts. 570 bis y ter CP), ponderara la pena a imponer dentro del margen que ofrece el precepto agravado (de 2 a 6 años y multa del doble al séxtuplo).

En ese ejercicio de ponderación penológica deberían tenerse en cuenta varios factores relevantes. De un lado, el propio principio de proporcionalidad y especialmente el de culpabilidad, exigen a nuestro modo de ver la determinación de las concretas conductas ejecutadas por los sujetos participantes en el fraude para poder establecer el *quantum* de pena concreta a imponer a cada uno de ellos. A este respecto, el juicio de delimitación de conductas irá dirigido en primer lugar, a la constatación de los elementos característicos de la criminalidad organizada, y, en segundo lugar, a la determinación concreta de las conductas ejecutadas, es decir, si se incardinan bien en la promoción, constitución, organización, coordinación o dirección de la estructura delictiva que permite ejecutar el fraude, bien la participación en dicha estructura como forma de coadyuvar a la ejecución material, o bien si se coopera con ella prestando soporte económico o de cualquier otro tipo. De otro, debería observarse el conocido en la jurisprudencia como «*efecto de cierre*»<sup>308</sup> necesariamente aplicable al concurso aparente de normas penales. Este obliga, en el ejercicio de individualización de la pena, a partir del límite mínimo previsto en la norma desplazada para evitar una indeseada atenuación por aplicación del concurso. En tal caso, en la aplicación del subtipo agravado del delito fiscal se debería partir del mínimo de 2 o 4 años de prisión de concurrir una organización criminal dependiendo de qué tipo de conductas previstas en el art. 570 bis CP se trate, o de 2 años de entenderse concurrente un grupo criminal de acuerdo con el art. 570 ter CP. Lo anterior, sin perjuicio de los límites mínimos establecidos (mitad superior de la pena en abstracto) cuando concurren las circunstancias que agravan la pena de estos delitos previstas en los referidos preceptos<sup>309</sup>.

### 3.2 La cuota defraudada y el beneficio directo e indirecto del art. 31 bis CP en el marco del fraude carrusel

El art. 31 bis CP en los dos títulos de imputación que establece [(ap. 1 letras a) y b)] exige para atribuir responsabilidad penal a las personas jurídicas

<sup>308</sup> STS de 6 de abril de 1988 (FJ Único primera sentencia).

<sup>309</sup> En el caso de la *organización criminal*, cuando resultara de aplicación la agravación por la concurrencia de una pluralidad de personas, y en el *fraude carrusel* suelen concurrir, se aplicaría la mitad superior de la pena en abstracto que sería de 6 a 8 años de prisión. Esto supondría que el mínimo previsto para la organización criminal en tal caso coincidiría con el máximo de pena previsto para el subtipo agravado del delito fiscal que resultaría aplicable en el concurso.

que el hecho de conexión de la persona física vinculada a ellas lo sea en su «*beneficio directo o indirecto*». Hasta la LO 1/2015 la expresión utilizada por el CP era la de «*en provecho*», un cambio de redacción que no es excesivamente relevante, pues *beneficio* y *provecho* son términos muy próximos en un sentido gramatical<sup>310</sup>. Desde una posición material, ya con la regulación de 2010, el término «*en provecho*» de la persona jurídica debía entenderse como el reporte de una ventaja a aquella, aunque no fuera ni directa ni inmediata. Tal ventaja podía tener carácter económico en el sentido de un incremento de ingresos, ahorro de costes o gastos, generación de créditos, mejora en la posición de mercado etc. pero no únicamente, pues podían incluirse los activos de difícil cuantificación como el capital reputacional, el prestigio de la marca, la ampliación de la cartera de clientes o la mejora cualitativa de los recursos humanos<sup>311</sup>. En esa misma línea ya con la regulación de 2015, el *beneficio directo* implica la obtención de cualquier tipo de beneficio empresarial que puede no ser únicamente económico sino de otra índole y en el que puede incluirse cualquier otro elemento menos tangible como el prestigio social, mercantil etc.<sup>312</sup>. Por su parte, el *beneficio indirecto* capta especialmente el ahorro de costes a sabiendas de que incrementa el riesgo de un resultado delictivo<sup>313</sup>. En definitiva, el *beneficio directo o indirecto* como perfectamente ilustra Velasco Núñez<sup>314</sup> no solo recoge y abarca al crematístico, al lucrativo, referido a ven-

<sup>310</sup> Véase en este sentido, GÓMEZ TOMILLO, M., *Introducción a la responsabilidad penal de las personas jurídicas*, 2.ª edición, 2010, p. 114; FEIJÓ SÁNCHEZ, B., «Los requisitos del art. 31 bis 1», en VV.AA., *Tratado de responsabilidad penal de las personas jurídicas*, 2016, pp. 81-82.

<sup>311</sup> Véase Cir. 1/2011, FGE, cit., p. 43.

<sup>312</sup> Véase en el mismo sentido, GÓMEZ TOMILLO, M., *Introducción*, cit., p. 115; GÓMEZ MARTÍN, V., *Actualización de la obra de Santiago Mir Puig, Derecho penal, parte general*, 8.ª edición, 2008, a la L.O. 5/2010, de modificación del código penal, que entra en vigor el 23-12-2010, 2010, p. 12; DOPICO GÓMEZ-ALLER, J., «La responsabilidad penal de las personas jurídicas», en VV.AA., *Memento Penal*, 2016, p. 359.

<sup>313</sup> Véase en el mismo sentido DOPICO GÓMEZ-ALLER, J., «La responsabilidad penal de las personas jurídicas» en VV.AA., *Memento*, cit., 359; GÓMEZ MARTÍN, V., *Actualización*, cit., p. 12; GÓMEZ TOMILLO, M., *Introducción*, 2.ª edición, cit., p. 115. Además, como apunta acertadamente FERNÁNDEZ TERUELO, el *beneficio indirecto* también permite dar cabida a los comportamientos en los que el autor actúe con el objeto de mejorar la parte variable de su retribución, beneficiando indirectamente a la sociedad. O, los beneficios obtenidos a través de un tercero interpuesto, como ocurre en los supuestos en que se recurra a cadenas de sociedades, en FERNÁNDEZ TERUELO, J., «Responsabilidad penal de las personas jurídicas: Requisitos comunes a los criterios de transferencia o conexión o doble vía de imputación [art. 31 bis, apartados a) y b)]», en MATELLÍN EVANGELIO, A. (Dir.), *Compliance y prevención de delitos de corrupción*, 2018, p. 54.

<sup>314</sup> VELASCO NÚÑEZ, E., *10 años de responsabilidad penal de la persona jurídica (análisis de su jurisprudencia)*, 2020, p. 93; Véase a mayor abundamiento, STS n.º 154/2016, de 29 de febrero (FJ 13): «Por ello convendría dejar claro desde ahora que ese término de «provecho» (o «beneficio») hace alusión a cualquier clase de ventaja, incluso de simple expectativa o referida a aspectos tales como la mejora de posición respecto de otros competidores, etc., provechosa para el lucro o para la mera subsistencia de la persona jurídica en cuyo seno el delito de su representante, administrador o subordinado jerárquico, se comete».

tajas evaluables y monetizables económicamente, sino también, a aquellas que (derivadas del delito) las mantiene en su monopolio, o las que lastiman la libre competencia de las demás entidades dedicadas a actividad similar, o las aboca a desventajas injustas, por ejemplo: reduciendo el mercado respecto de las entidades de la competencia, o les procura otro tipo de rendimientos como pueden ser financiación, aplazamientos indebidos de pagos, ampliación propagandística de su actividad, mejora de posición o ranking, difusión de su reputación positiva, reducción de la negativa, mejora de expectativas, etc.

Respecto a la *voluntas* de la persona física legalmente idónea, todas las conductas delictivas que lleven a cabo representantes legales, autorizados para tomar decisiones, los que ostenten facultades de organización y control y los empleados, han de estar motivadas por una intencionalidad de beneficiar a la persona jurídica de manera directa o indirecta. Como sostiene la FGE<sup>315</sup>, la nueva expresión legal «*en beneficio directo o indirecto*» mantiene la naturaleza *objetiva* que ya tenía la suprimida «*en provecho*», como acción tendente a conseguir un beneficio, sin necesidad de que este se produzca, resultando suficiente que la actuación de la persona física se dirija de manera directa o indirecta a beneficiar a la entidad. Incluso cuando la persona física haya actuado en su exclusivo beneficio o interés o en el de terceros ajenos a la persona jurídica también se cumplirá la exigencia típica, siempre que el beneficio pueda alcanzar a esta, debiendo valorarse la idoneidad de la conducta para que la persona jurídica obtenga alguna clase de ventaja asociada a aquella. Solo quedarán excluidas aquellas conductas que, al amparo de la estructura societaria, sean realizadas por la persona física en su exclusivo y propio beneficio o en el de terceros, y resulten inidóneas para reportar a la entidad beneficio alguno directo o indirecto.

En el supuesto concreto del delito contra la Hacienda Pública en el marco del *fraude carrusel*, el *beneficio directo o indirecto*, especialmente para la persona jurídica que desempeña el rol de *distribuidora*, podría constituirse tanto como un beneficio económico, como una ventaja competitiva en el mercado. En efecto, la defraudación tributaria del IVA reporta normalmente a la sociedad *distribuidora* una *ventaja económica* cuantificable, tal es la cuota de IVA fraudulentamente deducida en las declaraciones trimestrales u obtenida por medio de una solicitud indebida de devolución (beneficio directo) y el consecuente efecto reflejo en la base imponible del IS. Pero también supone una evidente *ventaja competitiva* en el mercado frente a otros competidores vinculada al beneficio económico obtenido, ya sea en su propio sector de actividad, ya en otro distinto (beneficio indirecto).

---

<sup>315</sup> Cir. 1/2016, FGE, cit., pp. 17-18.

Respecto a la *ventaja económica* (beneficio directo), la cuota defraudada de IVA no deja de ser un capital dinerario dejado de ingresar a la Hacienda Pública (ahorro fiscal), o una devolución a la que no se tiene derecho (incremento ilegítimo del patrimonio), lo que permite maximizar los beneficios de la actividad mercantil lícita reinvirtiéndolos en las propias actividades que desarrolla la sociedad, lo que a su vez redundará en una ventaja competitiva, o transfiriéndolos al patrimonio de los socios de forma ilícita<sup>316</sup>. Dado que el devengo de IVA por la realización del hecho imponible supone ingresos para la sociedad, la tributación en el IS también supone un beneficio en tanto que podrá minorarse la base imponible de este impuesto obteniendo también de esa forma un beneficio económico.

En cuanto a la *ventaja competitiva* (beneficio indirecto), cabe decir que la cuota defraudada o fraudulentamente obtenida supone de forma indirecta para la sociedad ampliar la capacidad para reducir precios en el mercado sin reducir beneficios, pues aun contando con los mismos gastos de producción que sus competidores, su beneficio vendría dado por las cantidades dejadas de ingresar a la Hacienda Pública o las devoluciones y beneficios fiscales ilícitamente obtenidos generando un claro desequilibrio en aquellos sectores en los que opere, o incluso en otros. Del mismo modo, supone una ventaja competitiva indirecta la adquisición de mercancías a un precio inferior al de mercado en aquellas modalidades del *fraude carrusel* en las que de forma accesoria también se persigue ese objetivo. La ventaja competitiva es tanto o más perjudicial para el mercado y las arcas públicas que la obtención de un beneficio económico. En efecto, o bien se expulsa del mercado a los competidores legales que operan en aquel generando posiciones de dominio, o bien los obliga a convertirse en nuevos delincuentes fiscales para evitar dicha expulsión provocando la contaminación del sector de actividad en el que operan, y, en consecuencia, la multiplicación exponencial de las defraudaciones tributarias.

### 3.3 La continuidad delictiva y la incidencia penológica en el fraude carrusel

Existe un intenso debate sobre si es posible o no la continuidad delictiva en el delito contra la Hacienda Pública. Sin ánimo de externos en esta materia, se hará referencia únicamente a las dos posiciones existentes en la actualidad. De un lado, un sector importante de la doctrina y una nutrida línea jurisprudencial

---

<sup>316</sup> Véase SAP Valencia n.º 84/2015, de 11 de febrero (FJ 3) en la que se determina que es una actuación *en provecho* de una persona jurídica no pagar tributos, pues la omisión de declaraciones tributarias y el correspondiente impago de cuotas debidas de IVA supone un *aprovechamiento* consistente en el derivado incremento del patrimonio de la sociedad.

entienden que las reglas contenidas en el art. 305.2 CP impiden de todo punto la apreciación del delito continuado *ex art. 74.1 CP*<sup>317</sup>. Principalmente porque en este delito existe una vulneración de diversos deberes fiscales condicionados cada uno de ellos por hechos imponderables diferentes, ejercicios temporalmente distintos e incluso por plazos de declaración y calendarios diversos que dotan al delito fiscal una configuración específica incompatible con la continuidad delictiva<sup>318</sup>. De otro, una parte de la doctrina y algunas resoluciones aisladas consideran aplicable a este supuesto la figura del delito continuado, considerando que la regla prevista en el art. 305.2 CP solamente impide que se sumen las cuantías de distintos periodos de tiempo para superar los 120.000 euros, pero en ningún caso obstaculiza el delito continuado ya que este no supone más que una regla penológica, como lo es la consagrada en el concurso ideal de delitos<sup>319</sup>.

Desde el prisma del delito fiscal cometido a través de la mecánica defraudatoria en carrusel, cabe apuntar que la apreciación de la continuidad delictiva podría tener importantes consecuencias penológicas para los delincuentes fiscales. En efecto, de entender que sí resulta aplicable esta figura, los responsables de los delitos podrían verse beneficiados en el plano punitivo al no aplicarse el concurso real que conllevaría tantas penas como delitos hubieran cometido

<sup>317</sup> En la doctrina, entre otros muchos: MORALES PRATS, F., en QUINTERO OLIVARES, G. (Dir.), *Comentarios*, 10.ª edición, 2016, cit., p. 1056; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal económico*, PE, 6.ª edición, cit., p. 692; En la jurisprudencia, ya citadas: STS n.º 2476/2001, de 26 de diciembre (FJ 3); STS n.º 1629/2001, de 10 de octubre (FJ 2); STS n.º 325/2004, de 11 de marzo (FJ 2); STS n.º 952/2006, de 6 de octubre (FJ 5); STS n.º 737/2006, de 20 de junio (FJ 15); STS n.º 611/2009, de 29 de mayo (FJ 4); STS n.º 88/2017, de 15 de febrero (FJ 11).

<sup>318</sup> La STS n.º 2476/2001, de 26 de diciembre (FJ 3) expone que «*aunque el delito fiscal -y concretamente, el de elusión del pago de tributos- tiene cierta semejanza con muchos delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico a los que es aplicable indiscutiblemente la figura del delito continuado en caso de concurso real, la definición legal del tipo que nos ocupa, así como la diversidad de los deberes fiscales que son vulnerados mediante su comisión, condicionados cada uno de ellos por hechos imponderables diferentes, ejercicios temporalmente distintos e incluso por plazos de declaración y calendarios diversos, le dan al delito fiscal una estructura específica difícilmente compatible con la continuidad delictiva, nunca apreciada por esta Sala que, en Sentencias como las 1493/1999 (RJ 1999, 9436) y 20/2001 (RJ 2001, 751), ha castigado por separado los múltiples delitos fiscales cometidos en cada caso sin plantearse siquiera la posibilidad de unificarlos en un delito continuado*»; En ese sentido concluye la más reciente STS n.º 88/2017, de 15 de febrero (FJ 11) que la «*la definición legal y la naturaleza del delito fiscal impiden la aplicación del delito continuado*». Por su parte, la STS n.º 1629/2001, de 10 de octubre (FJ 2), señala que la descripción típica del art. 305 CP «*Se refiere a infracciones particulares que solo pueden ser infracciones de deberes específicos propios de cada tributo, de suerte que, si se presentan varias declaraciones fiscales fraudulentas referidas a distintas especies de tributos, se cometerán por regla varios hechos independientes, incluso cuando las declaraciones estén referidas al mismo ejercicio fiscal*».

<sup>319</sup> En la doctrina: DEL MORAL GARCÍA, A., «*Reciente doctrina jurisprudencial en el delito de defraudación tributaria*», *CGPJ-CDJ*, 2017, pp. 3 y 4; CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica*, 2.ª edición, cit., pp. 224 y ss.; FARALDO CABANA, P., «*¿Un delito continuado de defraudación tributaria?*», *RDPC*, n.º 12, 2003; FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado*, cit., pp. 534 y 535; En la jurisprudencia: el voto particular emitido D. LUIS VARELA CASTRO a la STS n.º 290/2018, de 14 de junio; STS n.º 606/2010, de 25 de junio (FJ 4); SAN n.º 6/2015 de 6 de marzo (FJ 3); SAN n.º 13/2018, de 4 de mayo (FJ 3).

(art. 73 CP), sino una única pena que oscilaría entre la mitad superior del delito más grave hasta la mitad inferior de la pena superior en grado (art. 74.1 CP). Algo que no parece admisible en estos casos dada la gravedad de las conductas y de los perjuicios que genera esta modalidad de fraude no solo a la Hacienda Pública sino a la actividad mercantil y los mercados en general. Aun y así, la SAN n.º 13/2018 de 4 mayo<sup>320</sup>, en un supuesto enjuiciado de *fraude carrusel*, entiende respecto a la existencia de varios delitos fiscales que aquellos deben:

*«(...) establecerse como delitos independientes, al impedir la propia definición legal y la naturaleza del delito fiscal la continuidad delictiva (STS 88/2017, de 15 de febrero), aunque el caso que nos ocupa, bien pudiera ser ejemplo paradigmático de ello, al concurrir no sólo una identidad en el “modus operandi”, sino la existencia de una planificación previa a la ejecución de las conductas defraudatorias, como así lo acredita, la creación en el seno de la mercantil “Infinty System, S.L.” de un departamento (Trading) en el que se concentraba la actividad fraudulenta, tanto a nivel objetivo, como subjetivo, del que no sólo tenían pleno conocimiento los máximos dirigentes de la entidad, sino que lo consentían, debido a los evidentes beneficios que aquella le proporcionaba a nivel de mercado. Se trata, además, del mismo concepto impositivo, durante el mismo ejercicio, al que concurren sujetos diversos de entidades mercantiles diferentes, previamente concertadas al plan criminal preconcebido, con un dolo de continuidad evidente, por lo que en nada obsta a su valoración como un solo hecho, al concurrir los presupuestos exigidos por la continuidad delictiva (art. 74 CP) que en realidad no es, sino una fórmula de determinación de la pena en el supuesto de pluralidad de acciones, por lo que ya la naturaleza jurídica de la cuantía defraudada, como elemento normativo del tipo, ya como condición objetiva de punibilidad, no impide la aplicación de la misma. Algunos ejemplos, esporádicos, de la aceptación de la continuidad delictiva en el delito fiscal, los encontramos en la STS de 1 de marzo de 2005».*

### 3.4 La responsabilidad civil *ex delicto* desde la perspectiva del fraude carrusel

La responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública ocupa un lugar preponderante en el contexto del *fraude carrusel*. Ya se explicó las graves consecuencias económicas que este fraude provoca a la Hacienda Pública, en el sentido de la pérdida de capacidad de recaudación del tributo de la Administración Tributaria por la elusión del pago de cuotas de IVA, así como la minoración del patrimonio por la obtención de devoluciones indebidas de cuotas de IVA a las que no se tiene derecho. Ese perjuicio es directa-

---

<sup>320</sup> SAN n.º 13/2018, de 4 de mayo (FJ 3).

mente proporcional a los beneficios que obtienen los sujetos participantes de la trama por la comisión de delitos contra la Hacienda Pública en términos puramente económicos. Ahora bien, el *fraude carrusel*, recordemos, no solo reporta beneficios para los delincuentes fiscales desde la perspectiva patrimonial, sino también ventajas competitivas y de posición en el mercado. De ahí que el beneficio para los defraudadores se torne aún mayor.

Partiendo de todo lo explicado en el epígrafe anterior, en el supuesto particular del *fraude carrusel*, el perjuicio a la Hacienda Pública puede tener lugar en dos momentos distintos y a través de dos modalidades defraudatorias distintas. Principalmente, el tributo defraudado en la modalidad de *fraude carrusel* es el IVA, aunque también puede serlo el IS de forma accesorio. La trama tiene como objetivo principal la defraudación del IVA valiéndose de las debilidades que muestra el régimen especial de tributación previsto para las operaciones comerciales intracomunitarias (EIB y AIB), y ello se produce; bien eludiendo el pago del tributo cuando la «trucha» repercute un IVA que no ingresa a la Hacienda en la primera operación interior del fraude y la *pantalla* y el *broker* deducen la cuota de IVA repercutida tras una entrega interior (pérdida de capacidad de recaudación), bien *obteniendo la devolución indebida* de aquel cuando el *broker* solicita la devolución de importes de IVA soportado tras la entrega intracomunitaria u exportación exenta final que consuma el *fraude carrusel* (minoración patrimonial). En ambos casos encontramos una cuota de IVA defraudada, eludida u obtenida indebidamente, que constituye el perjuicio a la Hacienda Pública y configura el núcleo de la responsabilidad civil del delito junto con los intereses de demora y procesales.

Por otro lado, la defraudación pergeñada en el IVA, y sobre todo los medios o instrumentos empleados para llevarla a cabo, también tienen incidencia en la determinación de las *bases impositivas* del IS. Dentro de la mecánica defraudatoria al IVA este tributo también podrá ser defraudado de forma paralela. Baste recordar que el uso de *facturas falsas* constituye un instrumento relevante en la mecánica del fraude, cuyo soporte documental ficticio no solo puede ser utilizado por las sociedades que participan de aquel para la defraudación de IVA, sino también para minorar las bases impositivas del IS contabilizando las facturas como soportadas o fingiendo gastos deducibles. De esta forma, las bases tributarias defraudadas en el IS junto con los intereses de demora y procesales integrarán la responsabilidad civil del delito cometido en este tributo, sin perjuicio de la corresponda además por la defraudación al IVA.

#### 4. DELITOS ADYACENTES AL FRAUDE CARRUSEL

##### 4.1 **Falsedad documental: proyección de las facturas falsas en el fraude carrusel**

En el *fraude carrusel* el recurso a las *facturas falsas* es un elemento clave para alcanzar el objetivo defraudatorio que persiguen los delincuentes fiscales. La confección de estos documentos falsos sirve a varios fines que tratan de beneficiar tanto a quienes los emiten como aquellos que los utilizan sin participar en la confección. Con el recurso a estos documentos mendaces se persigue principalmente generar a quien figura como *receptor* un IVA soportado ficticio, así como un gasto deducible bien en el IRPF bien en el IS. Gracias a ello, puede obtener una minoración ilícita en la *base imponible* de estos tributos con el consecuente ahorro fiscal o incluso la posibilidad de obtener una devolución tributaria ilegítima de la Administración Tributaria (art. 31 LGT). Ahora bien, no es esta la única finalidad que tienen las *facturas falsas*. También sirven para acreditar de forma ficticia la existencia del transporte de mercancías tanto entre Estados miembros, requisito imprescindible para la aplicación del derecho a la exención en las EIB que dan inicio al *fraude carrusel*, como en transacciones interiores. También pueden ser utilizadas como soporte para encubrir operaciones de blanqueo de dinero, imputando al cobro de la factura falsa cantidades de origen ilícito para reinsertarlo en el circuito económico bajo la apariencia de licitud, aun soportando el coste fiscal en el IRPF o el IS que ello comporta debido a la venta de la factura a un precio superior al de tributación. O, simplemente, como documento justificativo de un gasto real del que el receptor de la factura no dispone de la correspondiente documentación justificativa.

La emisión y utilización de *facturas apócrifas* pivota entorno a las figuras del emisor y receptor como se ha dicho. El *emisor* de estos documentos será el *autor material* del delito, aunque también tendrá tal condición aquel quien los utilice en su beneficio. En el esquema del *fraude carrusel* por lo general serán las sociedades «*truchas*» las que emitan los documentos falsos amparadas bajo el manto de opacidad que les proporciona su perfil irregular y la interposición de *testaferros* que ocultan la identidad de los verdaderos responsables. También pueden ser otros terceros cuya aportación a la trama fraudulenta es la propia confección de facturas falsas (factureros). Por su parte, el *receptor* de las facturas falsas será tanto la *pantalla* como el *broker*, sociedades con actividad real que directamente no abonarán ni el precio ni el IVA repercutido en la factura, o con mayor sutileza, lo abonarán para luego serle retornado de la

«trucha». Por lo general, utilizarán las *facturas falsas* para computar una cantidad negativa en concepto de gasto o IVA deducible con el que minorar las bases imponibles de IVA e IS (elusión del pago de tributos), para solicitar la devolución de importes derivados de los tributos (obtención indebida de devoluciones), así como para justificar el transporte ficticio de las mercancías. Puede ocurrir también que participen de la propia confección de las *facturas falsas* aportando datos relevantes al emisor o directamente confeccionando los documentos y emitiéndolos en nombre de la «trucha» (piénsese en los supuestos en los que el *broker* controla a la «trucha»).

En cuanto a la calificación jurídica, tradicionalmente en la jurisprudencia se ha venido atribuyendo a las facturas la condición de documento mercantil, siendo las conductas falsarias llevadas a cabo sobre estos documentos castigadas como falsedad en documento mercantil de acuerdo con el art. 392 en relación con los arts. 26 y 390 CP. No obstante, la destacada sentencia del Pleno del Tribunal Supremo n.º 232/2022 de 14 marzo, acoge la posición mayoritaria seguida en la doctrina que venía abogando por una interpretación restrictiva del concepto de documento mercantil. Con esta nueva interpretación, se entiende ahora suficiente la protección penal mediante el tipo del artículo 395 CP de todos aquellos documentos que, si bien plasman operaciones mercantiles o han sido confeccionados por empresarios o comerciantes, carecen de especial idoneidad lesiva colectiva (v.gr. contratos, presupuestos, tiques, albaranes, recibos y otros justificantes de pago que recaen sobre actos, negocios o relaciones jurídicas sin relevancia para terceros). En cambio, serán considerados documentos mercantiles a efectos del tipo penal, por la potencial aptitud para comprometer el bien jurídico protegido por el artículo 392 CP, los que tienen el carácter legal de título-valor, los que obedezcan al cumplimiento de una obligación normativa de documentación mercantil que funcionalmente les acerca a los documentos emitidos por ciertos funcionarios con capacidad documentadora (v.gr. libros y documentos contables, actas de juntas de sociedades de capital, certificaciones con potencial acceso al Registro Mercantil, etc.), los que documentan contratos-tipo, clausulados generales o particulares en relaciones de consumo (v.gr. contratos de seguro, bancarios, de financiación, transporte etc.), aquellos contratos sometidos a condiciones normativas de forma o de supervisión o a algún tipo de intervención pública (v.gr., contratos de gestión financiera, de correduría de seguros, de inversión, etc.) y documentos que, bajo la apariencia de corresponder al giro mercantil de una empresa, tengan como finalidad la comisión de delitos contra la Hacienda Pública, la Segu-

ridad Social, fraude de subvenciones o la obtención de financiación por entidades bancarias o de crédito, etc.<sup>321</sup>

Así pues, con esta nueva posición jurisprudencial, la falsedad proyectada sobre facturas en el giro mercantil, por principio, constituirá una falsedad en documento privado del art. 395 CP, al quedar excluidas las facturas del concepto de documento mercantil. No obstante, cuando esta falsificación de facturas tenga como fin o sirva como instrumento para cometer un delito contra la Hacienda Pública, podría tener la consideración de documento mercantil a los efectos de castigar la falsedad por la vía del art. 392 CP. Este será el caso del fraude carrusel, en el que las facturas falsas son utilizadas normalmente como instrumento para cometer delitos contra la Hacienda Pública defraudando el IVA. Ítem más, lo anterior debe pasarse por el tamiz de la nueva doctrina sentada por el Tribunal Supremo en la reciente sentencia n.º 298/2024, 8 de abril, respecto a la indefendible equiparación entre lo que es un documento (art. 26 CP) y lo que es un contrato (un negocio jurídico), a los efectos de determinar si la falsedad recae sobre la realidad expresamente documentada o sobre el documento mismo. Una distinción con consecuencias materiales, pues si las facturas, en tanto que documentos, son auténticas pero constatan un relación jurídica falsa, podrían ser consideradas como una falsedad ideológica atípica<sup>322</sup>.

#### 4.1.1 FACTURAS FALSAS EN LA ELUSIÓN DEL PAGO DE TRIBUTOS

Como ya se ha visto, una de las modalidades de defraudación a la Hacienda Pública, y que podría considerarse la piedra angular del *fraude carrusel*, es la *elusión del pago del IVA* por la «*trucha*» al inicio de la cadena del fraude. Tras realizar la entrega interior a la *pantalla* o el *broker*, esta deja de ingresar a la Hacienda Pública la cuota tributaria pagada por estas repercutida en factura, y de concurrir el resto de los requisitos establecidos en el art. 305 CP, constituirá ya la defraudación tributaria en la modalidad de elusión del pago del tributo. Cuando las *facturas* emitidas por la «*trucha*» y recibidas por la *pantalla* y el *broker* son simuladas, esto es, documentan la existencia de operaciones comerciales que no han tenido lugar repercutiendo un IVA inexistente que no será lógicamente pagado, la defraudación también se produce cuando estas sociedades deducen el IVA ficticiamente soportado en sus respectivas declaraciones *mensuales* o *trimestrales* de IVA, o también cuando de la misma forma minoran la

---

<sup>321</sup> Véase STS n.º 232/2022, de 14 de marzo (FJ 1).

<sup>322</sup> Véase STS n.º 298/2024, 8 de abril, (FJ 22 y 23).

*base imponible* del IS. Gracias a estos documentos mendaces podrán representar a la Administración Tributaria una realidad desfigurada en la que se muestra una *deuda tributaria* menor de la que en realidad hubiera correspondido en el periodo impositivo declarado. Con ello obtienen un *ahorro fiscal ilícito* en la declaración del tributo al eludir, en todo o en parte, la cuota tributaria realmente devengada. Consecuencia de ello es la evidente pérdida de recaudación para la Hacienda Pública con el no ingreso de las correctas cuotas tributarias.

Sirva como exponente de lo anterior la STS n.º 665/2016, de 20 de julio<sup>323</sup>, que resuelve un supuesto en el que el acusado facilitó *facturas falsas* a la empresa encargada de la gestión tributaria de la mercantil que administraba en las que se simulaban determinadas prestaciones de servicios, las cuales sirvieron de base para la confección de las declaraciones del IVA y del IS. De esa forma consumó dos delitos fiscales en dos tributos diferentes, al minorar las bases imponibles de estos incluyendo como gastos deducibles los importes de las facturas simuladas y eludir así el pago de las verdaderas cuotas tributarias que correspondían. Explica la Sala que:

*«(...) nos hallamos ante un supuesto en que el impago de ambos impuestos por parte del acusado va acompañado de medios claramente engañosos o fraudulentos. Y es que no puede calificarse de otra forma el hecho de que el acusado aportara documentos inequívocamente falsos, integrantes incluso de un delito continuado de falsedad en documento mercantil, a sabiendas de que su destino era que la empresa a que se los entregó los utilizara para confeccionar las declaraciones fiscales ante los organismos oficiales y que fueran aportados ante la Hacienda Pública para justificar y constatar el contenido de unas declaraciones que necesariamente tenían que ser fraudulentas, pues estaban elaboradas con mendacidades sobre unos gastos inexistentes que reducían de forma sustancial el importe de las respectivas cuotas tributarias. El acusado no ha sido condenado solamente por “dejar de ingresar” la cuota tributaria que correspondía a sus ingresos y gastos empresariales, sino por hacerlo valiéndose de un procedimiento engañoso y fraudulento, cual es la utilización de documentos falsos que ineludiblemente determinaban el engaño de los funcionarios de la Administración Tributaria».*

#### 4.1.2 FACTURAS FALSAS EN LA DEVOLUCIÓN DE IVA FICTICIAMENTE SOPORTADO

Ya se explicó que esta modalidad defraudatoria consiste en generar un error en la Administración Tributaria a través de la creación de una realidad

---

<sup>323</sup> STS n.º 665/2016, de 20 de julio (FJ 3).

tributaria inexistente o alterada con el objetivo de obtener una devolución de IVA ilegítimo causando así perjuicio económico a la Hacienda Pública. Cuando el *broker* presenta la solicitud de la devolución, en ella alegará de forma mendaz hechos o datos tributarios que tendrán como base justificativa las *facturas falsas*. El uso de estos documentos mendaces para solicitar devoluciones a las que no se tiene derecho es harto frecuente en la práctica tributaria y una de las claves en el mecanismo defraudatorio del *fraude carrusel*. Gracias a ello se manifiesta una realidad tributaria inexistente que tiene por objeto provocar el *error* y obtener el consecuente *desplazamiento patrimonial* de la Administración Tributaria. Así, el *broker* receptor de *facturas falsas*, a quien generarán un derecho de deducción, las usará para incrementar fingidamente su IVA soportado quebrando el principio de neutralidad fiscal que preside el tributo. Conseguirá con ello un desequilibrio entre el IVA devengado y el soportado, haciendo de mayor cuantía a este último lógicamente. A diferencia del caso anterior, en lugar de ejercer el *derecho a la deducción* en las subsiguientes declaraciones *mensuales* o *trimestrales* de IVA, solicitará la *devolución indebida* de la Administración Tributaria por el importe de IVA soportado restante, obteniendo con ello un beneficio ilegítimo al que no tenía derecho y provocando el consecuente perjuicio para la Hacienda Pública.

Un ejemplo de la obtención de devoluciones indebidas utilizando facturas apócrifas lo encontramos en la SAP Islas Baleares n.º 118/2016, de 16 de mayo:

*«(...) El concierto fluye indudable desde el momento en que las operaciones de venta en las que se sustenta el IVA repercutido y la posterior entrega intracomunitaria exenta de IVA, no se producen en la realidad, pues se trata de la compra y venta de facturas con o sin IVA, para posibilitar que la entidad que habría soportado el IVA (CARIVA) solicitase la devolución de las deducciones correspondientes cuando las entidades que han repercutido ese IVA (Euroservicios y Mashina Line) no lo han ingresado y luego desaparecen, lo cual no se ha verificado entre otras razones porque dicha operativa es simulada. El fraude continúa porque la entidad que solicita la devolución indebida del IVA compensado ha procedido a vender los bienes anteriormente adquiridos sin IVA por tratarse de una entrega intracomunitaria, lo que posibilita que el fraude se siga cometiendo en el estado de destino de los vehículos pues allí son vendidos y la empresa vendedora hace suyo el IVA y no lo ingresa y la compradora, normalmente pantalla de la anterior, solicita la deducción del IVA soportado que no ha sido ingresado. Ese continuo movimiento de fraude de IVA hace que la operativa se denomine fraude de carrusel».*

## 4.2 Otras falsedades instrumentales con relevancia en el fraude

### 4.2.1 FALSEDAD EN LOS DOCUMENTOS ACREDITATIVOS DEL TRANSPORTE DE MERCANCÍAS PARA AMPARAR LA SIMULACIÓN DE LAS OPERACIONES ECONÓMICAS

La proyección falsaria sobre los documentos acreditativos de los *medios de transporte* de las mercancías, tanto de operaciones comerciales intracomunitarias, como de las subsiguientes transacciones interiores, también resulta de interés a este trabajo. No obstante, hay que señalar que su relevancia no radica en la minoración de *bases imponibles* para defraudar el IVA y otros tributos como ocurre con las *facturas falsas*, sino la de revestir de mayor realidad las operaciones simuladas documentadas en aquellas.

La naturaleza propia de las operaciones realizadas por operadores comunitarios radicados en distintos Estados miembros implica necesariamente el movimiento de mercancías y flujos económicos intraestados. Una particularidad que dificulta el control efectivo por las Administraciones Tributarias sobre estas operaciones, circunstancia que es aprovechada por los delincuentes fiscales en el marco de las tramas defraudatorias al IVA. Esa es la razón por la que se exige para la aplicación de la *exención* de las EIB, tanto en la normativa comunitaria (art. 138 Dir. IVA), como en nuestra normativa interna (art. 25 LIVA), la *prueba del transporte* de las mercancías que hubieran sido objeto de transacciones entre sujetos domiciliados en distintos Estados miembros. Una exigencia *ex lege* que trata de evitar que los *sujetos pasivos* aprovechen el beneficio de la *exención* de las operaciones intracomunitarias para defraudar el IVA simulando transacciones inexistentes. De ahí que esa prueba pueda ser exigida con determinadas particularidades, tanto al *comprador*, si lo que se pretende investigar es la realidad de la adquisición intracomunitaria, como al *vendedor*, si lo pretendido es la comprobación de la procedencia de la *exención* del pago del tributo.

Sentado lo anterior, nos centraremos en la proyección falsaria sobre los documentos que hacen *prueba del transporte* de las mercancías. Al margen de otros medios de prueba admitidos en Derecho como pueden ser los testigos. La falsedad en estos documentos resulta especialmente relevante en la modalidad de *fraude carrusel documental*, caracterizada por no existir realmente las operaciones intracomunitarias más que sobre el papel. Esto es, documentadas mediante *facturas apócrifas* que reflejan operaciones inexistentes a modo de completa simulación. En esta modalidad de fraude, no solo se falsean las facturas que documentan las operaciones comerciales sujetas a IVA, sino tam-

bién, a modo de cierre, aquellos documentos que acreditan el transporte con el fin de representar una verdadera *mise en scène* para defraudar a la Hacienda Pública. La razón es que no puede entenderse una falsedad sin la otra. Es decir, si se pretende simular una EIB *exenta* para dar inicio al fraude, frente a la Administración Tributaria deberá acreditarse, no solo la operación de compraventa de la mercancía a través de la *factura* correspondiente, sino también el transporte de aquella de un Estado miembro a otro entre comprador y vendedor. Incluso, los movimientos de fondos oportunos en las instituciones bancarias. De otro modo, el inicio del *fraude carrusel* se vería frustrado *ab initio* al no concurrir los requisitos legalmente exigidos para que la operación intracomunitaria sea declarada *exenta*. De ahí que no solo se simule la operación de entrega/adquisición intracomunitaria de la mercancía, sino que también habrá de simularse el transporte de esta en toda la cadena de transacciones para ocultar el fraude al control de la Administración Tributaria.

Los documentos acreditativos del transporte tradicionalmente se han venido incluyendo en la concepción penal de documento mercantil. De ahí que las falsedades en estos documentos fuesen calificadas como delito de falsedad en documento mercantil ex art. 392 en relación con los arts. 26 y 390 CP<sup>324</sup>. Ahora bien, a la luz del viraje jurisprudencial hacia una interpretación restrictiva de documento mercantil, ya referido páginas atrás, estas falsedades, en principio, no rebasarían el carácter de neto documento privado, por lo que su calificación jurídica podría ser redirigida al art. 395 CP. Del mismo modo que ocurría en las *facturas falsas*, para que la falsedad del documento acreditativo del transporte de que se trate alcance relevancia penal deberá representar una *simulación* de aquello que dice documentar y que no cuente con un sustrato material que responda a la verdad de las cosas. En palabras llanas, que existan efectivamente las mercancías y se haya realizado el transporte de estas de origen a destino. Puede ocurrir que los documentos sean completamente *simulados* por no existir ni el transporte ni la mercancía. Este caso no plantearía problemas de imputación desde el punto de vista penal. Sin embargo, también puede ocurrir que el transporte de la mercancía efectivamente tenga lugar, pero en los documentos de transporte se consigne información inexacta o inveraz sobre ella. En este supuesto, la apreciación de la falsedad documental es algo más compleja y dependerá de los elementos del documento que se vieron afectados por aquella para poder deslindar

---

<sup>324</sup> Véase especialmente la ya citada STS n.º 149/2020, de 18 de mayo (FJ 3), que delimita los documentos que se han venido considerando en la jurisprudencia como mercantiles a efectos del delito de falsedad documental y entre los que pueden incluirse todos los referentes al transporte de mercancías.

la *falsedad material* de la *falsedad ideológica*. Lo determinante será la propia existencia de la mercancía y el traslado real de aquella de un Estado miembro a otro. En ese sentido pueden darse varios supuestos: Si existe transporte pero no mercancía, la *falsedad material* típica no será discutible; si existe transporte pero la mercancía no se corresponde con la reflejada en los documentos de transporte ni en las facturas objeto de la compraventa intracomunitaria, estaremos igualmente ante una falsedad material típica; Si existe transporte y la mercancía concuerda con la reflejada en los documentos de transporte y las facturas de compraventa, pero aquella es de distinta calidad, cantidad, peso o estado de fabricación o de conservación etc. a la consignada podrá tratarse de una *falsedad ideológica* atípica. Habrá existido mercancía y transporte reales, lo que dará lugar a la constatación de la realidad de la operación intracomunitaria, sin perjuicio de la sanción tributaria que pudiera corresponder. Desde un enfoque *ad intra*, no hay que perder de vista que el sujeto adquirente de la mercancía puede no participar de los fraudes tributarios que se llevan a cabo y una falsedad de estas características sobre la mercancía que adquiere podría ubicarnos en la esfera del delito estafa entre vendedor y comprador.

Sirva como referencia de la *falsedad material* en documentos de transporte la SAP de A Coruña n.º 566/2012, de 3 de diciembre<sup>325</sup>, que confirma una sentencia condenatoria por delito de falsedad en *documento mercantil* al haber confeccionado directamente el acusado o con la colaboración de terceros, albaranes, CMR o cartas de porte internacional y documentos simplificados de acompañamiento falsos para enmascarar las operaciones comerciales intracomunitarias inexistentes a que se referían tales documentos y con ello incrementar el IVA soportado para obtener de la Administración Tributaria devoluciones de cuotas ilegítimas del impuesto.

*«(...) el acusado decidió confeccionar albaranes, facturas y cartas de porte falsas (CMR) que no se correspondían con operaciones reales y elaborados para servir de respaldo ante la Agencia Tributaria a las liquidaciones de IVA realizadas durante el año 2001, cabe señalar que dicha conducta es constitutiva de un delito continuado de falsedad en documentos mercantiles, toda vez que existe jurisprudencia reiterada de la Sala Segunda del Tribunal Supremo, entendiéndose que la confección de unos documentos, con la finalidad de defraudar a la Hacienda Pública, para acreditar en el tráfico jurídico una relación jurídica totalmente inexistente, es una simulación documental punible, y no una mera conducta falsaria despenalizada. Debe así traerse a colación lo*

---

<sup>325</sup> SAP A Coruña n.º 566/2012, de 3 de diciembre (FJ 3); Véase también la SAN n.º 35/2019, de 31 de octubre (FJ 5).

*señalado en la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2004 (RJ 2004, 2806), la cual recapitulando la doctrina del Tribunal Supremo sobre esta materia recoge que “Como señalan la S.S.T.S. 1647/1998, de 28 de enero de 1999 (RJ 1999, 488) y 1649/2000, de 28 de octubre (RJ 2000, 9268), entre otras, la diferenciación entre los párrafos 2.º y 4.º del art. 390.1 debe efectuarse incardinando en el párrafo segundo del art. 390.1 aquellos supuestos en que la falsedad no se refiera exclusivamente a alteraciones de la verdad en algunos de los extremos consignados en el documento, que constituirían la modalidad despenalizada para los particulares de faltar a la verdad en la narración de los hechos, sino al documento en sí mismo en el sentido de que se confeccione deliberadamente con la finalidad de acreditar en el tráfico jurídico una relación jurídica absolutamente inexistente, criterio acogido en la S.T.S. de 28 de octubre de 1997 (RJ 1997, 7843) y que resultó mayoritario en el Pleno de esta Sala de 26 de febrero de 1999”».*

#### 4.2.2 OTRAS FALSEDADES AL SERVICIO DEL FRAUDE

Además de los documentos relacionados con el transporte que se han explicado en el epígrafe anterior, existen otros documentos que con asiduidad también suelen ser objeto de falsedad en el *fraude carrusel*. Estos documentos, pueden ser constitutivos de otras modalidades de falsedad distintas a la que se han visto hasta ahora con las facturas y los documentos de transporte. Sin tratar de hacer una lista cerrada, pues la dinámica del fraude admite multitud de posibilidades, pueden señalarse los que siguen:

En primer lugar, puede significarse la falsedad que se produce en los medios de pago, especialmente en los contratos de apertura de cuenta corriente y tarjetas bancarias. Estas falsedades por lo general serán llevadas a cabo por sujetos que participan en la trama defraudatoria creando o aportando sociedades instrumentales («*truchas*» normalmente). Para la creación o reactivación de estas sociedades se falsea la identidad de los titulares de los contratos de cuenta bancaria y/o tarjetas con la finalidad de ocultar la verdadera identidad de quienes ostentan el control del flujo económico de aquellas. Estas conductas han venido siendo tipificadas como *falsedad en documento mercantil*, al considerarse documentos mercantiles estos contratos ya que recogen y formalizan operaciones de comercio. Con la actual interpretación restrictiva, la falsedad en estos documentos sería calificada como falsedad en documento privado del art. 395 CP<sup>326</sup>.

---

<sup>326</sup> GÓMEZ MARTÍN, V., «*Delitos de falsedades*», en CORCOY BIDASOLO, M., *Manual de derecho penal. Parte especial*, 2023, pp. 462 y 463. Sin perjuicio de lo anterior, véase de nuevo la destacada sen-

En segundo lugar, puede darse también la falsedad sobre escrituras de compraventa de participaciones, cambio de administrador, apoderamiento, cambio de domicilio social, cambio de estatutos sociales, etc. Estas conductas se llevarán a cabo en la esfera de las sociedades instrumentales al crearlas o reactivarlas con fines defraudatorios. Tendrán la misma finalidad de ocultar detrás de testaferros a quienes verdaderamente las controlan para eludir las eventuales responsabilidades tributarias y penales. En este caso, las conductas serán consideradas constitutivas de *falsedad en documento público*, al revestir estos documentos expedidos por notarios un carácter público con las solemnidades exigidas por la ley (art. 1216 y ss. CC)<sup>327</sup>.

Por último, y como común denominador a los dos casos anteriores, encontramos las falsedades que se producen en documentos de identidad como el DNI, NIF, NIE etc. La proyección falsaria aquí permite trastocar documentos mercantiles, públicos u oficiales, introduciendo elementos falsarios sobre los titulares de los negocios jurídicos que se documentan. De esa forma, se suplanta la identidad o se supone la participación de personas que no la han tenido para ocultar a los verdaderos titulares. Estas conductas falsarias serán consideradas constitutivas de *falsedad en documento oficial*, al ser considerados estos documentos oficiales por ser expedidos por autoridades o funcionarios en relación con las actividades o funciones que desempeñan en las Administraciones Públicas (art. 317 LEC)<sup>328</sup>.

A modo de cierre, para ilustrar la concurrencia de estas falsedades en defraudaciones tributarias operadas mediante la mecánica en carrusel, cabe significar la sentencia de la Audiencia Nacional SAN n.º 13/2018, de 4 de mayo<sup>329</sup>, en la se pone de manifiesto:

*«En nuestro caso hay dos tipos de conductas falsarias: 1) las cometidas por quienes dominaban las sociedades que facturaban suministros y aprovisionamiento de productos, y repercutían una cuota de IVA que no era real, y 2) las*

---

tencia del Pleno STS n.º 232/2022, de 14 de marzo (FJ 1) que para excluir la naturaleza mercantil de ciertas categorías de documentos plantea reajustar el contorno aplicativo del tipo del art. 392 CP: «limitando su aplicación a aquellas conductas falsarias que recaen sobre documentos mercantiles que, por el grado de confianza que generan para terceros, puedan afectar potencialmente al valor de la seguridad en su dimensión colectiva, del tráfico jurídico-mercantil». De esta forma, continua diciendo la sentencia: «resultará suficiente la protección penal mediante el tipo del artículo 395 CP frente a la falsedad de otros tipos de documentos que, si bien plasman operaciones mercantiles o han sido confeccionados por empresarios o comerciantes, carecen de dicha especial idoneidad lesiva colectiva –por ejemplo, contratos, presupuestos, tiques, albaranes, recibos y otros justificantes de pago que recaen sobre actos, negocios o relaciones jurídicas sin relevancia para terceros».

<sup>327</sup> *Ibidem*, cit., p. 446.

<sup>328</sup> *Ibidem*, cit., p. 446.

<sup>329</sup> SAN n.º 13/2018, de 4 de mayo (FJ 3).

*atribuidas a los acusados Sr. Javier Nemesio y Sr. Gabriel Romualdo, quienes lograron representar una realidad, en el caso del primero de ellos, mediante la suplantación de la identidad de varias personas, o la intervención de otras que en realidad no habían actuado, que de esa manera se propició un cambio de administración, y una declaración de unipersonalidad, concertaron una cuenta corriente con una entidad bancaria en nombre de la sociedad. Se trata de falsedades materiales porque las operaciones de comercio no eran reales o el notario dio fe de la intervención de una persona cuya identidad se había suplantado; y en el caso del acusado Sr. Gabriel Romualdo, mediante la intervención en dos Juntas de Socios, para el traslado del domicilio social, modificación de los Estatutos Sociales y reelección de administradores solidarios de la mercantil "Internacional Computer Enterprises, S.A.", elevados posteriormente a públicos, de socios que ni tan siquiera se encontraban en el país en esas fechas».*

#### 4.3 Blanqueo de capitales como conducta típica subsiguiente a la defraudación tributaria

Sobre este tipo penal previsto y penado en el art. 301 CP, únicamente haré una breve referencia, habida cuenta de que no forma parte en puridad de la defraudación tributaria orquestada a través de la mecánica en carrusel. No obstante, no puede negarse la vinculación con aquella. La cuota defraudada obtenida a través de este sistema podrá ser objeto de blanqueo introduciéndola en el tráfico económico por los delincuentes fiscales, por lo que el delito fiscal puede constituirse como el precedente inmediato del delito de blanqueo de capitales<sup>330</sup>. Una posibilidad que, evidentemente, podrá tener implicaciones tanto desde el prisma *preventivo* al constituir un riesgo penal añadido a tener en cuenta por las sociedades y desde el prisma *represivo* y la eventual atribución de responsabilidad penal a aquellas y sus integrantes. Sin entrar a analizar el tipo penal en concreto por la razón antes dicha, dos cuestiones merecen ser destacadas en interés del presente trabajo.

La primera es que efectivamente el delito fiscal puede erigirse como *delito antecedente* del de blanqueo de capitales. Así lo ha reconocido abiertamente la jurisprudencia del TS desde la destacada STS n.º 974/2012, de 5 de diciembre<sup>331</sup>, aunque no de forma unánime, señalando varias cuestiones rele-

---

<sup>330</sup> Véase sobre el delito fiscal como antecedente del delito de blanqueo de capitales, DEMETRIO CRESPO, E. «Sobre el fraude fiscal como actividad delictiva antecedente del blanqueo de dinero», *RNFP*, n.º 87, 2016, pp. 99-119.

<sup>331</sup> STS n.º 974/2012, de 5 de diciembre (FJ 37), cuenta con un importante voto particular formulado por D. ANTONIO DEL MORAL GARCÍA que sostiene la postura contraria.

vantes: i) En primer lugar, la conducta típica constitutiva del delito de blanqueo de capitales puede recaer sobre la cuota tributaria defraudada a Hacienda al ser la misma considerada un bien en el sentido típico del precepto. Constituye simultáneamente un perjuicio para la Hacienda Pública y un beneficio para el defraudador, sin que haya problemas de compatibilidad; ii) En segundo lugar, los bienes que integran la cuota tributaria se contaminan cuando vencen los plazos de declaración de los tributos señalados en la ley reguladora de aquellos. Hasta ese momento existe un *iter* temporal durante el que no es posible determinar si existe o no delito fiscal, y por ello, todo acto realizado sobre el dinero constitutivo de patrimonio no puede ser considerado delito de blanqueo de capitales dado que los bienes, el dinero, aun no habrán alcanzado el carácter delictivo. De ahí que, en resumidas cuentas, no exista blanqueo en tanto tales plazos no hayan vencido; iii) En tercer lugar, es necesario identificar qué parte del patrimonio del defraudador constituye la cuota tributaria defraudada. La posibilidad de que el fraude fiscal constituya un delito previo de blanqueo de capitales exige que durante la investigación pueda identificarse razonablemente la parte de los bienes del patrimonio del defraudador que constituyen la cuota tributaria. En definitiva, resulta necesario acreditar que el dinero blanqueado y la cuota defraudada son total o parcialmente coincidentes. En este punto se deslindan varias posibilidades; De un lado, no habrá problemas si el blanqueo cubre necesariamente todo el patrimonio o una elevada parte de aquel. Esto tendrá lugar cuando la acción de blanqueo se realiza sobre la totalidad del patrimonio del autor del delito previo, o al menos, sobre una proporción tan elevada de su patrimonio que supere la parte lícita y comprenda una parte del valor de la cuota tributaria impagada. En estos casos, puede establecerse con certeza que los bienes obtenidos del delito fiscal se encuentran total o parcialmente en el objeto sobre el que recae la acción típica del delito de blanqueo; De otro, la condición de fungibilidad del dinero puede resultar problemática. La determinación de que la cuota defraudada y el dinero blanqueado son coincidentes se alcanzará sobre la base de indicios como la proximidad temporal entre el impago a Hacienda y el empleo del dinero, la instrumentalización de sociedades fantasma y la correspondencia sustancial entre la cantidad defraudada y la blanqueada.

Siguiendo esa línea la STS n.º 265/2015, de 29 de abril<sup>332</sup>, vino a matizar, *mutatis mutandi*, que la mera tenencia de fondos o la simple utilización de aquellos en gastos ordinarios o destinados a la continuidad de la propia actividad vital o mercantil, no alcanza a constituir una conducta de *auto-blanqueo*,

---

<sup>332</sup> STS n.º 265/2015, de 29 de abril (FJ 14).

pues no se trata de actos realizados con la finalidad u objeto de ocultar o encubrir bienes al objeto de integrarlos en el sistema económico legal con apariencia de haber sido adquiridos de forma lícita. Si trasladamos esta doctrina jurisprudencial a los supuestos de delito fiscal, podría llegar a interpretarse que la conducta simple de posesión de la cuota defraudada o su utilización en gastos ordinarios del devenir de las sociedades no podría considerarse integradora de un supuesto punible de *auto-blanqueo*. Más al contrario, sí podría interpretarse constitutiva del delito conductas con un marcado carácter tendencioso como la inversión total o parcial del importe de la cuota defraudada en bienes muebles, inmuebles o valores o su ocultamiento en cuentas cifradas radicadas en paraísos fiscales o la puesta en circulación de aquella a través de un flujo dinerario canalizado por sociedades pantalla. Siempre y cuando, se cumplan los requisitos antes vistos sentados por la sentencia precedente.

La segunda cuestión que cabe destacar es que este tipo penal es de aquellos que admiten la responsabilidad penal de la persona jurídica. Lo que, de modo cierto, justifica la referencia a este tipo penal en la materia de análisis. El art. 302 CP prevé las penas de multa de 2 a 5 años si el delito cometido por la persona física vinculada tiene prevista una pena de prisión de más de 5 años o multa de 6 meses a 2 años en el resto de los casos. Ítem más, atendidas las reglas establecidas en el art. 66 bis CP, los jueces y tribunales podrán asimismo imponer las penas recogidas en las letras b) a g) del apartado 7 del art. 33 CP. Estas previsiones implican que las sociedades deban extremar la vigilancia y control respecto al riesgo de participación en el *fraude carrusel*. Así pues, a la posibilidad de sufrir sanciones tributarias y condenas por delito fiscal, se añade ahora la responsabilidad por un eventual delito de blanqueo de capitales y las infracciones administrativas derivadas del incumplimiento de las obligaciones de la LO 10/2010, de 28 de abril. Incluso, cuando la conducta tuviera lugar de forma *imprudente*, pues el apartado 3 del art. 301 CP prevé una modalidad comisiva por *imprudencia grave*.

## 5. INDICIOS O *RED FLAGS* DE LA PARTICIPACIÓN EN EL FRAUDE CARRUSEL

La constatación de la participación en el *fraude carrusel* exige la acreditación del conocimiento y la voluntad tanto de participar en aquel en connivencia con el resto de los eslabones de la cadena (*pactum scaeleris*), como de presentar declaraciones o solicitudes de devolución tributarias con cuotas de IVA que traen origen en el fraude. Ese conocimiento y voluntad pertenece

al fuero interno de los sujetos físicos concurrentes. Dado que los únicos que están en disposición de conocerlos son ellos mismos, para su inferencia, salvo en los casos más inusuales de confesión (prueba directa), normalmente es necesario recurrir a determinados elementos fácticos (prueba indirecta o indiciaria). Lo que tiene relevancia no solo desde la perspectiva *comisiva* del delito fiscal, sino también desde la perspectiva *preventiva* de este.

De este modo, aceptada la posibilidad (*rectius*- necesidad) de recurrir a la *prueba indirecta* (indiciaria) para la acreditación de la participación en el fraude y *animus defraudandi*, es necesario identificar cuáles son los *indicios* que podrían servir de base para fundamentar el juicio de inferencia que permita tener por acreditada la participación a falta de prueba directa. No basta la mera participación, que como se ha visto puede ser involuntaria, sino que es necesaria la acreditación de una connivencia real, consciente y voluntaria entre los sujetos para defraudar a la Hacienda Pública.

Los *indicios* de participación en el fraude hay que tomarlos en consideración desde varias perspectivas diferenciadas pero relacionadas entre sí: la figura de las sociedades que desempeñan el rol de «*trucha*», su relación o vinculación con aquellas por parte de las sociedades adquirentes de las mercancías que hacen lo propio como *pantallas* y *broker* y la propia mecánica y características de las operaciones comerciales. Hay que adelantar que la mera existencia de una sociedad «*trucha*» en la cadena de adquisiciones y entregas, sino va anudada a otros indicios concomitantes que la vinculen con las demás sociedades de la cadena no puede ser considerado aisladamente un indicio en sí mismo de la participación en el fraude. Desde el punto de vista *formal* porque el indicio aislado generalmente se revela inconsistente o ambiguo, adquiriendo su mayor fuerza persuasiva en su coincidencia y afinidad significativa plural. Y desde el *material*, porque las adquisiciones de mercancías a sociedades «*trucha*» pueden ser perfectamente reales y lícitas si se observa desde la posición de un operador adquirente honrado; puede existir la mercancía; haberse pagado la cuota de IVA correspondiente; puede haberse contabilizado la factura correctamente, y lo más importante; puede haberse procedido a la deducción o a la solicitud de devolución de un IVA realmente soportado de buena fe. De ahí que el adquirente de las mercancías pueda llegar a desconocer verdaderamente la existencia del proveedor con perfil irregular y no tener ninguna vinculación personal, mercantil o financiera con aquel.

Un supuesto que permite ilustrar lo anterior es el enjuiciado en la SAP Madrid n.º 9/2020, de 13 de enero<sup>333</sup> que resuelve un caso en el que el admi-

---

<sup>333</sup> SAP Madrid n.º 9/2020, de 13 de enero (FJ 1).

nistrador de una sociedad mercantil en su condición de distribuidora de vehículos fue acusado de haber deducido de sus ventas a consumidores finales el IVA ficticiamente soportado en las compras realizadas a una sociedad proveedora que participaba de una estructura carrusel. Para considerar al administrador responsable de los delitos que se le imputaban, resultaba indispensable la plena acreditación de su participación en la trama, esto es, que conocía que los automóviles que compraba a la sociedad proveedora habían sido adquiridos por esta a su vez de forma fraudulenta. A saber, y en apretada síntesis, a través de sociedades de primer nivel consideradas «truchas» que no ingresaban el IVA en un estadio anterior de la cadena de ventas. La Sala dictó un pronunciamiento absolutorio al entender que de la prueba practicada no pudo determinarse ni que las operaciones de compra fueran ficticias, ni el conocimiento por parte del acusado de que con la adquisición de vehículos a la sociedad proveedora estaba participando en la trama defraudatoria, ni mucho menos, su vinculación con las sociedades de primer nivel.

*«(...) Respecto de Motor Montecarlo y su administrador Sebastián, lo sostenido en las actas acusatorias es que en su condición de distribuidora de los vehículos se habría deducido en sus ventas a consumidores finales el IVA ficticiamente soportado en las compras realizadas a Selectauto. Es evidente por tanto que para considerar al acusado Sebastián responsable de los delitos que se le imputan, resulta indispensable la plena acreditación de su participación en la trama, esto es, que conocía que los automóviles que compraba a la sociedad Selectauto habían sido adquiridos por esta en la forma fraudulenta que más arriba hemos expuesto, a saber y en síntesis, a través de las empresas de primer grado a las que hemos considerado “truchas” (...) en su conjunto considerado no existe prueba de cargo bastante que acredite la participación del Sr. Sebastián en los hechos procediendo, en su relación, el dictado de un pronunciamiento absolutorio».*

De lo anterior se colige lo verdaderamente relevante para constatar la participación en el fraude, la acreditación de su existencia misma en primer lugar y la connivencia existente entre las sociedades de primer nivel situadas al inicio de la cadena y el resto de los participantes. Para ello, es necesario atender, más allá de las características que pueda revestir el operador irregular, a otros elementos indiciarios que, relacionados entre sí, o en determinados casos muy excepcionales, incluso de forma aislada, pueden evidenciar el conocimiento y la voluntad de participar en el fraude por parte de los demás sujetos. Se ha de advertir en este punto que en la jurisprudencia del TJUE se han excluido de la consideración de *indicios* del fraude para un *operador atento* algunos que en la vía judicial penal española sí se consideran como tales para

fundamentar un pronunciamiento condenatorio<sup>334</sup>. Dicho esto, seguidamente pasamos a exponer los indicios que vienen siendo considerados en la vía penal, aunque de forma genérica, pues se trata de un listado *numerus apertus* y la exclusión de alguno de ellos o la inclusión de otros nuevos dependerá de cada caso en concreto y de las circunstancias particulares en las que se desarrolle la cadena de fraude:

i) *Operaciones de compraventa sin lógica o justificación mercantil*. Un indicio de la participación en una cadena de fraudes se aprecia cuando se realizan operaciones comerciales que no son lógicas de acuerdo con el normal desarrollo de una actividad mercantil. Puede suceder cuando en el tráfico intracomunitario un operador jurídico se limita a recibir mercancías y enviarlas de inmediato previo pago a otro Estado miembro u operadores *pantalla* o «*trucha*», sin mediar contacto con clientes y proveedores, sin asegurar la mercancía, sin la existencia de devoluciones o incidencias de ningún tipo derivadas de las transacciones durante un prologando espacio de tiempo. Se incluyen aquí las operaciones de venta de mercancías a un precio inferior al de adquisición a los proveedores. Del mismo modo, cuando la naturaleza de las mercancías no guarda relación con el objeto social y la actividad real de la sociedad o que el propio volumen de actividad mercantil no las demanda. Incluso, cuando comercialmente la venta de las mercancías podría hacerse directamente al destinatario final, por una sola empresa, sin necesidad de realizar una cadena de transacciones comerciales entre empresas.

ii) *Precio de las mercancías notoriamente anómalo*<sup>335</sup>. Cuando los operadores adquieren las mercancías a un precio anormalmente inferior al de mercado o al satisfecho en adquisiciones precedentes de bienes idénticos, o la correlativa venta a un precio menor al de adquisición con la consecuente repercusión de un IVA inferior al soportado por la adquisición de la misma mercancía. Estas conductas pueden resultar evidentes indicadores de que tales mercancías forman parte de una cadena de operaciones fraudulenta que genera un beneficio que no se corresponde con el normal discurrir de la actividad mercantil del sector afectado.

iii) *Movimiento circular de las mercancías*. Por lo general, y esta es la nota característica del *fraude carrusel*, las mismas mercancías son adquiridas

<sup>334</sup> Véase en este Capítulo el epígrafe 2.2.2. Teoría del conocimiento (*knowledge test*) y limitación de los derechos regulados en la Directiva IVA: exigencia del deber de diligencia al contribuyente.

<sup>335</sup> El art. 87.5 LIVA establece que «Se entenderá por precio notoriamente anómalo: a) El que sea sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos. b) El que sea sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado su entrega».

o duplicadas en repetidas ocasiones por los mismos proveedores y clientes de forma que circulan en el tráfico jurídico sin llegar nunca a un destinatario final. Es precisamente ese carácter circular el que permite que la defraudación tributaria en esta modalidad de fraude sea potencialmente lesiva para las Haciendas Públicas. Si no es detectado por la Administración Tributaria puede desarrollarse de forma ilimitada generando incalculables perjuicios económicos. Las mercancías entran y salen de los Estados miembros una y otra vez en una cadena de transacciones en la que se repercutirá IVA ficticio o dejado de ingresar y se deducirá o se solicitará su devolución fraudulenta cada vez que se inicie y se cierre el circuito.

iv) *Facturas falsas o falseadas.* La existencia de facturas apócrifas es uno de los clásicos indicadores de la existencia del fraude. Se trata del instrumento a través del cual se vehicula la mecánica defraudatoria y como ya se ha visto se proyecta, tanto sobre la constatación de la propia transacción en la que se compran y venden las mercancías, como en la acreditación de los medios de transporte de aquellas de un Estado miembro a otro o dentro de uno de ellos. No obstante, la acreditación de la falsedad que documentan irá anudada a otras circunstancias como la falsedad del emisor de la factura, el no pago del importe de la factura y el IVA repercutido, la inexistencia de las mercancías o de existir son de una cantidad o calidad distinta a la reflejada y la inexistencia del transporte de estas.

v) *Perfil tóxico o irregular del proveedor.* Cuando las mercancías son comercializadas en el tráfico jurídico por un proveedor irregular la existencia de fraude es más que probable. Máxime si se constata su presencia en un sector comercial que ha sido considerado habitualmente como uno de los contaminados por el fraude, como por ejemplo el sector informático, el de automóviles de lujo o la telefonía móvil. Si el proveedor tiene un administrador con las características de *testaferro*, no cumple con sus obligaciones mercantiles y fiscales, no cuenta con estructura, domicilio social, almacenes, personal laboral, genera un elevado volumen de negocio desde el mismo momento de entrada al mercado etc. ello puede ser un indicador, no de la participación en el fraude del sujeto adquirente de *buena fe* como se ha apuntado *supra*, pero si de la existencia de una cadena de operaciones fraudulenta a escala intracomunitaria.

vi) *El proveedor tiene un objeto social distinto a la actividad que desarrolla.* No es infrecuente que el proveedor irregular tenga un objeto social distinto a la actividad que está llevando a cabo con la venta de mercancías. Ello puede deberse a que o son sociedades durmientes que han sido reactivadas para llevar a cabo los fraudes, o han sido creadas con un objeto social diferen-

te para no llamar la atención de la Administración Tributaria, ya que existen determinados sectores altamente contaminados por el fraude que están especialmente vigilados por aquella. Hay que significar que, considerado de forma aislada, puede no ser un indicio fiable por sí mismo, pues en la actividad mercantil con frecuencia se producen cambios en las estrategias de negocio de las sociedades que podrían justificar la entrada en un sector nuevo sin que el objeto social se hubiera modificado en los estatutos sociales. No obstante, puesto en conexión con otros indicios como por ejemplo la falta de estructura, personal, domicilio social, precio anómalo de la mercancía etc., sí podría dotar de músculo a esos otros indicios concomitantes de la existencia del fraude.

vii) *Vinculación orgánica, funcional o personal con el proveedor irregular.* Que el administrador de la sociedad adquiriente de las mercancías sea o haya sido administrador de hecho o derecho del proveedor irregular o supuestamente trabajara para el, puede ser un indicador de la existencia de un fraude y la connivencia orgánica y funcional entre ellos. Aunque más adelante y con mayor profundidad haré referencia a esta cuestión, hay que decir aquí que la vinculación también puede tener lugar a nivel societario por cuanto la sociedad que desempeña el rol de *broker* puede ejercer el cargo de administradora de derecho de la «trucha» o cuando estas dos sociedades se encuentran vinculadas por una relación matriz-filial o dominante y dominada si se prefiere. En estos supuestos será el *broker* quien controla directamente a la «trucha» y la instrumentaliza para cometer la defraudación tributaria en su propio beneficio. Estos supuestos, aunque se dan en la práctica, no dejan de ser una forma grosera del fraude, pues no resultará difícil la detectar la vinculación entre ambas sociedades y con ello poder identificar a los beneficiados por el fraude y sus responsables.

viii) *Coincidencia de rasgos mercantiles en los proveedores irregulares.* Suele ocurrir que en la misma cadena de fraude concurren muchos proveedores irregulares a los que se les adquiere la mercancía y que todos ellos compartan rasgos comunes con los demás. La coincidencia entre ellos del administrador, el domicilio social, o establecimientos (se entiende irreales), la disponibilidad de las mismas mercancías, el uso de los mismos medios de transporte, mismo membrete en las facturas o incluso de cuentas bancarias compartidas, es un indicador de la existencia del fraude y de la connivencia entre los sujetos participantes. Ello obedece por lo general a que los proveedores irregulares que comparten estos elementos en realidad están controlados por el mismo administrador o administradores de hecho puestos de común acuerdo.

ix) *Vinculación bancaria con el proveedor irregular.* Aunque ya lo se ha referido *supra* respecto a los proveedores irregulares, también puede ocurrir

que el adquirente de las mercancías aparezca como cotitular o autorizado en las cuentas bancarias de aquellos o que exista una correlación de salidas y entradas de dinero entre las cuentas bancarias del proveedor irregular y la sociedad *pantalla* o el *broker*. Se trata de una evidencia clara de la connivencia entre los participantes del fraude. Esta vinculación bancaria pone de relieve los flujos económicos que existen entre ellos, generalmente, a modo de partición de los beneficios obtenidos por la defraudación tributaria.

x) *Coincidencia de la condición de proveedores y/o clientes*. Que los operadores irregulares operen al mismo tiempo como proveedores y clientes de la *pantalla* o el *broker* y viceversa. Este tipo de proceder puede evidenciar la existencia del fraude en tanto que la finalidad que se persigue con ello es dificultar a la Administración Tributaria el rastreo de las mercancías y los flujos de dinero con multitud de operaciones comerciales cruzadas entre las sociedades participantes. Generalmente, puede advertirse la falta de lógica mercantil de las transacciones comerciales en las que las mercancías son adquiridas y vendidas varias veces por quienes asimismo las venden y las compran.

xi) *Irrealidad de los medios de transporte o dificultad para su localización*. Que no exista transporte de mercancías o que sea difícil o imposible localizar al transportista o empresa que prestó el servicio es un indicio de la existencia del fraude, principalmente en la modalidad de *fraude carrusel documental* en el que las mercancías en realidad no existen. Ahora bien, de forma más sofisticada y para evitar su detección, los delincuentes fiscales suelen conchabarse con empresas de transporte reales que se prestan a participar como un eslabón más de la cadena. Estas sociedades a cambio de rédito económico fingen realizar el transporte de las mercancías o realizan el transporte con mercancías de distinta calidad y cantidad revistiendo de realidad al fraude perpetrado.

xii) *Documentación falsa del transporte*. Del mismo modo que las facturas falsas que documentan la irrealidad de las transacciones de las mercancías, la existencia de documentación falsa del transporte de aquellas también es un claro indicio de que las operaciones de adquisición y entrega son ficticias, o de existir, son fraudulentas por no reflejar la calidad y cantidad real de las mercancías. Cuando se finge el transporte, se suele confeccionar la correspondiente documentación falsa que justifica haberlo realizado, dotando de realidad su existencia frente a la Administración Tributaria.

xiii) *Dificultad para identificar medios de pago*. Cuando las operaciones comerciales son reales resulta sencillo identificar los medios de pago y la trazabilidad del dinero. Que no pueda identificarse la forma de realizar los pagos a proveedores y de clientes en las operaciones de adquisiciones y entregas de mercancías o que las entradas y salidas de dinero en las cuentas banca-

rias no puedan cuadrarse o no tengan soporte documental acreditativo, puede ser un indicador de que el IVA reflejado en las facturas de tales operaciones es ficticio, no se ha pagado o cobrado realmente o si se ha pagado o cobrado ha sido retornado, y por tanto, se esté participando del fraude.

xiv) *Número de operador intracomunitario falso.* La ocultación de la identidad real de una sociedad en el tráfico mercantil usando el número de identificación fiscal de otro usuario registrado, es un claro indicio de la existencia de operaciones comerciales fraudulentas llevadas a cabo por el sujeto usurpador. Adquirir mercancías a operadores con identidad fiscal falsa o no registrada es evidencia de la existencia de fraude.

xv) *Denuncia de otros operadores del sector.* La denuncia de otros operadores del sector por perturbar el mercado con prácticas que atenten contra la competencia, por ejemplo, la venta a pérdidas puede considerarse un indicio de la existencia de participación en un fraude.

xvi) *Incumplimiento de los requisitos formales para desarrollar la actividad mercantil en el sector en el que se opera.* Operar en un sector incumpliendo los requisitos formales exigidos legalmente para poder desarrollar la actividad mercantil puede considerarse como otro indicio de la existencia de fraude o de perfil irregular del operador. Un ejemplo podría ser el incumplimiento de los requisitos exigidos para que una empresa pueda realizar la actividad de *operador al por mayor de productos petrolíferos* como son: i) capacidad legal, técnica y financiera suficientes; ii) seguridad de los suministros; iii) medios de recepción, almacenamiento y transporte, y; iv) existencias mínimas de seguridad.

Merece la pena avanzar en este punto que la acreditación de estos *indicios* en el proceso penal no solo permite la atribución de responsabilidad a los sujetos participantes en el fraude y la fundamentación de la sentencia condenatoria, sino que, desde una perspectiva preventiva van a resultar de meridian importancia para evitar o detectar de forma prematura la participación en aquel. En materia de *compliance* estos indicios en el marco de las operaciones intracomunitarias sirven de base para configurar un adecuado mapa de riesgos con el que poder prevenir o detectar la participación en el fraude, y con ello, evitar o mitigar en la medida de lo posible las consecuencias tributarias y penales que se derivan de participar en el. Los indicios desde la perspectiva de *compliance* pueden operar como indicadores o *red flags* a tener en cuenta en el análisis de riesgos (*risk assesment*). Van a permitir diseñar e implementar en la persona jurídica el tipo de controles adecuados para evitar dicha participación,

tanto en el ámbito de selección, contratación y mantenimiento de relaciones con *socios de negocio* como en el de las operaciones comerciales en sí.

## 6. IDENTIFICACIÓN DEL RIESGO PENAL PARA LAS PERSONAS JURÍDICAS VINCULADO AL FRAUDE CARRUSEL

Los delitos vinculados al fraude, junto con los demás factores endógenos y exógenos que afectan a las personas jurídicas, entre otros, la normativa de aplicación, las obligaciones mercantiles y tributarias, la zona geográfica de influencia o la relación con los proveedores y clientes (contexto de riesgo), permiten identificar las actividades en las que pueden llevarse a cabo los delitos vinculados al *fraude carrusel* y que deben ser prevenidos o detectados de forma temprana. Con ello, podrá sentarse la base sobre la que llevar a cabo la implementación de las medidas de vigilancia y control idóneas dirigidas en un primer estadio a la prevención de la participación en el fraude y en un segundo a la comisión de los delitos vinculados a aquel (*risk treatment*).

### 6.1 Conductas de riesgo en el delito contra la Hacienda Pública

De lo dicho hasta ahora a lo largo de los dos primeros capítulos ha quedado meridianamente claro que la mecánica defraudatoria del *fraude carrusel* está diseñada para defraudar el IVA a la Hacienda Pública. Por tanto, no es difícil advertir que será la defraudación de ese tributo y el delito contra la Hacienda Pública el principal riesgo penal que se deriva de este fraude. Ahora bien, en el marco de ese riesgo en abstracto se ha de acotar cuales son las actividades y las conductas críticas concretas en las que aquel puede materializarse.

Ciertamente, existen una serie de actividades que son consustanciales al desempeño de la actividad mercantil que desarrolla toda empresa. Lo que podríamos llamar *factores de riesgos generales*<sup>336</sup>. Una de ellas es sin duda la actividad consistente en la obligación de declarar correctamente los tributos correspondientes y pagar los importes resultantes de las liquidaciones de aque-

---

<sup>336</sup> Los *factores de riesgo generales* son aquellos en los que puede verse envuelta la persona jurídica por el simple hecho de serlo y desempeñar una actividad mercantil o porque opere en un sector particular del mercado donde existen riesgos que pueden ser catalogados de comunes a todas las sociedades que en él operan.

llos<sup>337</sup>. Lo que incluirá a modo enunciativo y no limitativo, la correcta inscripción contable de ingresos y gastos, su imputación temporal, el tratamiento fiscal de las amortizaciones, correcciones de valor, provisiones, gastos fiscalmente deducibles, operaciones vinculadas, etc<sup>338</sup>. Puede afirmarse entonces sin mayores problemas que el cumplimiento de la normativa tributaria vigente y la gestión de los tributos, ambas de forma genérica, constituyen una actividad que expone a la empresa al riesgo de delito fiscal. Sin embargo, a pesar de que se trata de una actividad de riesgo común a todas las personas jurídicas por el mero hecho de desempeñar una actividad mercantil, existen otros factores concurrentes, como el tipo de tributo, la zona geográfica de influencia, el sector de actividad, los bienes objeto de las transacciones económicas y la relación con determinados proveedores y terceras partes, que invitan a prestar mayor atención a esa actividad de gestión del cumplimiento de las obligaciones tributarias y el pago de los tributos ya de por sí riesgosa.

Se ha visto que las modalidades comisivas del delito fiscal en la mecánica del *fraude carrusel*, activas u omisivas, pueden ser dos, con sus características particulares tratándose de IVA: la *elusión del pago de tributos* y la *obtención indebida de devoluciones*. Es en ellas donde se centrará el análisis.

*i. Elusión del pago de tributos.* Esta modalidad comisiva puede ser tanto *activa* como *omisiva* y en ella pueden distinguirse las acciones críticas derivadas de las obligaciones formales y materiales de la empresa.

En las *obligaciones formales*, lo importante es ofrecer a la Administración Tributaria toda la información correcta y necesaria sobre la sociedad, el sector y el ámbito geográfico en el que opera y los hechos imponibles realizados durante el ejercicio que corresponda, pues hay que recordar que el mero impago de tributos no constituye el delito fiscal al exigir este un elemento de mendacidad. Podemos destacar principalmente: la presentación correcta y en plazo de las autoliquidaciones mensuales o trimestrales (modelo 303) junto con las declaraciones informativas (modelo 349 de operaciones intracomunitarias, el modelo 390 de resumen anual de IVA y el modelo 347 de operaciones con terceros). Su no presentación (conducta omisiva) o su presentación falsa o inexacta (conducta activa) puede dar lugar a un acto de ocultación de la realidad tributaria penalmente relevante. De ello podemos inferir que habrá que prestarse especial atención a la presentación efectiva de las autoliquidaciones en los plazos correspondientes para evitar la ocultación de la realidad tributaria

---

<sup>337</sup> Véase GÓMEZ-JARA DÍEZ, C., *Compliance Penal y responsabilidad penal de las personas jurídicas. A propósito de la UNE 19601. Sistemas de Gestión de Compliance Penal*, 2020, p. 82.

<sup>338</sup> JUANES PECES, A., *Memento Experto: Compliance Penal*, 2017, p. 156.

por omisión y la consignación correcta y veraz en ellas de las bases imponibles para evitar la ocultación activa mediante falseo; La obligación de facturación, tanto expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos de sus operaciones a sus clientes, como disponer de las facturas recibidas de proveedores o acreedores para la deducción o devolución de cuotas de IVA; La obligación de llevar una correcta *contabilidad* y registro en materia de IVA, especialmente la confección y actualización constante del libro registro de IVA, libro registro de facturas expedidas (IVA repercutido), libro registro de facturas recibidas (IVA soportado), libro registro de bienes de inversión, libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias. Si la contabilidad es *fraudulenta* o es *doblada* tratando de ocultar la verdadera, será el preludio de la materialización del riesgo del delito fiscal, pues la consignación en las autoliquidaciones de esa realidad desfigurada o la no consignación de la realidad oculta llevará a la consumación del delito. Ello significa que la obligación de llevar correctamente la *contabilidad* y registro de transacciones gravadas con IVA también es una actividad de riesgo, tanto de delito contable como de delito fiscal para la persona jurídica; Vinculada a la contabilidad, la obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos de sus operaciones a sus clientes y conservar copia de las mismas también comportará una actividad de riesgo. Especialmente cuando son recibidas de proveedores con perfil tóxico o irregular. Estas facturas tienen que cumplir los requisitos que se recogen en el art. 29.2 e) LGT, en el art. 164, apartado uno, número 3.º LIVA y en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre; También podría incluirse aquí el cumplimiento de la correcta determinación y actualización de la situación censal de la sociedad, reflejando en todo momento la situación inicial de la persona jurídica y todas aquellas modificaciones con trascendencia censal que se lleven a cabo en el ejercicio y que hayan de ser comunicadas a la Administración Tributaria; Y por último, las obligaciones de llevar libros registro establecidos en la normativa del tributo, especialmente el de las operaciones intracomunitarias realizadas por la sociedad y la correcta consignación o trasvase de datos a los libros registro de facturas emitidas y recibidas.

En las *obligaciones materiales*, lo importante es la correcta aplicación de la normativa IVA y la gestión adecuada del tributo. Aquí podemos identificar: la calificación de la sujeción/no sujeción y la exención/no exención de las operaciones con IVA realizadas; aplicación correcta de los tipos impositivos a las operaciones; la correcta determinación de la base imponible o su modificación; la aplicación del criterio de devengo de las operaciones y emisión de las facturas en plazo; la detección y correcta aplicación de los regí-

menes especiales o la correcta aplicación de la deducción del IVA soportado; la determinación de la territorialidad de las operaciones, localización de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios; la aplicación del régimen de entregas intracomunitarias; la aplicación del régimen de adquisiciones intracomunitarias, exportaciones o importaciones, y por último y más importante; la correcta liquidación del IVA a la Administración Tributaria, donde se incluye el efectivo pago del tributo y también la solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento de aquel y los acuerdos de ampliación o sus modificaciones.

*ii. Obtención indebida de devoluciones.* Aquí se parte en realidad de los mismos presupuestos que en la elusión, con la salvedad de que esta modalidad defraudatoria solo puede ser consumada mediante una conducta *activa* del contribuyente. También podemos deslindar aquí obligaciones formales y materiales, sin embargo, estas son de menor complejidad y alcance.

En las *obligaciones formales*, podríamos incluir como tarea crítica y principal la confección y presentación de la solicitud de devolución en la Administración Tributaria en plazo y con los datos necesarios correctamente consignados (modelo 360). La presentación de la solicitud falsa o falseada será el instrumento a través del cual el sujeto infractor lleve a cabo todas las acciones tendentes a la comisión del delito (tentativa acabada). Por ello, la facturación y la correcta llevanza de la contabilidad y registro de información con relevancia en materia de IVA también aquí serán actividades de riesgo que juegan un papel fundamental. A diferencia de la modalidad de elusión, el delito fiscal aquí no se consuma con la mera presentación de la solicitud, sino que es necesaria la existencia del efectivo desplazamiento patrimonial de la Hacienda Pública que efectivamente causa el perjuicio exigido por el tipo penal. Por ello, no basta el acto administrativo que acuerde la devolución, sino que es necesario el perjuicio económico tangible a través del ingreso del importe objeto de la solicitud de devolución.

En las *obligaciones materiales*, dado que la información que se consigna en la solicitud de devolución será la clave de la defraudación, se incluirán prácticamente las mismas conductas críticas que en la elusión pero con algunas adiciones específicas: la correcta determinación de las bases imponibles del tributo; la correcta consignación en la solicitud de devolución de los datos que motivan o justifican el importe de IVA objeto de la devolución, entre ellos, los tipos de operaciones realizadas, la correcta consignación del número de facturas y documentos que acrediten tales operaciones y que se aportan junto con ella, el adecuado registro de las fechas de inicio y fin del periodo al que están vinculados las operaciones y los importes objeto de devolución, y por último,

aunque en puridad no se trate de una obligación material; los ingresos económicos procedentes de la Administración Tributaria derivados de la solicitud, cuya efectiva constatación consumarán el delito de ser la solicitud de devolución fraudulenta y por importe superior a 120.000 euros.

*iii. Conductas críticas comunes a ambas modalidades defraudatorias.* Unido a lo anterior, no puede orillarse que la gestión de los tributos en general y las conductas activas u omisivas con relevancia penal en particular son realizadas necesariamente por personas físicas vinculadas, de forma interna o externa, a la persona jurídica. Por ello, deberá observarse la *diligencia debida* en la selección de las personas a las que se les confía el cumplimiento de las obligaciones tributarias inicialmente (posición de garantía originaria) o en virtud de un acto de delegación (posición de garantía delegada) y aquellas otras que se encargan del desempeño material de las funciones (subordinados). Del mismo modo, será absolutamente imprescindible ejercer el *debido control* de estas personas en el desempeño de sus funciones y sobre las que recae la fuente primaria del deber de cumplir con la gestión de los tributos y el cumplimiento de las obligaciones tributarias (posición de garante). No llevar un adecuado control en este aspecto implicará el riesgo penal de omitir o presentar autoliquidaciones o solicitudes de devoluciones mendaces. Por tanto, la actividad de gestión de los tributos también en su vertiente subjetiva ha de tenerse en cuenta como conducta crítica.

Desde una perspectiva indirecta, alejada de la defraudación tributaria, pero con relevancia desde el plano preventivo, también puede catalogarse como actividad de riesgo el control de los *flujos económicos* y los *medios de pago* en las transacciones comerciales donde se incluye la gestión de las cuentas bancarias y el dinero efectivo. Especialmente cuando se trata de flujos económicos provenientes de determinados proveedores de dudoso perfil. Del mismo modo, ha de observarse todo lo referente a la *actividad logística* relacionada con las mercancías, el transporte, la constatación de su existencia, calidad y cantidad, la recepción, almacenamiento y envío de aquellas, la supervisión y control sobre la documentación relacionada y las personas físicas encargadas de estas funciones. La razón de la catalogación de estas dos actividades como de riesgo es que, no integrando en sí mismas conductas que puedan consumir la defraudación tributaria, un control adecuado sobre ellas podría evitar o detectar de forma temprana irregularidades que hagan sospechar la participación en el *fraude carrusel*, y con ello, adoptar las medidas necesarias para evitar la consumación de los delitos vinculados a aquel.

Por último, es necesario también referir aquí que el tipo de operaciones comerciales que realiza la empresa y el perfil de los proveedores con los que

se relaciona también es una actividad crítica en el delito fiscal. De ahí la importancia de desplegar la *diligencia debida* en la selección, vigilancia y control de los proveedores y clientes. En efecto, el incumplimiento de las obligaciones fiscales de estos puede llegar a convertir las cuotas de IVA soportado de la empresa en fraudulentas y sus declaraciones tributarias en delictivas de concurrir todos los elementos del delito.

## 6.2 Conductas de riesgo en el delito de falsedad en documento mercantil

De entrada, se ha de significar nuevamente que el delito de falsedad documental no es un delito de los que admite la responsabilidad penal de la persona jurídica. Sin embargo, ello no empece a que desde el punto de vista preventivo sea un delito que haya de tenerse inserto en el contexto de riesgo penal vinculado al *fraude carrusel*. La razón es bifronte a nuestro modo de ver: De un lado, porque este delito está vinculado principalmente al deber extrapenal de facturación y a la emisión y recepción de facturas que integran IVA devengado y soportado. Estos documentos constituyen la base de la defraudación tributaria tanto en la modalidad de elusión del pago del tributo como en la obtención indebida de devoluciones. La *simulación* de las operaciones comerciales, y por ende, los datos consignados en estos documentos que serán con posterioridad contabilizados y declarados a través de autoliquidaciones o incluidos en las solicitudes de devolución ante la Administración Tributaria, darán lugar a la consumación del delito fiscal en una u otra modalidad comisiva; De otro, porque el delito de falsedad documental también tiene por objeto otro tipo de documentos diferentes a las facturas y que están relacionados con los medios de transporte de las mercancías objeto de las transacciones mercantiles. Principalmente cuando las mercancías no existen. Ciertamente es que la falsedad en estos documentos no propicia directamente la defraudación, pero sí da cobertura a la (i-)realidad fiscal que se muestra a la Administración Tributaria y que se refleja en las autoliquidaciones o las solicitudes de devolución mediante las facturas emitidas y soportadas. En palabras sencillas, sirven para revestir de realidad las operaciones comerciales inexistentes.

De lo anterior se colige que el correcto cumplimiento del deber de facturación, la correcta gestión de las facturas y su veracidad será una actividad de riesgo penal para la persona jurídica. No porque el delito de falsedad documental pueda serle imputable, una posibilidad que ha sido negada por el

legislador, sino porque la no detección o la inadecuada gestión una vez detectada una facturación falsa y su indebida contabilización podrá dar lugar, en primera instancia, a un delito contable, y en segunda, a un delito contra la Hacienda Pública. Eso sí, siempre y cuando esa contabilización falsa sirva para minorar las bases imponibles consignadas en las autoliquidaciones mensuales o trimestrales de IVA o sirva para justificar la existencia de un IVA soportado y el derecho a su devolución. Lo anterior, independientemente de si se ha llevado a cabo la confección de los documentos falsos o no, pues como se ha dicho, el delito de falsedad documental no es un delito de propia mano y tan autor del delito es aquel que confecciona el documento falso como aquel que lo utiliza en su propio beneficio o de terceros. En definitiva, la falsedad documental en facturas y los documentos relacionados con los medios de transporte sin duda alguna constituye un indicio de la participación en el *fraude carrusel* y el preludio de la comisión de delitos. De ahí que resulte necesario identificarla como una actividad de riesgo junto con el ejercicio del debido control sobre las personas relacionadas con la facturación y la contabilidad de la sociedad, que pueden no ser coincidentes con aquellas que llevan a cabo la gestión de los tributos y el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

### 6.3 Conductas de riesgo vinculada a la criminalidad organizada

Tras el análisis de los tipos penales vinculados a la criminalidad organizada y los elementos que configuran la mecánica defraudatoria del *fraude carrusel*, se concluye que las notas características de ese tipo de delincuencia concurren en este. Del mismo modo, llegamos a la conclusión de que a ese desvalor de acción le era aplicable, no los tipos penales autónomos de la criminalidad organizada, sino el subtipo agravado del delito fiscal cometido en el seno de una *organización* o *grupo criminal* por mor de la pugna entre los referidos tipos penales y su resolución mediante el concurso de normas y la aplicación de la regla de la especialidad (art. 8.1.<sup>a</sup> CP).

Pues bien, los elementos principales que presentan los delitos autónomos de *organización* y *grupo criminal* puestos en conexión con el subtipo agravado de delito fiscal son la relación más o menos estable con terceros sujetos físicos o jurídicos y la actuación conjunta, coordinada y con reparto de funciones para defraudar a la Hacienda. De acreditarse en el proceso penal la existencia de esa pluralidad de sujetos y una acción coordinada entre ellos para defraudar el IVA podrá imputarse el subtipo agravado del delito

fiscal agravando la pena a imponer de la persona física y por ende la de la persona jurídica. De ahí que la adecuada relación con terceras partes en el desempeño de la actividad mercantil constituya una actividad de riesgo penal para la persona jurídica que ha de ser tenida en cuenta junto con las otras actividades de riesgo antes identificadas.

Por tanto, pueden catalogarse como conductas críticas: la adecuada selección, formalización y mantenimiento de relaciones con aquellas terceras partes que interactúan con la sociedad de forma externa (procesos de diligencia debida); el tipo de relaciones (*rectius*- vinculaciones) que se tienen con ellas, ya sean de tipo personal, económico, mercantil o análogos; Del mismo modo, también será una actividad de riesgo a tener en cuenta el ejercicio del debido control sobre aquellas personas que llevan a cabo los referidos procesos de diligencia debida. Tan importante será seleccionar adecuadamente a terceras partes con las que se relaciona la sociedad como ejercer el *debido control* sobre las personas a las que se les confía tan importante tarea.

#### 6.4 Conductas de riesgo en el delito contable

Como se tuvo ocasión de explicar, el delito contable realmente no es un tipo penal directamente vinculado al *fraude carrusel*. Más bien se trata de un *acto preparatorio* del delito contra la Hacienda Pública inserto en el *iter criminis*, que de no consumarse este último, adquiere relevancia penal propia hasta el extremo de permitir su punición como tipo penal autónomo. En caso contrario, esto es, consumada la defraudación, el delito contable queda absorbido por el delito fiscal en una relación de *consumción*, y, por tanto, extramuros de cualquier reproche penal adicional.

Sin ánimo de extendernos aquí, en la base del delito contable, y como se ha visto en la defraudación tributaria al IVA, subyace el deber extrapenal de llevar la contabilidad fiscal de forma correcta. Y por medio de la infracción de ese deber puede configurarse el elemento mendaz de las defraudaciones al IVA en la modalidad de elusión y la de obtención indebida de devoluciones mediante una *contabilidad fraudulenta*, o mediante una *doble contabilidad* que oculta aquella otra que es real. Tratándose de un acto preparatorio del delito fiscal, el incumplimiento doloso del correcto cumplimiento del referido deber contable, siempre que esté encaminado a una defraudación tributaria por importe superior a 120.000 euros, ya será considerado penalmente reprochable de forma autónoma.

Por ello, será esa actividad en general, la del correcto cumplimiento de la llevanza de la contabilidad, la que entrañe un riesgo penal para la persona jurídica. Especialmente la adecuada dotación de un sistema de libros, cuentas y registros contables que registre, exactamente, toda operación y disposición monetaria de forma veraz, y, en definitiva, que refleje la imagen fiel del patrimonio societario. Garantizando, de ese modo, que las transacciones se registren de forma que permiten la preparación de los estados financieros con arreglo a los principios contables generalmente aceptados.

Junto a ello, el correcto ejercicio del *debido control* sobre las personas físicas encargadas de realizar estas tareas, que no tienen por qué ser las mismas que se encarguen de la gestión de los tributos, pues, aunque son funciones vinculadas, son fácilmente escindibles.

## 6.5 Conductas de riesgo en el delito de blanqueo de capitales

En cuanto al delito de blanqueo de capitales, como se ha visto líneas atrás, se trata de un tipo penal que no forma parte de la mecánica defraudatoria del *fraude carrusel* pero que puede llegar a tener una vinculación importante con aquel. Con especial significancia, los casos en los que la participación es *involuntaria*, pues, a contrario del delito fiscal, el delito de blanqueo sí prevé una modalidad por *imprudencia grave* que podría llegar a responsabilizar a las personas jurídicas concurrentes por este delito de no haber observado la adecuada diligencia en la gestión del patrimonio.

Sin perjuicio de la amplia regulación existente en nuestro ordenamiento jurídico para la prevención del blanqueo de capitales<sup>339</sup>, las conductas a te-

---

<sup>339</sup> Se cita con mayor relevancia: Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo; Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo; Recomendaciones sobre las medidas de control interno para la prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo emitidas por el SEPBLAC en abril de 2013; 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; Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social; Real Decreto 2660/1998, de 14 de diciembre, sobre el cambio de moneda extranjera en establecimientos abiertos al público distintos de las entidades de crédito; Instrucción de 10 de diciembre de 1999, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, sobre obligaciones de los Notarios y Registradores de la Propiedad y Mercantiles en materia de prevención del blanqueo de capitales; Orden ECO/2652/2002, de 24 de octubre, por la que se desarrollan las obligaciones de comunicación de operaciones en relación con determinados países al Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias; Ley 12/2003, de 21 de mayo, de prevención y bloqueo de la financiación del terrorismo; Ley 19/2003, de 4 de julio,

ner en cuenta desde el prisma preventivo estarán relacionadas con la correcta gestión de los bienes y la canalización de estos llevando a cabo actos de adquisición, posesión, utilización, conversión, o transmisión de bienes muebles, inmuebles o valores. Será absolutamente imprescindible tener en cuenta las operaciones comerciales consideradas de riesgo de fraude para la sociedad y las relaciones comerciales con terceras partes (*third parties*) que pudieran presentar un perfil tóxico desde el punto de vista del riesgo penal. Cuando la participación en el fraude se produzca de forma involuntaria, será necesario desplegar la diligencia debida respecto de las referidas operaciones comerciales y los proveedores con perfil irregular o sospechoso pues el flujo económico que provenga de ellos puede traer origen de actividades ilícitas desplegadas previamente, como, por ejemplo, una defraudación tributaria antecedente.

#### 7. SOCIEDADES CON ROL DE *DISTRIBUIDORA*, *COMERCIALIZADORA* O *BROKER* IDÓNEAS PARA LA APLICACIÓN DEL MODELO DE RESPONSABILIDAD PENAL ESTABLECIDO EN EL ART. 31 BIS CP

Ya se dijo que las sociedades con rol de *distribuidora*, *comercializadora* o *broker* son las principales responsables del fraude desde el punto de vista de la creación, organización y control del esquema defraudatorio y la obtención del rédito económico y de mercado. *Y lo serán, si se da por buena la tesis de la simulación tributaria a la que se ha hecho referencia y que aquí se defiende como la mejor opción para la recuperación de las cuotas de IVA defraudadas.* Lo normal será que la estructura defraudatoria sea constituida para generar a estas sociedades un beneficio económico y una ventaja competitiva. En cuanto a rol que desempeñan, por lo general, constituyen el último eslabón de la cadena en la mecánica del fraude. Por tanto, son las que realizan la EIB o la exportación final *exenta* que genera el derecho a la deducción/devolución de IVA. Al contar con cuotas de IVA soportado mediante las facturas recibidas de otras sociedades de la trama, dispondrá de un crédito frente a la Hacienda Pública por el importe de IVA consignado en las facturas que liquidará tras la realización de la EIB o exportación, bien deduciendo las cuotas en la declara-

---

sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior y sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales.

ción tributaria si el IVA soportado es inferior al repercutido, bien solicitando su devolución si el IVA soportado supera al repercutido.

Normalmente estas sociedades *broker* están constituidas conforme a derecho, cuentan con personalidad jurídica y operan en el tráfico mercantil con absoluta normalidad. Disponen de patrimonio propio y solvente, de infraestructura organizativa, trabajadores y recursos para el desempeño de su actividad mercantil. Además, cumplirán con todas sus obligaciones tributarias de orden formal y material: presentarán las declaraciones periódicas y las anuales de IVA; la declaración de operaciones con terceros; el impuesto de sociedades; las declaraciones informativas de operaciones intracomunitarias; llevarán contabilidad; registros de facturas; estarán registradas como operadores intracomunitarios, etc.; En definitiva, están constituidas conforme a la legalidad, su actividad económica y estructura organizativa es real y tangible y cumplirán con sus obligaciones de tipo normativo.

Dentro de las sociedades que desempeñan ese rol puede hacerse una distinción entre: aquellas en las que en el desempeño de su actividad mercantil y la consecución de sus objetivos sociales existe tolerancia a la comisión de delitos como medio a través del cual multiplicar sus beneficios u optimizarlos y que es impulsada por la propia cúpula directiva en su conjunto (personas jurídicas con tolerancia al delito) y; aquellas otras que desarrollan su actividad mercantil y persiguen sus objetivos mostrando intolerancia a la comisión de delitos, aunque aquellos finalmente puedan llegar a producirse por un déficit de control organizativo (personas jurídicas con intolerancia al delito).

Asimismo, existen personas jurídicas que, aun detentando personalidad jurídica, y por ello plenamente responsables de acuerdo con las previsiones del art. 31 bis CP, su reducido tamaño, esto es, falta de complejidad organizativa, impide su imputación al no existir delito corporativo por falta de alteridad entre el patrimonio de la sociedad y el del socio único o mayoritario que además ejerce la gestión y la administración de aquella.

Con estos mimbres estaríamos en condiciones de delimitar el tipo de sociedades que, desempeñando el rol de *distribuidora*, *comercializadora* o *broker*, estarían afectas a las previsiones del art. 31 bis CP. Se tratará de sociedades mercantiles: i) dotadas de *personalidad jurídica*, y por ello, penalmente responsables de acuerdo con el sistema de responsabilidad penal regulado en el art. 31 bis CP; ii) plenamente *imputables* por cuanto desarrollan actividad mercantil real y lícita quedando incluidas legalmente en el sistema de responsabilidad penal; iii) estarán dotadas de estructura funcional relevante o una mínima complejidad organizativa y presentarán una alteridad entre el patrimonio de la sociedad y la gestión y dirección de las mismas que impida la observancia del

principio *non bis in ídem* en el plano punitivo; iv) *no estarán instrumentalizadas* por otras para cometer delitos, más al contrario, será en ellas desde las que los sujetos legalmente idóneos cometan los delitos o instrumentalicen a otras sociedades para tal fin beneficiándose de ello; v) mostrarán o de su forma de proceder se inferirá *intolerancia al delito*. Es decir, en el desempeño de su actividad mercantil se evidenciará que la comisión de delitos se debe a una falta de control organizativo y no a una tolerancia al delito auspiciada por la propia cúpula directiva en su conjunto. Lo que permitirá, con posterioridad, contemplar la posibilidad de implementar modelos de *compliance* en ellas con expectativas de alcanzar la exigencia normativa de idoneidad y eficacia a efectos de la exoneración o atenuación de la responsabilidad penal.

Hay que dejar claro que lo anterior parte desde un prisma abstracto. Es decir, de la toma como referencia de sociedades con una estructura funcional y organizativa prototípica. Por ello, en la práctica existirán supuestos de sociedades que desempeñen el rol de *distribuidora* en el fraude que cumplan con los elementos que se han identificado pero que no presenten una estructura idéntica a la aquí referida. Se trata en definitiva de un planteamiento en genérico que trata de contemplar todos los elementos vinculados con las cuestiones tributarias y penales que interesan al trabajo, y que, en cualquier caso, trate de abarcar todos o la mayoría de los supuestos que pueden darse en la práctica.

## 8. RESPONSABILIDAD PENAL Y CIVIL DE LA SOCIEDAD CON ROL DE DISTRIBUIDORA, COMERCIALIZADORA O *BROKER* POR VÍA DE LA SIMULACIÓN TRIBUTARIA

### 8.1 Penas aplicables por la declaración de responsabilidad penal

De forma previa merece la pena recordar que aquí se parte de la aplicación de la tesis de la *simulación tributaria* para tratar de responsabilizar a la sociedad que opera como *distribuidora* en tanto que verdadera responsable y beneficiada en la mecánica defraudatoria en carrusel.

Bien, en aplicación de la tesis referida, desplazado el relato fáctico dibujado por los delincuentes fiscales y reemplazado este por la realidad tributaria subyacente, toca identificar y dirigir la acción penal contra los sujetos responsables. De un lado, los directivos y subordinados y la propia sociedad a la que están orgánica o estructuralmente vinculados y en cuyo seno se cometieron las defraudaciones tributarias. De otro, todas aquellas personas físicas y jurídicas que concurren en la mecánica defraudatoria prestando soporte con aportacio-

nes más o menos relevantes. No obstante, lo anterior, aquí únicamente se centrará el esfuerzo en analizar las penas que resultarían aplicables a la sociedad *distribuidora*, por tratarse del principal sujeto jurídico con verdadera capacidad penal y patrimonio para hacer frente a las multas y responsabilidades civiles derivadas de las defraudaciones. Por su parte, la responsabilidad de las personas físicas no será objeto de desarrollo por escapar al objeto de este trabajo<sup>340</sup>.

Sí cabe señalar, sin embargo, que el sujeto físico idóneo para generar la responsabilidad penal de la sociedad *broker*, será penalmente responsable en concepto de autoría, sin perjuicio de una valoración del caso concreto, tanto de los delitos de defraudación tributaria de grupos organizados y el resto de los subtipos agravados del art. 305 bis CP, como de los delitos instrumentales de falsedad documental que permitieron alcanzar el propósito defraudatorio. No obstante, la sociedad no será penalmente responsable de todos ellos, sino únicamente de los que expresamente admitan la responsabilidad penal de la persona jurídica. En el caso particular, únicamente el delito fiscal y su modalidad agravada de grupos organizados, pues ni la falsedad documental, ni tampoco la asociación ilícita (actualmente de forma residual), están incluidos en las categorías de delitos específicamente previstos para las personas jurídicas. Sí es cierto, sin embargo, que el último de ellos sí tiene prevista la aplicación de determinadas consecuencias jurídicas (art. 520 CP).

Según se infiere del art. 310 bis CP las penas de multa aplicables a la persona jurídica por el delito de defraudación tributaria son modulables de acuerdo con un criterio subjetivista. Esto es, la mayor o menor gravedad de aquellas dependen de la mayor o menor gravedad de la pena prevista en el tipo penal de aplicación a la persona física autora material del delito fiscal (art. 305 o 305 bis CP). De ese modo, corresponderá una pena de multa del *tanto al doble* de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física vinculada tiene prevista una pena de prisión de más de 2 años [letra a) del precepto], lo que es de aplicación para el caso del delito fiscal prototípico (art. 305 CP), cuya pena de prisión está prevista de 1 a 5 años. Por su parte, corresponderá una pena de multa del *doble al cuádruple* si el delito cometido por aquella persona física vinculada tiene prevista una pena de prisión de más de 5 años, lo que ocurrirá en el caso del subtipo agravado (art. 305 bis CP), que tiene señalada una pena de prisión de 2 a 6 años.

Ese es el planteamiento básico y general y el que resulta aplicable a la sociedad *distribuidora* por los delitos fiscales de los que sea penalmente res-

---

<sup>340</sup> Sobre la responsabilidad penal de las personas físicas en este contexto véase CÁCERES CASADO, M., *Fraude Carrusel y responsabilidad penal corporativa*, cit. pp. 397 y ss.

ponsable de acuerdo con el art. 31 bis CP. Se parte de la base de que a la persona física vinculada que cometió los delitos en su nombre, por la configuración específica de aquellos en el *fraude carrusel* como defraudación en grupos organizados, le será de aplicación por principio el subtipo agravado del art. 305 bis 1, letra b) CP, y, en su caso, también las letras a) y c). No obstante, cabe plantear tres escenarios que encierran algunas particularidades y que en puridad ya se han referido anteriormente. Baste aquí simplemente enunciarlos: i) el primero es si se acepta la aplicación de la regla de la *alternatividad* en el conflicto de leyes aparente entre el subtipo agravado del delito fiscal y el delito de organización criminal en su modalidad de *promover, constituir, organizar, coordinar o dirigir* la organización que permitiría la aplicación del delito fiscal básico y el de organización criminal por separado; ii) el segundo es si se acepta la distinción entre el concepto de asociación ilícita y la organización criminal que permitiría plantear un *concurso real* de delitos entre el delito fiscal básico y el delito de asociación ilícita de concurrir este, y; iii) el tercero, es el eventual concurso aparente de normas que podría darse entre la letra b) y c) del art. 305 bis CP cuando se interponen personas físicas y jurídicas para cometer la defraudación.

En los dos primeros supuestos la punición de los delitos por separado agravaría la pena de la persona física pero no la de la sociedad. Más al contrario, esta última se vería puniblemente beneficiada en tales casos. Castigar a la persona física vinculada por sendos delitos de forma separada implicaría que la sociedad solo pudiera ser sancionada con multa del *tanto al doble* [letra a) del art. 310 bis CP]. Únicamente sería de aplicación el tipo básico del delito fiscal cuya pena de prisión no es superior a 5 años, pues el resto de los delitos imputados a la persona física no admiten la responsabilidad penal de la persona jurídica. Eso sí, siempre y cuando la defraudación no superara el importe de 600.000 euros o pudiera aplicarse, en defecto de la agravación de grupos organizados, la de interposición de personas físicas y jurídicas para cometer la defraudación. En tales casos sería de aplicación la letra a) del art. 305 bis CP) y, por ende, la aplicación de la multa a la persona jurídica del *doble al cuádruple* [letra b) del art. 310 bis CP]. En cuanto al tercer caso, sería difícil la compatibilidad de la aplicación de ambos supuestos sin enfrentar el principio *non bis in ídem*. Lo que sí parece claro es que, en todo caso, la pena impuesta no podría superar de ningún modo el máximo previsto en el precepto debiendo ponderarse aquella dentro del marco penológico dependiendo de la mayor gravedad de las conductas y el perjuicio producido.

De forma simultánea con la pena de multa, la sociedad *distribuidora* también será objeto de otras penas accesorias vinculadas a la naturaleza propia del

delito. De un lado, y de forma imperativa, 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 3 a 6 años. Y, de otro, pero potestativamente, el Juez podrá acordar tanto la prohibición para contratar con las Administraciones Públicas, como las penas recogidas en las letras b), c), d), e) y g) del apartado 7 del art. 33 CP atendidas las reglas establecidas en el artículo 66 bis CP.

## 8.2 Responsabilidad civil de la sociedad derivada del delito

Se ha visto que, a la sociedad *distribuidora*, por las defraudaciones tributarias cometidas en su seno, se le pueden imponer las penas *no optativas* de multa y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales y las *optativas* de las letras b), c), d) e), g) y la f) respecto a la prohibición para contratar con las Administraciones Públicas del art. 33.7 CP.

Junto con estas sanciones, en tanto en cuanto esta sociedad haya sido declarada sujeto penalmente responsable (art. 31 bis CP), estará sujeta igualmente a responsabilidad civil *directa* y *solidaria* junto con el/los directivo/s autor/es material/es de las defraudaciones tributarias por el perjuicio causado a la Hacienda Pública con arreglo a los arts. 116.3 y 110 CP. Esta responsabilidad será declarada, en consecuencia, indistintamente de si las defraudaciones tuvieron lugar mediante la elusión del pago de cuotas de IVA ocultándolas o deduciendo indebidamente las que fueran ficticias, como si lo es por la obtención de devoluciones de cuotas de IVA fraudulentas.

En el delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil se centra específicamente en la *reparación del daño* o *perjuicio* causado. Se trata de un *delito de resultado* concretado en un *perjuicio patrimonial* a la Hacienda Pública, el cual se produce por la defraudación eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo devoluciones o disfrutando beneficios fiscales indebidos. Es precisamente ese perjuicio producido por el sujeto infractor el núcleo de la *responsabilidad civil*. Comprende, no solo el importe de la *cuota tributaria* que la Administración no hubiera liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la LGT, sino también los *intereses de demora* generados, y, en su caso *procesales*, siendo exigible a través del procedimiento administrativo de apremio, de acuerdo con la Disposición Adicional 10.<sup>a</sup> de la LGT y el art. 305.7 CP.

Así pues, la responsabilidad civil vendrá constituida por la deuda tributaria y los intereses de demora que correspondan y cuya reclamación podrá ser articulada a través del procedimiento administrativo de apremio. La *solidaridad* de la responsabilidad civil implica que aquella será exigible indistintamente a la sociedad *broker* y a las *personas físicas* condenadas que obraron en su nombre, sin perjuicio de la acción de repetición que pudieran ejercitar unos responsables solidarios contra otros en la parte que correspondiera como consecuencia del pago íntegro de la responsabilidad civil a la Hacienda Pública *ex arts.* 1138 y 1145 CC.

## 9. RESPONSABILIDAD PENAL DE PERSONAS JURÍDICAS EN EL FRAUDE CARRUSEL: CASUÍSTICA EN LA JURISPRUDENCIA

La LO 5/2010, de 22 de junio, de reforma del CP, se introdujo en el art. 31 bis CP el modelo de responsabilidad penal de los entes colectivos por la comisión de determinados ilícitos penales. Esa modificación produjo un cambio radical respecto a los sujetos con capacidad de ser destinatarios de reproche penal. No obstante, en puridad, el cambio se produjo virtualmente en el plano formal, pues en el plano material, el modelo de atribución de responsabilidad penal de personas jurídicas solo sería aplicado de forma residual en escasos pronunciamientos judiciales dados los problemas constitucionales de objetivación que enfrentaba el precepto en el juicio de atribución de responsabilidad penal a personas jurídicas, y que venían derivados, en esencia, de su parca y deficiente regulación. Aun y así, en ese plano formal, la consecuencia más directa de tal regulación fue la posibilidad de proclamar la propia responsabilidad penal de las personas jurídicas por los delitos cometidos en su seno, entre ellos, el delito fiscal como tipo penal de referencia en el *fraude carrusel* y la responsabilidad civil directa *ex delicto*. De esa forma, surgía ya la necesidad de replantear el enfoque adoptado en la persecución de las tramas fraudulentas de IVA, aunque por aquel entonces resultara escasamente aplicable en la práctica forense por los obstáculos que se han referido.

En ese sentido, el modelo de responsabilidad penal fue modificado de forma sustancial con posterioridad, primero en el año 2012 con la LO 7/2012, de 27 de diciembre, en lo tocante a los partidos políticos y sindicatos, y especialmente en el año 2015, con la LO 1/2015, de 30 de marzo respecto al modelo de responsabilidad de las personas jurídicas. Esta última reforma desarrolló ampliamente el art. 31 bis CP con referencias clarificadoras sobre aspectos importantes como los modelos de organización y gestión (*compliance pro-*

gram). Erigiendo como núcleo de la discutida responsabilidad penal de la persona jurídica y su cuestionable «culpabilidad» la ausencia de aquellos (defecto de organización), en tanto que medidas idóneas para la evitación de la comisión de delitos. Con la reforma quedó diluida, aunque no totalmente excluida, la sombra de la responsabilidad penal objetiva que planeaba sobre el art. 31 bis CP y los títulos de imputación que regulaba, motivando virtualmente la aplicación del sistema no conseguida con la anterior regulación.

Desde la reforma del sistema de responsabilidad penal de las personas jurídicas con la LO 1/2015, ya con las deficiencias que presentaba el art. 31 bis CP parcialmente subsanadas, han sido constantes los pronunciamientos condenatorios más o menos acertados a personas jurídicas por la comisión de diversos delitos en su seno. Sin embargo, en el plano del *fraude carrusel* no ha sido hasta el año 2021 que se ha producido la primera condena a personas jurídicas en este tipo de defraudaciones tributarias en aplicación de las previsiones del art. 31 bis CP y a la que le han seguido (y seguirán) otras tantas sentencias condenatorias como se verá. Si bien es cierto, para aquellos no familiarizados con esta tipología de fraudes, esta casuística puede pasar desapercibida al tratarse de condenas a personas jurídicas por delito fiscal, para aquellos otros que están vinculados con estos fraudes, ya sea a través de la investigación jurídica, ya por el ejercicio de la práctica forense, o ambas, tiene relevancia, y no poca, desde el prisma teórico y práctico.

## 9.1 El caso de *Ital Refinining* y *Meridium Petroleum*

En la sentencia de la Audiencia Nacional SAN n.º 5/2021, de 3 de marzo<sup>341</sup> se enjuicia un supuesto de delito contra la Hacienda Pública en la modalidad defraudatoria de *fraude carrusel*, en concreto, en la modalidad denominada «*cruz belga*», o también en terminología anglosajona «*anti-trading*» o «*cross invoicing*», ya relacionada páginas atrás. Esta pluridenominada modalidad de fraude consiste en la combinación de ámbitos de actividad lícita e ilícita que permite entremezclar cuotas de IVA soportadas reales y ficticias que se compensan ilegítimamente y de esa forma se defrauda a la Hacienda Pública. El fraude tiene lugar cuando existe una cadena comercial de transacciones real y lícita desde el fabricante de la mercancía hasta la empresa de salida que

---

<sup>341</sup> Esta sentencia ha sido parcialmente apelada por la SAN n.º 2/2023, de 7 de febrero. No obstante, la nueva sentencia no modifica el sentido del fallo en lo que aquí interesa. Actualmente esta sentencia de apelación se encuentra pendiente de casación.

procede a su venta correctamente en el mercado interior, pero que, sin embargo, la sociedad que debía ingresar la mayor parte de la cuota de IVA repercutido en la cadena obtiene paralelamente otras cuotas de IVA deducibles a través de un circuito fraudulento, el *fraude carrusel*, de modo que no ingresa nada, o solo un pequeño importe de lo que cabría ingresar. Así pues, en la actividad lícita, se generan grandes cantidades de IVA a ingresar en la Hacienda Pública que se repercuten a los clientes, para finalmente eludir el ingreso al compensarse las cuotas de IVA que de forma fraudulenta se aparentan soportar en la actividad irregular amparados en el principio de neutralidad fiscal que rige en la aplicación del tributo. Lo que algunos denominan *sit venia verbo* «matar el IVA».

Esta tipología de fraude es la que los acusados ejecutaron a través de la creación de una operativa fraudulenta con la finalidad de eludir el pago de ingentes cantidades de IVA en las autoliquidaciones del impuesto en dos sociedades mercantiles, Italrefinring y Meridium Petroleum, que desarrollaban su principal actividad económica en el sector de los hidrocarburos. En concreto, el objeto social de estas sociedades era la adquisición de gasóleos y gasolinas dentro del depósito fiscal sin IVA y su posterior venta fuera de aquel con IVA, donde generaban importantes cuotas a ingresar a la Hacienda por este impuesto. Sin embargo, en paralelo, con el fin de evitar tal ingreso, ambas sociedades a través de un entramado societario asentado en España y Portugal simulaban desempeñar otra actividad mercantil distinta relacionada con la compra de metales preciosos que documentaban en facturas apócrifas y que les permitía generar cuotas de IVA soportado ficticio con el que poder reducir notoriamente, cuando no neutralizar, las cuotas de IVA repercutido a ingresar generadas en la actividad de hidrocarburos lícita. De esta forma, obtenían un beneficio económico derivado de la elusión del pago del tributo mediante la deducción indebida de cuotas de IVA soportado ficticias, y, al mismo tiempo, conseguían una ventaja competitiva en el mercado donde desarrollaban la actividad legal respecto de otros competidores del sector a costa de defraudar a la Hacienda Pública.

De otro lado, para la introducción de los beneficios ilícitos obtenidos a través de la defraudación en el circuito económico con apariencia de legalidad, emplearon un complejo entramado societario financiero, que permitió canalizar y blanquear los fondos procedentes de la evasión fiscal previa y cuya actividad y estructura fue decisiva para la consecución del fraude.

Esta sentencia puede decirse pionera en lo que se refiere a la aplicación del sistema de responsabilidad de las personas jurídicas a las defraudaciones fiscales cometidas a través del *fraude carrusel*. Efectivamente, en la sentencia la Sala condenó a dos sociedades limitadas que desempeñan el rol de *distribui-*

*doras* en el mecanismo defraudatorio por eludir el pago de cuotas de IVA devengadas en la actividad real de hidrocarburos que desempeñaban mediante la deducción de cuotas del impuesto soportado generadas a través de un mecanismo en carrusel paralelo a la actividad lícita en el que se simulaban transacciones de compra y venta de metales preciosos. En concreto, de un lado, condenó a una de las mercantiles en calidad de autora, por el delito corporativo, en las conductas desplegadas contra la Hacienda Pública correspondientes a los periodos impositivos de los años 2015 y 2016 (arts. 305, 305.1 bis a) y c) 310 bis y 31 bis 1 a) CP. De otro, condenó a la otra mercantil en la misma calidad y circunstancias por el periodo impositivo del ejercicio del año 2016 (arts. 305, 305.1 bis a) y c) 310 bis y 31 bis 1 a) CP.

La sentencia se hace eco de la doctrina jurisprudencial sobre la inimputabilidad de las personas jurídicas atendiendo a su naturaleza instrumental y lo aplica al círculo de sujetos jurídicos que participan de la mecánica defraudatoria del *fraude carrusel*. En este tipo de fraudes las sociedades que operan como «*truchas*», o, en determinados casos, como *pantallas*, cuyo perfil responde únicamente al de una sociedad instrumental, sin actividad real, sin estructura, sin patrimonio, dirigida por testaferros etc., son inimputables en el proceso penal a los efectos del art. 31 bis CP. La Sala confirma este planteamiento al afirmar que efectivamente la inimputabilidad puede ser la situación de las sociedades mercantiles «*truchas*» y/o *pantallas*, sociedades en definitiva netamente instrumentales, respecto de las cuales no se dedujo pretensión penal alguna por parte de las acusaciones. De esta forma, quedaron excluidas del procedimiento, dando entrada únicamente a las sociedades que efectivamente presentaban una actividad lícita y verdaderamente estaban sujetas a las previsiones del art. 31 bis CP y que finalmente resultaron condenadas. Eran estas precisamente las que desarrollaban una actividad lícita en el sector de los hidrocarburos, con una cierta estructura organizativo-empresarial, contando con un mínimo de trabajadores y con una actividad propia, sin perjuicio de aquella otra actividad paralela ilícita, ideada por los administradores de aquellas y desarrollada en el mercado de los metales preciosos con la única finalidad de eludir el pago de los tributos devengados y que como consecuencia del ejercicio de la actividad legal debían declarar y abonar a la Hacienda.

Por su parte, en la sentencia se aprecian claramente las notas características de la criminalidad organizada en el *fraude carrusel* enjuiciado. La Sala en diversos pasajes de la sentencia refiere abiertamente la existencia de organización criminal, o, hace referencia indirectamente a los elementos característicos de la criminalidad organizada, a saber: pluralidad de sujetos; actuación concertada y coordinada; reparto de roles, estabilidad en el tiempo, fin delictivo. Sin embargo,

la sentencia no condenó por el subtipo agravado del delito fiscal de grupos organizados del art. 305 bis letra b) CP al impedirlo el principio acusatorio. El Ministerio Fiscal, aunque inicialmente formuló acusación por esta modalidad, o al menos, por el delito de organización criminal del art. 570 bis CP, en plenario retiró incomprensiblemente la acusación por este delito. En cambio, si es cierto que se mantuvo la acusación y finalmente se condenó por el subtipo agravado en las modalidades de las letras a) al superar la defraudación los 600.000 euros y letra c) por la utilización personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos para ocultar o dificultar 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. De estar acreditados los elementos característicos de la criminalidad organizada, como parece que se infiere del relato de hechos probados de la sentencia, y haber mantenido las acusaciones la calificación jurídica por esta modalidad del subtipo agravado, se hubiera permitido a la Sala incrementar el *quantum* de pena a imponer a los condenados por la mayor antijuridicidad de las conductas.

Por último, merece la pena referir que, en la sentencia, del relato de hechos probados se infiere la existencia de un supuesto típico de autoblanqueo, en el que el delito fiscal cometido a través del mecanismo del *fraude carrusel*, constituye el delito antecedente. Sin embargo, no se formuló acusación por este delito contra las personas jurídicas. De ahí que de nuevo el principio acusatorio impidiera un pronunciamiento condenatorio más que previsible de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo que valida que la cuota defraudada en el delito contra la Hacienda Pública sea objeto de blanqueo de capitales.

## 9.2 El caso de Gold Petroleum y Anespi

Al supuesto anterior, le sigue el fraude enjuiciado en la SAN n.º 20/2024, de 8 de julio<sup>342</sup>, cuya mecánica defraudatoria en parte es similar por los sectores en los que se produce y el uso de la «*cruz belga*» para compensar cuotas de IVA repercutido con cuotas de IVA soportado ficticias derivadas la participación voluntaria en *fraudes carrusel*. En este supuesto, no se defrauda en realidad con la obtención indebida de devoluciones, si no con la deducción indebida de cuotas de IVA generadas de forma ficticia en otras ramas de actividad paralela fraudulenta o directamente la ocultación de aquellas.

---

<sup>342</sup> Esta sentencia ha sido parcialmente apelada por la SAN n.º 4/2025, de 21 de enero, de 2025. No obstante, la nueva sentencia no modifica de forma relevante el sentido del fallo en lo que aquí interesa.

Las sociedades Gold Petroleum y Anespi, a pesar de ser dos personas jurídicas distintas, actuaban como una única unidad económica. La actividad de estas mercantiles se concentraba en dos sectores muy diferentes que, además, tenían un tratamiento distinto en lo relativo al IVA: de un lado, el de la comercialización de hidrocarburos, y, de otro; el de la comercialización de material informático y plata. Sectores que llamativamente tienen naturaleza distinta y están completamente desvinculados los unos de los otros.

En lo relativo a la comercialización de hidrocarburos, la totalidad del carburante/combustible que comercializaban Gold Petroleum y Anespi era adquirido dentro de depósitos fiscales de hidrocarburos, donde el producto se encontraba en régimen suspensivo de impuestos especiales de fabricación. Es decir, sin devengo del impuesto sobre hidrocarburos, de ahí que, adquirieran la totalidad del hidrocarburo que comercializaban exento de IVA. Todas las ventas de estas mercantiles fuera de depósito fiscal, esto es, a las distintas gasolineras o consumidores finales a los que proveían, deberían ser con IVA repercutido, al ser necesario que el producto abandonase el depósito fiscal para ser adquirido por consumidores finales o comerciantes minoristas, momento en el que las ventas dejarían de estar exentas. De esta forma, venían obligadas a declarar e ingresar a la Hacienda Pública unas cantidades muy elevadas de IVA repercutido por no disponer de cuotas soportadas.

Para hacer frente a este contexto tributario, los responsables de las mercantiles constituyeron una segunda rama de actividad, que complementaba los negocios en el sector de los hidrocarburos con operaciones los sectores de material informático y materiales preciosos. Esta nueva actividad desde el punto de vista del IVA se producía precisamente a la inversa que en el sector de los hidrocarburos: compraban con IVA (a empresas nacionales) y vendían sin IVA (porque realizaban EIB). De este modo generaban importantes cuotas de IVA soportado, con las que podían minorar el total de IVA a liquidar e ingresar generado en la actividad de los hidrocarburos. En concreto, la forma en la que realizaban esta actividad en el sector de la informática, merced a la cual conseguían importantes cuotas de IVA soportado, consistía en la adquisición de los productos informáticos con devengo de IVA a un reducido número de proveedores nacionales y su posterior venta intracomunitaria sin repercusión de IVA, dada la exención de la operación, a un grupo amplio de clientes radicados en otros Estados miembros con un perfil irregular. En definitiva, Gold Petroleum y Anespi participaban de forma voluntaria dentro de una cadena de operaciones de *fraude carrusel*, típicas en el sector de la electrónica, con el fin de obtener IVA deducible para reducir su factura tributaria.

En particular, Gold Petroleum y Anespi participaron en los años 2014 a 2016 en cuatro estructuras defraudatorias diferentes, tres de productos informáticos y una de plata. En todas ellas desempeñaron el rol de sociedades *distribuidoras*, resultando beneficiadas por las defraudaciones de IVA a la Hacienda Pública en el año 2014 por importe de 981.723,87 euros, en el 2015 por valor de 7.686.425,22 euros y en el 2016 por un total de 22.950.840,79 euros. Concretamente el fraude, se perpetró a través de tres conductas distintas: i) *fraude recaudatorio*, consistente en que las cantidades declaradas (y por lo tanto no ocultadas) arrojaban una cifra de IVA a ingresar, sin embargo, aquella en realidad no se ingresó, sino que se solicitó sucesivos aplazamientos sin intención de pagar (esta conducta en realidad es discutible desde el prisma de la tipicidad, pues el delito fiscal exige un elemento de engaño y ocultación en la conducta para que aquella tenga trascendencia penal); ii) *ventas no declaradas*, consistente en no declarar la totalidad del IVA repercutido en la venta de hidrocarburos. Las declaraciones presentadas no reflejaban la realidad, ocultando parte de las ventas para tener un menor importe de IVA repercutido. Lo que hacían básicamente era reducir el IVA repercutido ocultando ventas, y; iii) *falsamiento de declaraciones presentadas*, aumentando, de modo artificioso, el valor del IVA soportado para luego deducirlo del repercutido y así obtener una cuota de IVA a ingresar muy inferior a la real. Se declaraba un IVA mayor que el verdaderamente soportado, el cual, además, tenía carácter fraudulento, ya que provenía de operaciones de *fraude carrusel*, en las que participaban numerosas sociedades formando una cadena de repercusiones-deducciones de un IVA que no se había ingresado, finalmente, en la Hacienda Pública.

Los delitos de defraudación tributaria fueron ejecutados en el contexto de la actividad desarrollada por Gold Petroleum y Anespi concurriendo los requisitos recogidos en los arts. 31 bis y ss. CP para considerar a las mercantiles como autoras de tales delitos. Por ello, dichas mercantiles fueron condenadas por tres delitos agravados contra la Hacienda Pública del art. 305 en relación con el 305 bis 1 a) y c) y el 310 bis CP, a tres multas del doble de la cuantía defraudada en cada año fiscal y 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 años. Además, se las condenó al pago de la responsabilidad de forma solidaria con las personas físicas también condenadas y las costas en su parte proporcional.

Merece la pena destacar de esta sentencia algunas cuestiones:

i. En primer lugar, la sentencia hace referencia explícita a la *participación voluntaria* de las sociedades Gold Petroleum y Anespi dentro de una ca-

dena de operaciones de *fraude carrusel*. De contrario, como alegaciones de descargo, se manifiesta por el perito de las precitadas mercantiles que eran operadores de *buena fe* que habían actuado desconociendo que las «*truchas*» no habían ingresado el IVA. Estas dos circunstancias validan la clasificación hecha en este trabajo en cuanto a que existen dos formas de participación en el fraude: la voluntaria, con consecuencias en la vía penal, y la involuntaria, con consecuencias en la vía tributaria.

ii. En segundo lugar, se evidencia una cuestión material interesante. En el *fraude carrusel*, no solo se defrauda a través de la modalidad de *obtención indebida de devoluciones* por la sociedad que opera como *broker*. La elusión del pago de tributos a través de la deducción fraudulenta de cuotas de IVA ficticias también está presente en las tramas organizadas de IVA transfronterizo. Especialmente en aquellos casos en los que para minorar las cuotas de IVA repercutido en la actividad lícita que desarrolla la empresa, se crea o participa en una trama fraudulenta para genera cuotas de IVA deducible ficticias. Logrando de esa forma neutralizar o reducir el IVA que debe ser declarado y liquidado a la Hacienda.

iii. En tercer lugar, la sentencia también se pronuncia sobre la posibilidad de aplicación de la atenuante del art. 31 quáter d) CP relativa a la implementación de medidas eficaces para prevenir delitos a futuro invocada por la defensa de la mercantil Anespi. Refiere que, aunque en la vista del juicio oral se hizo alusión a la implementación de un programa de *compliance* en Anespi con posterioridad a los hechos, no quedó acreditada su virtualidad, su aplicación, ni ningún otro elemento que sirviera para atenuar o eximir la responsabilidad penal a la mercantil. Esta circunstancia fue ratificada en apelación por la sección de apelación de la Audiencia Nacional en la sentencia n.º 4/2025 de 21 enero. La Sala igualmente rechaza la aplicación de la atenuante al entender que más allá de la genérica alegación de la implantación de un modelo de *compliance*, no se explica en el recurso nada sobre ello, eximiendo al Tribunal de entrar en el estudio específico del plan de cumplimiento referido. Entiende que la mera adopción de un programa de *compliance* no es suficiente, puesto que debe demostrarse su operatividad y eficacia citando en ese sentido la STS 316/2018. En definitiva, sostiene la Sala de Apelación que, para la aplicación de esta atenuante, la persona jurídica debe demostrar un compromiso claro, temprano y efectivo con la prevención de futuros delitos mediante medidas concretas, adaptadas y eficaces, mostrando una voluntad real de corregir los defectos estructurales que facilitaron los delitos previos. Concluye que esto no ocurre en el caso de la mercantil condenada con la suficiente entidad e intensidad como para poder apreciar la atenuante. La voluntad de prevenir deli-

tos en el futuro no es coherente con la no aceptación y reconocimiento de los cometidos en el pasado.

iv. En materia de *compliance*, en la sentencia se dejan entrever diversos focos de riesgo de participación en cadenas de transacciones fraudulentas de IVA: i) el riesgo para las sociedades que operan de buena fe en el tráfico mercantil de participar de forma involuntaria en el fraude a través de su relación comercial con operadores irregulares y las responsabilidades tributarias que se derivan de esa participación; ii) a lo anterior, se adiciona el riesgo de sufrir estafas en la adquisición de mercancías cometidas por operadores irregulares con los que se pueda relacionar las empresas; iii) la importancia de la adecuada supervisión, vigilancia y control en las empresas sobre las mercancías, la facturación y las relaciones comerciales que se establecen con terceros. iv) la relevancia de la detección y denuncia de las sociedades que operan de forma irregular y aquellas otras que, gracias a la defraudación a la Hacienda, perturban el normal desarrollo del mercado. Algo que adquiere importancia desde el punto de vista del control de los terceros con los que se relacionan las empresas y la persecución de las tramas de IVA transfronterizas en la vía tributaria y penal.

v. La sentencia también resuelve una cuestión interesante y novedosa en materia de responsabilidad penal de personas jurídicas. Si la «disolución penal» de una sociedad *ex art. 33.7 b) CP* es equivalente al concepto de «disolución mercantil» *ex art. 363 LSC*. La Sala pone de manifiesto que la «disolución penal» no es equivalente al concepto de disolución manejado en la legislación mercantil, sino que más bien se identifica con el de «extinción» o «muerte civil». La diferencia sustancial reside en que la «disolución mercantil» es reversible y la penal definitiva. En efecto, la disolución en el ámbito mercantil puede revertirse, ya sea con la misma personificación, mediante la reactivación regulada en el art. 370 LSC, ya sea con la transformación societaria en fase de liquidación, autorizada en el art. 5 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, de modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, ya sea con la continuidad de la actividad económica a través de una cesión global en la misma fase de liquidación, la cual puede ser realizada a uno o varios cesionarios personas físicas. Por el contrario, la pena de disolución regulada en el ámbito penal abre una fase de liquidación, necesaria, en ejecución de la sentencia penal firme, donde no hay posibilidades de reactivar o revivir la persona jurídica condenada. Por tanto, la pena de disolución equivale a una «muerte civil», pues la sociedad se extingue, de manera que las operaciones liquidatorias tienen carácter instrumental y coercitivo, y ya no se realizan en nombre de la sociedad, sino en ejecución de la sentencia judicial por los liquidadores nombrados por el juez y bajo su supervisión.

### 9.3 El caso de **Trading Avaz, Tyres Corporation, International Trade Bussines, Car with Class y Vazlata Inversiones**

En este caso, aunque no se trata de un *fraude carrusel* en propiedad, sino más bien un fraude de adquisiciones, se utiliza un entramado carrusel con sociedades interpuestas para lograr la defraudación del IVA valiéndose del régimen especial en operaciones intracomunitarias.

En este supuesto, el principal acusado en su condición de empresario de venta de vehículos de importación se dedicaba a una labor de intermediación con otros empresarios dedicados a la compraventa de vehículos, o, en ocasiones, acordaba él mismo la venta con particulares. Este rol de intermediario consistía en que un empresario de compraventa le encargaba la adquisición de un modelo concreto de un vehículo de alta gama para uno de sus clientes y era el acusado quien se encargaba de localizar el vehículo en proveedores de Alemania para después enviarlo a la empresa de compraventa a cambio de una comisión.

Para realizar tales operaciones, una vez que se había conseguido encontrar en el proveedor alemán el vehículo solicitado, se compraba el vehículo a través de empresas constituidas por el acusado en Portugal, únicamente con el objeto de simular que tales sociedades adquirirían el vehículo para su venta a particulares. Sin embargo, las mercantiles portuguesas funcionaban como sociedades interpuestas sin actividad comercial, creadas únicamente como parte del entramado de impago de impuestos, hasta el extremo de que los vehículos, pese a ser adquiridos por sociedades portuguesas, eran transportados directamente desde la empresa proveedora alemana hasta las empresas de compraventa en España: Trading Avaz S.L., Tyres Corporation S.L., International Trade Bussines S.L., Car With Class S.L. y Vazlata Inversiones S.L. Simulando de esa forma las verdaderas transacciones comerciales que eran entre los proveedores alemanes y las empresas españolas.

La compraventa de vehículos entre Alemania y Portugal, dos países que forman parte de la Unión Europea, está sometida al régimen general de operaciones intracomunitarias y, por tanto, exenta de IVA, por lo que las facturas se generaban únicamente por el precio neto. Una vez que los vehículos habían sido adquiridos por las distintas sociedades portuguesas se realizaba la venta a las sociedades españolas instrumentales aplicando en este caso el sistema impositivo REBU (Régimen Especial de Bienes Usados). Tal sistema impositivo es el de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección establecido en la Ley 37/92 del IVA, en la Ley Foral 19/92 del IVA de acuerdo con las disposiciones de la Directiva 2006/112/ CE que se ha de aplicar bajo

unos determinados requisitos. Está excluida su aplicación cuando las adquisiciones de bienes usados, *in casu*, los vehículos, hubieran sido adquiridos en régimen general, de manera que se habría de aplicar el régimen general de IVA, desglosado en la correspondiente factura de compra.

Las sociedades se utilizaban en España bien como sociedades intermedias o bien como sociedades que realizaban la venta final a la persona compradora del vehículo o bien a la empresa de compraventa a particulares, aplicaban el régimen REBU en la factura correspondiente. Ello suponía que en lugar de hacer constar en la factura el IVA desglosado e ingresar en Hacienda el IVA correspondiente del 21% sobre el precio de adquisición del vehículo, se declaraba el REBU que se aplicaba únicamente sobre el margen de beneficio, lo que suponía una reducción considerable en el precio final para el cliente y un mayor margen de beneficio para el vendedor a costa de defraudar a la Hacienda.

A fin de dar cobertura legal a estas transacciones fraudulentas, la documentación de los vehículos vendidos se remitía a Portugal y desde allí era enviada al acusado principal a España, que se encargaba de que pasaran la ITV en su lugar de destino final y se matricularan en España a nombre de una de las empresas españolas de la trama para su posterior transferencia a la empresa compradora final, gestiones que se llevaban a cabo por gestorías de su confianza.

Finalmente, el pago del precio de los vehículos se hacía de la siguiente manera: las sociedades implicadas en la trama funcionaban con unas cuentas bancarias, la mayoría abiertas en una sucursal de la Caixa en Badajoz donde se recibían los ingresos correspondientes al abono de una gran parte del precio del vehículo antes de disponer del mismo. Este dinero se trasladaba a las cuentas bancarias de las sociedades con sede en Portugal a fin de pagar a las empresas alemanas vendedoras de los vehículos, utilizando por tanto la cuenta bancaria de la empresa portuguesa que en cada ocasión adquiría el vehículo.

Por estos hechos, fueron condenadas las mercantiles Trading Avaz S.L., Tyres Corporation S.L., International Trade Bussines S.L., Car with Class S.L. y Vazlata Inversiones S.L., por vía del art. 31 bis CP como autoras de 3 delitos contra la Hacienda pública, de los arts. 305 y 305 bis CP por la defraudación del IVA de los años 2016, 2017, 2018, a la pena de multa de 22.223.264,86 €; así como a 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 por un período de seis años, por cada uno de los tres delitos por el que fueron condenadas.

#### 9.4 El caso Chemieuro y Polímeros Recicladados y Complementos

Más relevante para nuestro estudio que el caso anterior es el de las mercantiles Chemieuro S.L. y Polímeros Recicladados y Complementos S.L. enjuiciado en la SAP Zaragoza n.º 236/2024 de 26 junio. Aquí además de la condena a las personas jurídicas por un delito contra la Hacienda Pública en el IVA correspondiente al ejercicio 2015 a través de una estructura de *fraude carrusel*, se aprecia, de una lado, autoría y participación en personas jurídicas, y, de otro, la circunstancia atenuante de implantación de medidas eficaces para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro pudieran cometerse con los medios o bajo la cobertura de la persona jurídica del art. 31 quáter d) CP para una de las mercantiles. Los hechos son los siguientes.

En 2018 la autoridad fiscal portuguesa solicitó información sobre las operaciones intracomunitarias realizadas entre una sociedad portuguesa y la española Chemieuro, debido a que la sociedad portuguesa declaraba haber realizado adquisiciones intracomunitarias por una cantidad diferente a la declarada por Chemieuro. Teniendo sospechas, además, de que las mercancías (plásticos polímeros reciclados) objeto de las transacciones vendidas por el operador español al portugués, nunca salieron de España con destino a Portugal.

En el procedimiento de investigación tributaria seguido por la Inspección Tributaria con respecto del Impuesto de Sociedades ejercicios 2015 a 2018, e IVA de marzo 2016 a diciembre 2018, se constató la existencia de defraudación tributaria en el IVA del ejercicio 2015. La mercantil Chemieuro dedujo indebidamente el IVA soportado correspondiente a adquisiciones simuladas que no se correspondían con la realidad, mediante un fraude tipo «carrusel». Chemieuro aparentaba realizar compras interiores a la empresa Polímeros Recicladados y Complementos, que carecía de medios para disponer de la mercancía, simulando después Chemieuro la venta de la misma a una empresa portuguesa en EIB de IVA exentas, por lo que no había IVA devengado declarado, permitiendo así obtener las deducciones fraudulentas. Resultó además que Chemieuro pagaba a Polímeros Recicladados y Complementos después de cobrar de la sociedad portuguesa, y que polímeros reciclados y complementos devolvía en su mayor parte el dinero a Portugal, generando así un flujo de dinero entre las sociedades para repartirse los beneficios de la defraudación y volver a iniciar la operativa, de ahí la consideración del fraude como «carrusel».

Así es que las compras de Chemieuro a Polímeros Recicladados y Complementos en realidad eran simuladas, pues esta última no tenía mercancía que vender, ni sitio donde almacenarla. De esta forma las facturas de venta de Chemieuro a Polímeros Recicladados y Complementos no reflejaban entregas de

bienes reales, quedándose esta sociedad por su intervención la diferencia entre lo que percibía de Chemieuro y lo que enviaba a Portugal. Por tanto, las cuotas de IVA repercutidas por Polímeros Reciclados y Complementos y soportadas y deducidas por Chemieuro, no obedecían a una realidad comercial sino simulada. No había entrega de bienes que amparase las cuotas de IVA deducibles de Chemieuro. Se dedujo así de forma improcedente como IVA soportado el que resultaba de las inexistentes compras a Polímeros Reciclados y Complementos, sin que ésta ingresara IVA alguno, ya que el que repercutía a Chemieuro lo compensaba inventándose un IVA soportado en cantidades similares, procedente de compras inexistentes. La cantidad total defraudada ascendió a 128.248,94 €, más 40.972,72 € de intereses de demora.

Por estos hechos Chemieuro fue condenada como autora penalmente responsable de un delito contra la Hacienda Pública del art. 305 CP, correspondiente al ejercicio de IVA de 2015, con la concurrencia de la circunstancia atenuante de implantación de medidas eficaces para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro pudieran cometerse con los medios o bajo la cobertura de la persona jurídica del art. 31 quáter CP, a la pena de multa de 32.062,23 €, así como la legal pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y el derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un año, debiendo abonar 1/5 parte de las costas procesales causadas.

Por su parte, Polímeros Reciclados y Complementos fue condenada como cooperadora necesaria de un delito contra la Hacienda Pública del art. 305 CP, correspondiente al ejercicio de IVA de 2015, a la pena de multa de 128.248,94 € y la legal pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y el derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante 3 años, así como al abono de 1/5 de las costas procesales causadas.

De esta sentencia merece destacarse dos cuestiones: i) la condena de una persona jurídica como cooperadora necesaria de otra en un delito especial, y; ii) la aplicación de la atenuante de implantación de medidas para prevenir delitos a futuro del art. 31 quáter d) CP a una de las mercantiles.

En cuanto a la primera cuestión, existe en la sentencia una absoluta falta de fundamentación sobre cómo se articula el mecanismo del art. 31 bis CP para atribuir la responsabilidad penal a las dos mercantiles, especialmente a Polímeros Reciclados y Complementos en la condición de cooperadora necesaria en un delito especial. Es cierto que la sentencia es de conformidad, de ahí que el esfuerzo motivador sea tenue. Aunque escapa al objeto de este trabajo, merece la pena significar que quizá podría haberse discutido en juicio la

posibilidad de no responsabilizar a la mercantil Polímeros Reciclados y Complementos en esos términos, optando por la condena de su administrador y haciéndola únicamente responsable civil subsidiaria por vía del art. 120 CP, pues la cuestión desde el plano dogmático de la atribución de responsabilidad penal a las personas jurídicas como partícipes del delito de otro no es en absoluto pacífica.

En cuanto a la segunda, Chemieuro y Polímeros Reciclados y Complementos no disponían de programas de *compliance* al tiempo de la comisión de los hechos. De esta forma no se llevaron a cabo las medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir delitos como el que fue objeto de condena o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión. No obstante, Chemieuro implantó determinadas medidas eficaces para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro pudieran cometerse. En concreto y de acuerdo con los certificados aportados al proceso: i) implementó un sistema interno de información para la adaptación del canal de denuncias existente en la mercantil a la ley 2/2023, de 20 de febrero, reguladora de la protección de las personas que informen sobre infracciones normativas y de lucha contra la corrupción y; ii) durante el año 2024 se estaba desarrollando una auditoría correspondiente a la certificación inicial en la norma UNE 19601:2017 de sistemas de gestión *compliance* penal. Circunstancias que fueron consideradas suficientes para apreciar la concurrencia de la atenuante del art. 31 quáter d) CP.

## 9.5 El caso de Gallarfran Distribuciones y Readymemory

El caso de las mercantiles Gallarfran Distribuciones SLU y Readymemory SL enjuiciado en la SAP Málaga n.º 299/2024, de 23 de septiembre de 2024, es interesante por dos cuestiones. La primera porque en el relato de hechos probados que consta en la sentencia se describe la existencia de un *fraude carrusel* en el que a nuestro juicio se dirigió la acusación erróneamente contra dos *sociedades interpuestas* que forman parte del engranaje defraudatorio y no contra las que habrían desempeñado el rol de *distribuidoras*, previsiblemente las verdaderas responsables y beneficiadas. La segunda es la absolución de las dos mercantiles acusadas por inexistencia de delito corporativo y su consideración como responsables civiles subsidiarias. Veámoslo.

Los hechos probados ponen de manifiesto que el Servicio de Vigilancia Aduanera de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria desarrolló una serie de investigaciones en relación con un complejo entramado societario que tenía por finalidad eludir el pago del IVA a través de la adquisición de produc-

tos con origen en otros Estados miembros mediante AIB sujetas pero neutras a efectos de IVA y la posterior venta de aquellos en nuestro país repercutiendo IVA que no se ingresaba y fue indebidamente deducido. El fraude se llevaba a cabo simulando las adquisiciones de las mercancías a través de sociedades con perfil irregular que eran presentadas como los sujetos que habían de asumir el pago del tributo y no por las sociedades que realmente adquirían las mercancías, que eran las verdaderas responsables de las obligaciones tributarias. De esa forma, los productos adquiridos a los proveedores intracomunitarios eran trasladados, directamente, desde la sede de aquellos hasta una sede logística en España, sin pasar por los países de las empresas que inicialmente los adquirían de forma simulada, para luego desde allí, una empresa de transporte los entregaba a los verdaderos adquirentes.

La estructura societaria creada al efecto fue utilizada, en principio, para que las mercantiles Gallarfran Distribuciones y Readymemory se dedujeran indebidamente cuotas de IVA soportado generadas por las compras simuladas de los productos. La primera, 1.800.999 euros en el ejercicio de 2017 y 920.644 euros en el ejercicio de 2018. La segunda, 247.065 euros en el ejercicio de 2017 superando de esa forma el umbral de punibilidad que establece el delito contra la Hacienda Pública.

El mecanismo defraudatorio que se describe en los hechos probados de la sentencia es el siguiente: La operativa principia con la creación de sociedades instrumentales «truchas», carentes de medios personales y materiales para el ejercicio de una mínima actividad empresarial, que eran las que realizaban formalmente las compras mediante AIB a proveedores de la UE consideradas empresas *conduit*. Esas empresas «truchas», para realizar las AIB, necesitan estar inscritas en un ROI, suponiendo su inclusión en el censo VIES, que permite a las autoridades fiscales españolas conocer las empresas españolas que están efectuando las AIB. Para evitar ese control, el entramado societario se valió de dos tipos de empresas; las «truchas» remotas y las «truchas» ciegas, o «truchas» sin ROI. Las «truchas» remotas eran creadas en Portugal al tener un menor control fiscal por las autoridades tributarias y eran las encargadas de recibir la facturación de los proveedores *conduit* de la UE, pero no las mercancías, que se enviaban directamente a las verdaderas adquirentes radicadas en España. Las «truchas» ciegas eran las encargadas de emitir las facturas con IVA a los clientes españoles (*pantallas* y *distribuidores* minoristas), para que aquellas pudieran deducirse las cuotas soportadas. De ese modo, las «truchas» remotas portuguesas, no realizaban ninguna venta y las «truchas» ciegas españolas sólo realizaban ventas con IVA repercutido sin hacer compras previas.

Las denominadas «*truchas*» *interiores-ciegas* realizaban transferencias a cuentas de empresas que se encontraban fuera del territorio de aplicación del impuesto, las «*truchas*» *exteriores-remotas*.

Toda la facturación de las «*truchas*» *ciegas* iba dirigida a las empresas españolas que operaban como *pantallas* Gallarfran Distribuciones y Readymemory, que, a su vez, se la dirigían a los *distribuidores mayoristas* para finalmente acabar en los *distribuidores minoristas*. Sociedades distribuidoras, mayoristas y minoristas, frente a las que no se formuló acusación alguna. Así, quienes aparecían como obligados tributarios frente a la Administración Tributaria eran las «*truchas*» *sin ROI* o *ciegas*, pues de ellas partía una facturación que permitió a Gallarfran Distribuciones y Readymemory la deducción de las cuotas soportadas, sin que las primeras presentaran ningún tipo de declaración ni liquidación, ni por supuesto ingresaran el IVA.

Por estos hechos Gallarfran Distribuciones y Readymemory fueron absueltas de los pedimentos que como responsables penales interesó exclusivamente la Abogacía del Estado, siendo condenadas como responsables civiles subsidiarias.

Como se adelantó *supra*, en esta sentencia se plantean dos cuestiones que aquí interesan y merece la pena destacar. En primer lugar, se describe un auténtico esquema defraudatorio en carrusel, con sociedades *conduit* radicadas en otros Estado de la UE, sociedades *instrumentales*, sociedades *pantalla* y *distribuidoras mayoristas* y *minoristas*. Sin embargo, se aprecia como la acción penal se dirige contra sociedades que desempeñan el rol de *pantallas* y no disponen de una estructura mínima que permita cierta alteridad entre la sociedad y la persona física que la administra y se deja al margen a las sociedades *distribuidoras mayoristas* y *minoristas*, que, dado el esquema defraudatorio que se relata, a buen seguro serían las grandes beneficiadas y responsables de la trama. Así, no parece que se haya visualizado la trama defraudatoria desde un esquema de conjunto, si no de forma parcial y fragmentada, dirigiendo la acción penal únicamente contra unos concretos eslabones de la cadena de fraude de forma aislada excluyendo a otros. Este entendimiento acotado a determinados operadores de la cadena de fraude, como ya se advirtió páginas atrás, implica dejar fuera a los verdaderos responsables, *in casu*, las sociedades distribuidoras mayoristas y minoristas, que seguramente resultaron ser las principales beneficiadas.

En segundo lugar, las sociedades Gallarfran Distribuciones y Readymemory frente a las que solo la Abogacía del Estado dirigió la acusación, fueron finalmente absueltas por dos motivos fundamentales.

El primero porque a pesar de que Gallarfran Distribuciones y Readymemory se dedujeron un IVA soportado que no obedecía a la realidad de una ope-

ración mercantil, tal concreta actuación en el desarrollo delictivo organizado no habría representado ninguna autonomía e independencia societaria de las restantes sociedades que fueron consideradas instrumentales en dicho entramado delictivo y que no fueron traídas al procedimiento. Del mismo modo que en estas, existiría en Gallarfran Distribuciones y Readymemory una perfecta identificación con los administradores acusados por igual, sin que hubieran tenido una actividad empresarial real ajena a la finalidad criminal, y la que, si pudo existir, fue de escasa entidad. Ignorándose, además, si tuvieron ingresos o beneficios legales, y, sobre todo, si los tuvieron en su propio beneficio como tales personas jurídicas o en el exclusivo de las personas físicas administradores de derecho o de hecho, en ejecución de la actividad defraudatoria organizada.

El segundo motivo está relacionado con la vulneración del principio *non bis in ídem*, al entender que existía una identidad absoluta y sustancial entre Gallarfran Distribuciones y Readymemory y sus administradores, con voluntades solapadas y sin que constase que tales personas jurídicas hubieran disfrutado de beneficios propios diferentes a los que obtuvieron sus administradores también acusados como ya se ha dicho. Esta circunstancia lleva definitivamente a descartar la responsabilidad penal de las mercantiles dejando tan solo la de las personas físicas que las administraban. De esa forma, se trataría de evitar el riesgo de la doble incriminación que, a pesar de ser formalmente posible, resultaría contraria a la realidad de las cosas y podría vulnerar el principio de prohibición de doble incriminación.

Por demás, merece la pena destacar que en la fundamentación que lleva a la conclusión absolutoria de las mercantiles, la sentencia principia con la referencia a la reciente interpretación sobre la admisión de las formas de autoría y participación en el art. 31 bis CP. Refiere, con cita a la STS n.º 298/2024, de 8 de abril, que, pese a que pueda considerarse que para que exista responsabilidad penal de una persona jurídica el art. 31 bis CP exige que el directivo o empleado que actúa por cuenta de ella o a su servicio sea autor principal del delito (solo cometería el delito el autor directo que lo ejecuta, sin que pudieran cometerlo los inductores, ni los cooperadores, necesarios o no, sino tan solo quien realiza el hecho), tal interpretación ha quedado descartada. En nuestra opinión esta tesis es absolutamente discutible, al menos, por dos motivos. El primero porque desde el punto de vista semántico únicamente pueden cometer el delito aquellos que hubieran realizado el hecho típico y antijurídico en concepto de autor. El partícipe en cambio no comete el delito en propiedad. Con su intervención dolosa en la ejecución del hecho dominado por el autor únicamente ayuda a este a cometerlo. Es decir, contribuye con su conducta a la comisión del delito de otro. Únicamente con un ejercicio de retorsión podrían

entenderse incluidas en la expresión prevista en los dos títulos de imputación del art. 31 bis CP «*delitos cometidos*» las formas de participación e instigación. Rozando, en tal caso, incluso, la interpretación extensiva contra reo. El segundo, desde el punto de vista sistemático, porque si se parte de la tesis propuesta por diversos autores respecto a que la responsabilidad penal de las personas jurídicas constituye una forma de participación omisiva en el delito de los sujetos físicos vinculados porque tolera el delito individual en su favor y con ello contribuye a él, sostener la responsabilidad penal de la persona jurídica por la participación del sujeto físico vinculado en un delito comisible por personas jurídicas, sería tanto como afirmar la punición de la participación en la participación, algo frontalmente opuesto al principio constitucional de proporcionalidad y al de intervención mínima del Derecho Penal ya superada actualmente.

### **III. CRITERIOS PRÁCTICOS PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE UN MODELO DE *COMPLIANCE* PENAL ORIENTADO A LA PREVENCIÓN DEL FRAUDE CARRUSEL**

#### **1. BASES PARA LA APLICACIÓN DE LAS TÉCNICAS DE *COMPLIANCE* FRENTE AL RIESGO PENAL DEL FRAUDE CARRUSEL: BREVE RECAPITULACIÓN DE ALGUNAS CONCLUSIONES PREVIAS**

A lo largo del estudio de las distintas cuestiones relacionadas con el *fraude carrusel* en los capítulos precedentes, se han sentado las bases para la difícil empresa que ahora se persigue: identificar las claves para impulsar un modelo de *compliance* enfocado a la prevención del riesgo penal del *fraude carrusel*. Nada fácil.

En lo que sigue, trataremos de recopilar las principales conclusiones alcanzadas hasta ahora relacionadas con la temática que nos ocupa, las cuales, servirán para desarrollar los elementos que, de todo lo expuesto hasta aquí, entendemos esenciales para configurar el modelo de *compliance* penal en este segmento. No se pretende reiterar lo ya dicho en páginas atrás, pues, lógicamente, allí nos remitimos, sino de esbozar brevemente los elementos identificados y conectarlos con la esfera de *compliance* y la gestión de riesgos como último enfoque multidisciplinar de este trabajo.

#### **1.1 Contexto de riesgo en las operaciones comerciales intracomunitarias**

El *fraude carrusel* trae origen en el abuso por parte de los delinquentes fiscales de la normativa reguladora del IVA en las operaciones comerciales

intracomunitarias. Amparándose en las debilidades que presenta el sistema de tributación transitorio establecido en la Sexta Directiva, con motivo de la introducción del mercado único europeo. Ese es el contexto tributario del que parten todas las modalidades englobadas en este tipo de fraude, y, por tanto, el contexto en el que aparece el riesgo tributario y penal para las personas jurídicas que realizan o participan en operaciones que tienen su origen o destino en el mercado intracomunitario europeo, o, incluso, en un tercer Estado extracomunitario.

De acuerdo con el art. 3 de la LIVA, todas las operaciones comerciales de bienes realizadas entre países y/o territorios que estén incluidos en el concepto de «Estado miembro», «Territorio de un Estado miembro» o «interior del país», tendrán la consideración de *operaciones intracomunitarias* y les será de aplicación el régimen especial de tributación en IVA. En estas transacciones comerciales se incluyen dos hechos imposables distintos; las EIB en las que se transfieren los bienes a un operador ubicado en otro Estado miembro y las AIB en las que se adquieren los bienes de un operador ubicado en otro Estado miembro. Ambas, con un régimen de tributación distinto. Mientras que las *primeras* disfrutan de un régimen de *exención* en el IVA específico regulado en el art. 25. Uno LIVA. Las *segundas*, disponen de un mecanismo previsto en la ley por el que se invierte la condición de sujeto pasivo del tributo de forma que es el adquiriente de los bienes quien debe proceder a autorrepercutirse las cuotas del tributo correspondientes y a declararlas a la Hacienda Pública, pues el bien abandona el Estado de origen sin IVA soportado al estar exenta la entrega en origen. Por su parte, las operaciones comerciales interiores subsiguientes que se realicen con esos bienes, ahora sí, ya estarán sujetos al sistema de tributación nacional de cada Estado miembro.

Unido a lo anterior, cualquier tipo de operación comercial realizada por los contribuyentes estará sujeta a obligaciones tributarias *formales y materiales*. Sin embargo, cuando hablamos de operaciones intracomunitarias, además de las generales, los contribuyentes deben cumplir con otras obligaciones específicas derivadas de la propia especialidad tributaria de estas operaciones. Las obligaciones tributarias que deben cumplir son las siguientes: i) presentar las declaraciones relativas al *comienzo, modificación y cese* de las actividades que determinen su sujeción al impuesto; ii) solicitar de la Administración Tributaria el *número de identificación fiscal* y comunicarlo, así como acreditarlo en los supuestos que se establezcan; iii) llevar a cabo un *facturación* de todas sus operaciones, ajustadas a lo establecido reglamentariamente; iv) llevar la *contabilidad y los registros* que se establezcan sin perjuicio de lo establecido en el CCom y demás normas contables; iv) presentar periódicamente o a re-

querimiento de la Administración Tributaria, la *información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas*; v) *presentar las declaraciones* correspondientes e ingresar el importe resultante cuando corresponda; v) *nombrar un representante* a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en la Ley cuando se trate de sujetos pasivos no establecidos en la UE, salvo que se encuentren establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Unión; vi) cumplir con las *obligaciones estadísticas* cumplimentando el modelo Intrastat. El incumplimiento de estas obligaciones tributarias, especialmente las de tipo material, que son las referidas a la liquidación y pago del tributo, serán las que efectivamente lleven a consumir las defraudaciones fiscales.

Hasta aquí, el marco tributario en el que tiene lugar las operaciones comerciales intracomunitarias. Ahora bien, el *fraude carrusel*, partiendo de ese contexto, viene configurado por una particular mecánica defraudatoria constituida por un elenco de conductas y sujetos participantes cuyas notas características son las siguientes: Un operador es situado en el primer escalón de la operación de adquisición intracomunitaria y en poco tiempo, realiza, o simula realizar, operaciones de compra de productos. Esos productos son adquiridos en países de la UE, exentos de IVA. El primer operador que adquiere las mercancías es la «*trucha*» y responde al patrón de una sociedad limitada, constituida con capital mínimo, en realidad con un capital nulo, sin patrimonio y con personas físicas ajenas al comercio o sector en cuestión, insolventes, indigentes, parados, jubilados, estudiantes (testaferros) que figuran formalmente como administradores de derecho o apoderados. De facto, esas sociedades no existen más que sobre el papel y suelen ser eliminadas en un plazo breve de tiempo del registro a efectos de IVA intracomunitario o expulsadas del ROI por la Agencia Tributaria, al no existir en los domicilios declarados indicios de actividad real.

Estas sociedades situadas en el primer escalón transmiten la mercancía, en facturas con IVA, a otras sociedades que operan en un segundo escalón, las *pantallas*. Estas segundas sociedades suelen cooperar o directamente ser controladas por la misma trama que las primeras. Por lo general, serán sociedades reales que desempeñan una actividad económica, disponen de estructura y trabajadores y cumplen con sus obligaciones fiscales, aunque, dada la enorme casuística, pueden ser igualmente sociedades instrumentales, vacías de contenido patrimonial y actividad empresarial. Además, estas sociedades pueden obedecer a una concertación en su funcionamiento con las «*truchas*» ya que son dirigidas o instruidas por las mismas personas. El IVA repercutido y no ingresado por las «*truchas*» es aparentemente deducido por las *pantallas* que compran y venden

por importes significativamente idénticos o con poco margen en los precios. La mercancía pasa por ellas sin añadir valor alguno, con el único propósito de separar al *distribuidor* final de las «*truchas*», creando la apariencia en esta *distribuidora* de un desconocimiento del fraude que, normalmente no existe.

Por último, las mercancías reales o ficticias pasan a un empresario de la distribución, la *distribuidora* o *broker*, que, o bien las vende a clientes finales, u otros *distribuidores*, o bien, en caso del carrusel, saca de España la mercancía con destino a otro estado de la UE o incluso a un tercer estado, cerrando así el carrusel de IVA. Las «*truchas*», en ocasiones, pueden vender directamente a *distribuidores*, o actuar también como *pantalla* o *distribuidor*.

Así pues, de todo lo anterior se extrae que las transacciones comerciales o cadenas de transacciones que presentan el principal riesgo de creación o participación en el *fraude carrusel* son aquellas que tienen como origen o destino EIB y AIB (incluidas las operaciones interiores vinculadas). Y ello, por las debilidades que presenta el sistema transitorio de tributación del IVA en la UE. Hay que advertir que, cuando lo que se pervierte no es este sistema especial de tributación en el IVA sino la normativa general del impuesto, estaremos ante defraudaciones tributarias clásicas, más o menos complejas, pero no ante fraudes de tipo carrusel que exigen un componente transnacional intraestados. Además de las obligaciones tributarias generales, formales y materiales, los contribuyentes deberán cumplir con unas determinadas obligaciones tributarias específicas por el tipo de operación de que se trata. Será precisamente el incumplimiento de estas obligaciones lo que las lleve a materializar el delito contra la Hacienda Pública. Unido a ello, el *fraude carrusel* tienen un componente colectivo y organizativo absolutamente necesario, por lo que los terceros proveedores con los que los contribuyentes de buena fe se relacionan en el marco de las transacciones comerciales desempeñan un papel muy importante en materia de *compliance*. De ahí que sea absolutamente necesario el adecuado control sobre los proveedores y los terceros que se relacionan con ellos, las mercancías objeto de las transacciones comerciales y la correcta gestión tributaria del IVA y el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Constituyendo así estos elementos el núcleo sobre el que deberá girar la valoración y tratamiento del riesgo tributario y penal en este ámbito.

## 1.2 Actividades de riesgo penal vinculadas al fraude carrusel

El contexto delimitado en el ordinal anterior se encuentra vinculado inexorablemente con los tipos penales que pueden ser cometidos en el marco

del *fraude carrusel*. El análisis de estos tipos penales, junto con los demás factores internos y externos, permite determinar cuáles son las concretas actividades en las que pueden cometerse los delitos que deben ser prevenidos en este segmento específico. Del mismo modo, permite conocer las particularidades de cada uno de ellos y que deben ser tenidas en cuenta desde el prisma del diseño de las medidas de vigilancia y control idóneas y eficaces dirigidas a la prevención o detección temprana de tales delitos.

A continuación, recopilamos brevemente los tipos penales vinculados al *fraude carrusel* y las concretas actividades que deberán ser tenidas en cuenta con especial énfasis a la hora de realizar el análisis de riesgos del modelo de *compliance* y la confección del mapa de riesgos:

i) *Delito contra la Hacienda Pública y subtipo agravado de grupos organizados*.

El *fraude carrusel* está diseñado para defraudar el IVA a la Hacienda Pública valiéndose de las debilidades que ofrece el régimen transitorio de exenciones e inversión del sujeto pasivo tributario establecido en la Dir. IVA. En consecuencia, será la defraudación de ese tributo y el delito fiscal (art. 305 CP) el principal riesgo penal que se deriva de este fraude. Y, dentro de este delito, dos serán las modalidades comisivas que pueden darse atendiendo a la propia configuración del IVA: la *elusión del pago del tributo* y la *obtención indebida de devoluciones*.

Cierto es que el cumplimiento de la normativa tributaria vigente y la gestión de los tributos constituyen de forma generalizada el riesgo de delito fiscal en cualquiera de sus modalidades. Sin embargo, en el ámbito concreto en el que nos encontramos, para delimitar correctamente los núcleos de riesgo habrá que hacer especial énfasis en los elementos específicos concurrentes como: i) el tipo de tributo cuya defraudación pretende evitarse (*in casu* IVA) junto con las particulares obligaciones tributarias formales y materiales que lo caracterizan; ii) la zona geográfica de influencia en la que tienen lugar las actividades que devengan el tributo (mercado europeo); iii) el sector de actividad al que pertenecen tales actividades; iv) los bienes objeto de las transacciones, su existencia, cantidad, calidad y valor, y; v) los perfiles y el tipo de relación que se mantiene con los proveedores de las mercancías y el resto de terceras partes relacionadas.

Resumidamente, pues ya lo hemos desarrollado, las actividades sobre las que debe enfocarse el análisis del riesgo de delito fiscal serán: i) la gestión del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales en general y en el IVA en particular. Especialmente las de llevanza de contabilidad, las

que implican la liquidación y el pago del tributo y las que conllevan su deducción o devolución; ii) el proceso de diligencia debida en la selección adecuada de las personas delegadas para el cumplimiento de las funciones tributarias; iii) el control sobre el desempeño de las funciones tributarias que tienen atribuidas las personas delegadas dentro de la empresa; iv) la gestión y control de los pagos e ingresos recibidos por terceras partes, en particular, proveedores y Administración Tributaria.

De otro lado, el riesgo de concurrencia del subtipo agravado (art. 305 bis CP), por cuantía [superior a 600.000 euros, letra a)] y especialmente el de grupos organizados [letra b) y c)], cuya esencia radica en la defraudación cometida en el seno de una organización o grupo criminal, o, en 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, obliga a considerar las siguientes actividades de riesgo: i) la realización de operaciones económicas con terceras partes radicadas en otros Estados miembros o en el mismo país pero vinculados al comercio intracomunitario; ii) la vinculación con personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación relacionados con fraudes tributarios; ii) los procesos de diligencia debida sobre la adecuada selección, formalización y mantenimiento de las relaciones con terceras partes, especialmente aquellas que puedan generarle responsabilidad y/o que estén vinculadas al comercio intracomunitario; el control sobre el tipo de vinculaciones e interacciones que se tienen con tales terceras partes, ya sean de tipo personal, económico, mercantil, orgánico o análogos; iii) el debido control sobre las personas que llevan a cabo los referidos procesos de diligencia debida.

ii) *Delito de falsedad documental.*

Aunque el delito de falsedad documental no es un tipo que admite la responsabilidad penal de la persona jurídica, entendemos que debe ser considerado en el análisis de las actividades de riesgo penal del modelo de *compliance*. El delito está vinculado principalmente al deber de facturación y a la emisión y recepción de facturas que integran IVA, constituyendo normalmente la base de la defraudación tributaria, tanto en la modalidad de elusión del pago del tributo, como en la obtención indebida de devoluciones. Del mismo modo, también está vinculado a los documentos que acreditan los medios de transporte de las mercancías objeto de las operaciones comerciales, y que, aunque no alcance a materializar la defraudación tributaria *ex post*, si coadyuvan a su ocultación o maquillaje.

Por ello, desde un plano netamente preventivo, el control sobre la veracidad de los documentos de la sociedad y la información consignada en ella cobra relevancia como una actividad de riesgo penal precedente al delito contable o fiscal. En concreto, la correcta llevanza de la facturación, la gestión de las facturas, los documentos vinculados a los medios de transporte y la veracidad de la información reflejada en ellos.

*iii) Delito contable.*

El delito contable es considerado un *acto preparatorio* del delito contra la Hacienda Pública que, una vez se consuma la defraudación tributaria típica, aquel queda absorbido por este último en una relación de consunción (art. 8.3.º CP). No obstante, puede considerarse la antesala de la defraudación, pues en el subyace el deber extrapenal de llevar la *contabilidad fiscal* de forma adecuada. Lo que, sin lugar a duda, alcanza a constituir el núcleo de la conducta defraudatoria.

Así pues, la llevanza de la *contabilidad*, la diligencia en la selección de las personas a quien se les atribuye o delega tal función y el control sobre el desempeño de aquellas, serán las actividades que entrañan un riesgo penal para la persona jurídica. Ya se identificó estas actividades como riesgosas en el delito fiscal, lo que significa que, en realidad, tales actividades implican la posibilidad de comisión de los dos tipos penales. Eso sí, por separado, no de forma simultánea, dependiendo de si la defraudación tributaria finalmente llega a consumarse o no. En ese sentido, el análisis de riesgo del modelo de *compliance* deberá prestar especial atención a estas actividades, pues un adecuado control sobre ellas puede llegar a evitar el riesgo de materialización de ambos tipos penales.

*iv) Delito de blanqueo de capitales.*

El delito de blanqueo de capitales puede considerarse un tipo penal accesorio de la defraudación tributaria que configura el *fraude carrusel*. No constituye en sí el fraude, ni forma parte de la mecánica defraudatoria, no obstante, partiendo de la consideración de que las cuotas tributarias defraudadas puede ser objeto de blanqueo, sí se representa como un riesgo penal adicional estrechamente vinculado al delito fiscal.

Las actividades que deberán considerarse en el análisis de riesgos del modelo de *compliance* estarán relacionadas con la correcta gestión del patrimonio de la sociedad. Serán todas aquellas actividades que impliquen actos de adquisición, posesión, utilización, conversión, o transmisión de bienes mue-

bles, inmuebles o valores. Especialmente, aquellos que puedan catalogarse de riesgo, bien por su procedencia dudosa, por el perfil tóxico o irregular que presenten las terceras partes a las que se adquieren los bienes, o bien por la detección de irregularidades en la gestión de los tributos que hayan provocado defraudaciones tributarias.

### 1.3 Participación voluntaria e involuntaria en la estructura defraudatoria

La propia configuración que presenta la mecánica defraudatoria del *fraude carrusel* implica una actuación colectiva y organizada de los sujetos físicos y jurídicos infractores que, con la aportación de sus conductas, permiten materializar la defraudación tributaria. Una circunstancia que no solo tiene incidencia desde el punto de vista punitivo, sino también, especialmente, desde el preventivo y detectivo.

En ese plano participativo, las aportaciones de los sujetos intervinientes pueden ser distintas dependiendo de la jerarquía que presenten dentro de la estructura delictiva: pueden ser directamente los creadores del fraude ejerciendo un papel directivo, organizativo o de coordinación; pueden participar del fraude para sacar algún tipo de beneficio o ventaja económica y/o de mercado a cambio de llevar a cabo determinadas conductas o actividades; o pueden participar en la mecánica defraudatoria aun sin tener conocimiento de la existencia del fraude, siendo instrumentalizados para desempeñar uno de los roles necesarios para materializar el fraude. Diversas posibilidades que engarzan con los distintos papeles que asumen los sujetos concurrentes en la estructura delictiva para alcanzar los fines defraudatorios.

En ese sentido, pueden identificarse dos posibilidades de concurrencia en el fraude: la *participación voluntaria* o *consciente* que estará vinculada al dolo en los ámbitos penal y tributario y la *participación involuntaria* o *inconsciente* relacionada con la imprudencia en el ámbito penal y la culpa simple en el ámbito estrictamente tributario. En este último caso, destaca la importancia del *deber de diligencia* exigible a los contribuyentes como manifestación del principio de proscripción del abuso de derecho en el IVA y cuya adecuada observancia se torna fundamental para prevención y detección del fraude. Ambas formas de participación, voluntaria e involuntaria, deberán ser tenidas en cuenta en el diseño del modelo de *compliance* pues, tanto en una como en otra, la declaración de responsabilidad por la participación en el fraude alcanza a ge-

nerar consecuencias de corte sancionador administrativas y penales o limitativas de derechos.

Así es que no solo será necesario centrar los esfuerzos en prevenir la participación voluntaria en el fraude y la comisión de delitos e infracciones tributarias, sino también la involuntaria, pues, aunque en el ámbito penal no exista una modalidad imprudente del delito fiscal, en el tributario la culpa simple anudada al *deber de diligencia* del contribuyente puede motivar la limitación de derechos de la Dir. IVA y la imposición de sanciones tributarias. Se advierte aquí la correlación que existe en la prevención de conductas que pueden suponer infracciones administrativas y aquellas otras más graves que pueden ser constitutivas de delitos cuyo fundamento radica en la infracción de normas administrativas. Es decir, las conductas ilícitas que puedan ser sancionadas en la vía administrativa, o con mayor gravedad en la penal, deberán ser observadas en el modelo de *compliance* como un riesgo inescindible, con las características particulares de cada una, pero necesariamente anudadas. Ese es el caso de estudio, conductas dirigidas a defraudar tributos que pueden suponer simultáneamente infracciones tributarias, limitaciones de derechos relacionados con el tributo y la comisión de delitos contra la Hacienda Pública.

#### 1.4 Personas jurídicas afectadas por el riesgo de fraude idóneas para implementar modelos de *compliance*

En el *fraude carrusel* no todas las sociedades que participan de la mecánica defraudatoria lo hacen con la misma intencionalidad o con el mismo grado participativo. Del mismo modo, no todas ellas están afectas al sistema de responsabilidad penal del art. 31 bis CP. Ni en todas ellas resulta exigible o adecuado impulsar la implementación de modelos de *compliance*. En ese marco y con ese fundamento se planteó, asumiendo la tesis de la autorresponsabilidad, una distinción entre aquellas sociedades que concurren en el fraude desarrollando su actividad mercantil «*sin tono ético o tolerancia al delito*» y aquellas otras que lo hacen «*con tono ético o intolerancia al delito*».

Las primeras, decíamos, lo harán movidas por una voluntad delictiva congénita o por decisión en bloque de sus dirigentes. Dentro de este grupo, habría que distinguir, de un lado, entre las sociedades que operan como «*truchas*», autoras inmediatas del delito, constituidas o reactivadas con la sola finalidad de ser *instrumentalizadas* para defraudar el IVA (también las *conduit company* y las *pantallas* con perfil de «*truchas*»). Estas son sociedades *inimputables* que deben ser directamente disueltas y en las que los modelos de

*compliance* se tornan inanes por servir aquellas únicamente de instrumentos del delito. De otro, las sociedades que desempeñan la función de *pantalla* (en sentido tributario estricto), la de *distribuidora* o *broker* y también la de *conduit-company* y *contra-trader*. Estas, a pesar de presentar una actividad principalmente lícita y presentarse en el mercado como sociedades estables y aparentemente cumplidoras con la legalidad, sus órganos de gobierno y/o alta dirección en conjunto *deciden delinquir* para obtener mayores beneficios o potenciar su rentabilidad. En estas sociedades se produciría una especie de paradoja de *compliance*. Aquellos que deben impulsar una cultura de fidelidad a la norma en su conjunto son los que precisamente están decididos a rehusarla como medio o forma de alcanzar los objetivos de la empresa. De ahí que los modelos de *compliance* aquí tampoco lleguen a tener sentido, salvo un cambio en sus circunstancias organizativas o conductuales.

Las segundas, las sociedades con tono ético o intolerancia al delito, no concurrirán en el fraude por propia voluntad conjunta de sus dirigentes o al menos por la voluntad de todos ellos. Al contrario, participarán por una deficiente organización y control, ora por un error *in eligendo* en los procesos de selección y nombramiento de las personas que ocupan el órgano administrador y la alta dirección, ora por un error *in vigilando* sobre los empleados cuyas funciones están vinculadas a las distintas áreas implicadas en la mecánica defraudatoria. Será en ellas, siempre que su complejidad organizativa lo posibilite, donde las exigencias de control y los modelos de *compliance* tengan pleno sentido desde la perspectiva de la idoneidad y eficacia.

Identificadas las sociedades que presentan caracteres de idoneidad para la implementación de modelos de *compliance*, concluíamos, previamente, que la *tesis de la simulación* era la solución que mayores cotas de éxito presenta en la persecución de los *fraudes carrusel* en la vía penal. La aplicación de esta tesis conduce a determinar la simulación de las operaciones que dan lugar al fraude para dirigir la acción penal contra la principal sociedad beneficiaria de aquel, la que desempeña el rol de *broker*. Atribuyendo la condición de partícipes al resto de sujetos concurrentes. De ahí que el estudio se centre en la responsabilidad penal y la aplicación de las técnicas de *compliance* de las sociedades que desempeñan ese rol y no tanto en las otras, aunque también pueda resultarles aplicable siempre que estén alineadas en el grupo de sociedades con *tono ético* o *intolerancia al delito*.

Con normalidad, y esto es lo importante en la determinación del sujeto idóneo, las sociedades *distribuidoras* presentan un perfil regular, constituidas conforme a la legalidad, con actividad económica real y solvencia patrimonial. Por lo general, cumplen con los caracteres exigidos por el art. 31 bis CP cuyas

notas específicas serían: i) estar dotadas de *personalidad jurídica*, y por ello, penalmente responsables; ii) ser plenamente *imputables* dado que desempeñan actividad mercantil lícita; iii) disponer de estructura organizativa relevante o una complejidad mínima que permite la separación de esferas de responsabilidad entre propiedad y sociedad; iii) no ser *instrumentalizadas* por otras para cometer delitos, y; iv) en el desempeño de su actividad mercantil se evidenciará que la comisión de delitos se produce de forma accidental por una falta o inadecuado control organizativo y no de forma congénita como medio para alcanzar objetivos ilícitos.

Todo lo anterior, delimita los elementos subjetivos en los que cabe la implementación de modelos de *compliance* orientados a la prevención del riesgo penal del *fraude carrusel* y respecto de los cuales cabe analizar las claves que permitirán que aquel resulte idóneo y eficaz a efectos de la exoneración o atenuación de la responsabilidad penal *ex art. 31 bis CP*.

### 1.5 Personas físicas vinculadas al riesgo penal

En el modelo de responsabilidad penal de las personas jurídicas el factor subjetivo resulta imprescindible dada la naturaleza ontológica que presentan los entes colectivos. Por ellos, siempre actuarán personas físicas que ejecutarán las acciones que formarán su voluntad, entre ellas, las que revisten relevancia penal (hechos de conexión). Desde ahí, hay que referir que el *fraude carrusel* presenta dos prismas distinguidos en lo tocante a las personas físicas que participan en el: i) las vinculadas a las sociedades *distribuidoras*, por lo general las principales responsables y beneficiarias del fraude, y, dentro de ellas, los directivos y subordinados que configuran su estructura funcional; ii) las vinculadas al resto de sociedades que participan en el fraude, en ellas también directivos y subordinados, y; iii) otras sin vinculación específica a sociedades concurrentes en el fraude, pero que pueden participar o estar relacionadas con la trama defraudatoria.

En el primer caso, partiendo de sociedades que cumplen con el perfil y las características ya identificadas, son muchos los sujetos físicos que de una u otra manera desempeñan un papel fundamental en la materialización del fraude tributario y la activación del mecanismo de responsabilidad penal de las personas jurídicas. Bien sea realizando directamente las actividades que permiten la consumación de los delitos, bien participando en ellas con aportaciones más o menos relevantes. En ese sentido, es necesario identificar las áreas de la empresa que por lo general pueden verse afectadas por el riesgo penal del

fraude. Estas serán en general, juntamente o por separado: i) de forma preponderante, el área *financiera y contable*, donde se gestiona el cumplimiento de las obligaciones tributarias, los flujos económicos y la documentación tributaria. En ellas las conductas penalmente relevantes serán llevadas a cabo por los representantes legales, administradores y autorizados para tomar decisiones en materia tributaria y los subordinados integrados funcionalmente en estas áreas; ii) el área de *trading y logística* en la que se gestionan las compras y las ventas de las mercancías objeto de transacciones con terceros, la facturación y el transporte. Aquí las acciones típicas serán ejecutadas por lo general por jefes de compras y ventas, jefes de logística, comerciales, administrativos, operarios y transportistas.

En el segundo caso, se incluirían todas las personas físicas vinculadas al resto de sociedades que participan en la mecánica defraudatoria, con aportaciones más o menos relevantes, dependiendo del rol que tengan asignado en la trama. Aquí, encontramos igualmente directivos y subordinados, pero ahora vinculados funcionalmente con las sociedades *conduit*, «*trucha*», *pantalla* y *contra-trader*. Por lo general, todos ellos participarán de la defraudación de la sociedad *distribuidora* y por ello serán responsabilizados penalmente. Eso sí, sin perjuicio de que puedan crear o participar en otras tramas simultáneamente, lo que en la práctica viene siendo frecuente. En cuanto a las sociedades, concluimos que aquellas no pueden ser responsables por la participación de sus miembros en el delito de otras sociedades. El art. 31 bis CP en su literalidad no contempla tal posibilidad, aunque la jurisprudencia reciente parece inclinarse por lo contrario. Sin embargo, respecto a los sujetos físicos ejecutores materiales de las conductas participativas, estos sí podrán ser considerados cooperadores necesarios o cómplices de los delitos cometidos desde la sociedad distribuidora. A salvo podrían quedar aquellas conductas que, incluso, pudieran ser consideradas delictivas y supongan la declaración de responsabilidad penal como autores.

El tercer caso, abarcaría a aquellas personas físicas que no tienen vinculación con las sociedades de la trama, pero llevan a cabo actuaciones tendentes a favorecer el fraude tributario. Piénsese en aquellos que falsean documentos de identidad para constituir sociedades, en los que se dedican a captar a testaferreros o en los que gestionan sociedades instrumentales para cederlas a la trama. Su responsabilidad, al igual que el segundo grupo, basculará entre la participación necesaria y la complicidad atendiendo a la importancia de la contribución a la mecánica defraudatoria.

Con todo lo anterior, en lo que respecta al modelo de *compliance* penal, la identificación y adecuado control del factor humano del fraude es especial-

mente relevante, pues la idoneidad y eficacia de las medidas de control para la prevención de los delitos que deban implantarse dependerá en gran medida de ello. En la sociedad *broker*, desde la perspectiva *ad intra* será de especial interés identificar las áreas afectadas por el riesgo penal del *fraude carrusel* y las personas que desempeñan las funciones que dan lugar a la materialización del riesgo. Desde la perspectiva *ad extra*, lo será la identificación de aquellos terceros, sociedades y personas físicas, con las que desarrolla actividad comercial o económica sujeta a tributación con origen directo o indirecto en operaciones intracomunitarias.

### 1.6 Indicios o *red flags* de la participación en el fraude

En la vía penal, la jurisprudencia ha venido identificando de forma genérica una serie de indicios o *red flags* que vienen siendo considerados como reveladores de la existencia del fraude. Estos indicios se constituirán como un elemento esencial para el modelo de *compliance*. Servirán de referencia para identificar y detectar el riesgo de fraude y para diseñar medidas necesarias preventivas y detectivas eficaces que permitan desplegar y acreditar la diligencia debida de cualquier operador que confluja en el mercado.

Los indicios identificados a los solos efectos enunciativos, pues se revela innecesario reproducir nuevamente su contenido aquí, son *numerus apertus*: i) realizar operaciones de compraventa de mercancías sin lógica comercial, innecesarias o que no puede justificarse el motivo por el que se realizan; ii) el precio de las mercancías es notoriamente anómalo o está fuera de los precios y márgenes normales de mercado; iii) existencia de un movimiento circular de las mismas mercancías a través de operaciones de compraventa; iv) existencia de facturas falsas o falseadas que documentan transacciones comerciales ficticias o falseadas; v) existencia de operadores con perfil tóxico o irregular o que desempeñan actividades distintas a las de su objeto social; vi) existencia de una vinculación orgánica, funcional o personal con los operadores irregulares; vii) coincidencia de aspectos mercantiles en los operadores tóxico o irregulares; viii) vinculaciones bancarias con los proveedores irregulares; ix) facturación exclusiva a proveedores irregulares; x) simultaneidad de la condición de proveedores y/o clientes de los operadores irregulares; xi) inexistencia, falsedad o dificultad para identificar los medios de transporte; xii) irregularidades en el transporte de las mercancías o existencia de documentación falsa o falseada para documentarlo; xiii) confusión de empresas en el transporte y recepción de la mercancía; xiv) dificultad para identificar los medios de pago de las

transacciones comerciales; xv) falsedad del NOI; xvi) denuncia de otros operadores del sector, o; xvii) incumplimiento de los requisitos formales para desarrollar la actividad mercantil en el sector en el que se opera.

### 1.7 Consecuencias de la materialización del riesgo penal vinculado al fraude carrusel

Una vez materializado el fraude, la responsabilidad por la creación y/o participación en esta mecánica defraudatoria implica la asunción de determinadas consecuencias para los sujetos físicos y jurídicos intervinientes. Especialmente para los últimos en el nuevo contexto configurado con el art. 31 bis CP. Estas consecuencias son principalmente de corte sancionador, las que más interesan aquí, aunque van mucho más allá, abarcando consecuencias jurídicas, mercantiles, económicas, comerciales, estratégicas, reputacionales y operacionales. Por tanto, todas ellas suponen un factor de gran importancia desde el prisma de *compliance* que revela la necesidad de adoptar medidas idóneas para la evitación o detección temprana del fraude. Un objetivo que se torna fundamental en cuanto a eludir la responsabilidad y todas estas consecuencias derivadas.

El alcance de la responsabilidad y las consecuencias que los sujetos concurrentes al fraude enfrentan por su participación en el dependerá de varios factores. Estos pueden decirse que son: la voluntariedad o involuntariedad de la participación en el fraude; el rol que los sujetos hubieran desempeñado en la cadena de transacciones fraudulenta; el perfil y características que presentan los sujetos intervinientes; la mayor o menor relevancia de las aportaciones concretas que hubieran realizado a la mecánica defraudatoria; el importe de las cuotas defraudadas, o; el ámbito jurídico desde el que se ponderen estos factores: tributario, penal y civil.

En cuanto a estos tres ámbitos jurídicos referidos *supra*, diferente naturaleza presenta las consecuencias que pueden enfrentarse. Veámoslo.

En el *plano tributario*, serían: i) *limitación de derechos* derivados de la normativa IVA, principalmente la pérdida del beneficio de la exención en las EIB (art. 25 LIVA) o del derecho a la deducción y devolución del IVA (arts. 98 y 115 LIVA); ii) *infracciones tributarias* (arts. 191 LGT y ss.) cuyas sanciones pueden ser *pecuniarias* (art. 185 LGT) o *no pecuniarias* (art. 186 LGT); iii) *responsabilidad subsidiaria* por la defraudación de terceros (art. 87.5 LIVA); iv) pérdida de la condición de operador intracomunitario por la retirada del NOI, la baja cautelar o definitiva en el ROI y la exclusión del censo VIES.

En el *plano penal*, las consecuencias, mucho más gravosas, serían la imposición de *penas y consecuencias accesorias* que vendrían anudadas a la declaración de responsabilidad penal por los delitos vinculados al fraude. En concreto, las penas previstas para los delitos contra la Hacienda Pública y, con especial significancia, el subtipo agravado de delito fiscal (arts. 305, 305 bis y 310 bis CP). Pero también, por delitos de falsedad documental, especialmente en documento mercantil (art. 390 y 392 CP), aunque de estos solo serían responsables los sujetos físicos y de forma residual delitos de asociación ilícita (art. 515 CP y 520 CP) y delitos de blanqueo de capitales (art. 301 CP) aunque, en puridad, estos últimos no formen parte del fraude, pero puedan guardar relación estrecha con el. Juntamente con las penas previstas para estos tipos penales, como consecuencias accesorias que eventualmente pueden imponerse encontramos: de un lado, el *decomiso* de los bienes, medios o instrumentos utilizados para preparar o ejecutar el delito o de los efectos y las ganancias derivadas del mismo *ex arts. 127 a 127 octies CP*; de otro, las previstas expresamente en el art. 129 CP para empresas, organizaciones, grupos o cualquier otra clase de entidades o agrupaciones de personas que por carecer de personalidad jurídica no se encuentran afectas al art. 31 bis CP, y; de otro, y respecto a las sociedades instrumentales, la *disolución* jurídica ponderando los intereses en juego.

En el *plano civil*, de acuerdo con el art. 116.1 CP toda persona, física o jurídica, criminalmente responsable de un delito, también lo es civilmente si del hecho se derivan daños o perjuicios, cuyo resarcimiento comprende: la restitución, la reparación del daño o la indemnización de perjuicios materiales y morales (art. 110 CP). De ahí que los penalmente responsables por los delitos vinculados al fraude también lo sean civilmente por los daños y perjuicios generados con ocasión de la comisión de los delitos. Siendo el principal perjuicio causado por el *fraude* la defraudación de la cuota tributaria, unida a los intereses de demora y procesales aplicables, constituirá el núcleo de la reparación civil, que, recordemos, deja de tener naturaleza tributaria de acuerdo con la teoría de la mutación del título.

Así las cosas, el diseño e implementación de modelos de *compliance* enfocados a aquellas sociedades que participan de operaciones comerciales vinculadas al comercio intracomunitario, deberá tener entre sus principales objetivos la evitación de la declaración de responsabilidad y las consecuencias anudadas a esa responsabilidad. Sin perder de vista aquellas otras que citadas de carácter mercantil, económico, comercial, estratégico, reputacional y operacional.

## 2. CRITERIOS PRÁCTICOS PARA EL DISEÑO DEL MODELO DE *COMPLIANCE* ENFOCADO A LA PREVENCIÓN Y DETECCIÓN DEL RIESGO PENAL EN EL FRAUDE CARRUSEL

La exposición que ahora se pretende no busca la confección y el desarrollo de un modelo de *compliance* penal en toda su extensión, con análisis de cada uno de sus elementos. Tampoco prevenir y detectar el riesgo de comisión de todos los supuestos de delito fiscal que pueden darse en la práctica. Con mayor precisión, se trata de identificar los aspectos clave sobre los que debería focalizarse un modelo de *compliance* penal para la prevención del riesgo de *fraude carrusel* en cuanto que mecánica específica de defraudación al IVA, y con ello, evitar o minorar la responsabilidad penal de la persona jurídica. Ahora bien, no resultará excesivo y sí enriquecedor, esbozar previamente las pautas generales que el modelo de *compliance* deberá observar en cuanto a la implantación de medidas dirigidas a la prevención del fraude fiscal. Pues, a partir de ellas, podrán plantearse los puntos clave referidos y sobre los que el modelo y las medidas preventivas y detectivas deberían focalizarse para la prevención del riesgo penal del *fraude carrusel*.

Huelga decir que los criterios que aquí tratamos de aportar, desde la perspectiva preventiva, podrían servir para evitar, tanto la responsabilidad penal por participación voluntaria en el fraude como la responsabilidad tributaria por la participación involuntaria que ya se ha explicado. La razón atiende a la interrelación que se presenta entre estas dos perspectivas y la necesidad de conformar las particularidades de cada una de ellas. Del mismo modo, es importante no perder de vista que estos criterios son de aplicación a los modelos de *compliance* impulsados en todas aquellas sociedades que participan en el tráfico mercantil, lógicamente, pero con especial significancia, por su mayor exposición al riesgo, en las que lo hacen en el comercio intracomunitario y/o que participan en sectores del mercado en el que existen cadenas de transacciones con operadores radicados en otros Estados miembros o que están contaminados por el fraude.

### 2.1 Enfoque general del modelo de *compliance* para la prevención del fraude fiscal

Como se ha adelantado, en este apartado se intentarán esbozar las pautas generales que el modelo de *compliance* debe observar en cuanto al cumplimiento normativo vinculado a los delitos contra la Hacienda Pública. Par-

tiendo de la idea de que, en materia tributaria, lo esencial será que el modelo permita acreditar razonablemente la existencia de una voluntad de cumplimiento, la interpretación razonada de las normas tributarias y la observancia de los principios de buena fe, confianza y transparencia en la toma de decisiones.

Una de las cuestiones características del delito fiscal es que no está prevista (todavía) la modalidad comisiva imprudente<sup>342</sup>. De ahí la imposibilidad de sostenerse la responsabilidad penal por este delito de un sujeto cuya actuación esté basada en la creencia de estar cumpliendo correctamente con la norma jurídica que le es aplicable. La acreditación de esa creencia de comportamiento conforme a la norma excluirá el elemento defraudatorio y provocará la ruptura del nexo de conexión entre la parte objetiva y la subjetiva del delito en cuestión. Lo importante será pues demostrar la existencia de una política interna en la empresa que incluya pautas y medidas tendentes a asegurar la correcta aplicación de la norma tributaria. Para la acreditación de estos extremos, será necesaria la implantación de un modelo de *compliance* unificado orientado a la prevención del riesgo fiscal. Que parta, lógicamente, del cumplimiento de las obligaciones tributarias para eludir la responsabilidad por infracciones administrativas<sup>343</sup>, pero que alcance, asimismo, a excluir la *ocultación o mendacidad* como elemento defraudatorio característico de los delitos fiscales para esquivar la responsabilidad penal<sup>344</sup>.

Así, pues, el punto de partida del modelo de *compliance* será la adhesión al CBPT confeccionado por la Agencia Tributaria<sup>345</sup>. Un documento que tiene como objetivo promover una relación cooperativa recíproca entre la Administración Tributaria y las empresas que decidan suscribir el documento. Una relación que estará presidida por los principios de *transparencia* y *confianza*

---

<sup>342</sup> Históricamente siempre existió unanimidad a la hora de propugnar que el delito de defraudación tributaria solo debería ser castigado en su versión dolosa. El Legislador de 1995 confirmó dicha propuesta doctrinal, que, por lo demás, era la solución que de consuno venían manteniendo doctrina y jurisprudencia en el sistema anterior del *numerus apertus* en la imprudencia, véase Martínez-Buján Pérez, C., Derecho penal económico, PG, 6ª edición, cit., p. 683. No obstante, existen autores que postulan por la regulación de una modalidad imprudente en el delito contra la hacienda pública, véase Nieto Martín, A., «Tax compliance y cumplimiento colaborativo», webinar impartido por Moreno González, S. el 2 de noviembre de 2020, ciclo de webinars de cumplimiento normativo organizado por la Universidad de Castilla la Mancha, 2020 (disponible en línea: <http://www.fiscalidadytaxcompliance.net/sites/default/files/actividades/Seminario-cumplimiento-normativo-2020.pdf>, última consulta: 30 de noviembre de 2020).

<sup>343</sup> De acuerdo con la norma UNE 19602:2019, Sistemas de gestión de *compliance* tributario. Requisitos con orientación para su uso.

<sup>344</sup> De acuerdo con la norma UNE 19601:2025, Sistemas de gestión de *compliance* penal. Requisitos con orientación para su uso.

<sup>345</sup> Disponible en línea: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias.html>.

*mutua* y que debe dar lugar a un desarrollo de la misma conforme a los principios de buena fe y lealtad entre las partes. De esa forma, se trata de aumentar la eficacia de los controles de la Administración Tributaria, reducir la inseguridad jurídica a la que podrían estar expuestas las empresas y la litigiosidad que puede surgir entre ambas partes<sup>346</sup>.

Con la adhesión a este código, formalizada a través de un acuerdo del órgano de gobierno de la empresa contribuyente<sup>347</sup>, esta puede reducir los riesgos tributarios y la prevención de aquellas conductas que puedan llegar a materializarlos gracias a una serie de recomendaciones de carácter voluntario que ofrece la Administración Tributaria. Estas recomendaciones están dirigidas a mejorar y garantizar la aplicación del sistema tributario, la seguridad jurídica, la cooperación entre la Agencia Tributaria y las empresas, y la aplicación de políticas fiscales responsables en estas últimas.

No obstante, el contenido del CBPT presenta un contenido excesivamente amplio y abstracto, por ello, además de la adhesión a este documento, resultará imprescindible que las empresas desarrollen el contenido de aquel a través del diseño y configuración de un MBPT propio que incluya esencialmente dos tipos de medidas<sup>348</sup>: i) de un lado, y con carácter general, las orientadas a la *gestión del riesgo tributario*. La AEAT en el anexo del CBPT recoge los requisitos necesarios para que una empresa cuente con un sistema de gestión del riesgo tributario adecuado. En particular, se considera que se cumple el CBPT (y la LSC) si las empresas configuran un catálogo de conductas dirigidas a prevenir el riesgo. Entre ellas destaca la fijación de una adecuada estrategia fiscal por el consejo de administración u órgano equivalente, carecer de estructuras de carácter opaco con finalidades tributarias o tratar de minorar lo conflictivos de la interpretación de la norma aplicable. El anexo también incluye buenas prácticas en materia de transparencia fiscal, aconsejando a las empresas que comuniquen a la AEAT determinada información como su presencia

---

<sup>346</sup> Véase CBPT de la AEAT, p. 3.

<sup>347</sup> El procedimiento para comunicar la adhesión a la AEAT es el siguiente: Remisión a la STFGE –Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales de la AEAT– del documento de acuerdo del órgano de gobierno, a través del registro de la Delegación Especial de adscripción de la organización o de la DCGC o mediante un correo electrónico; La STFGE la comunica a la Delegación Especial de adscripción de la organización o, en su caso, a la DCGC; Salvo manifestación expresa en contra de la organización afectada, cursada a través de la STFGE, se publica la relación de organizaciones adheridas en la página web de la AEAT. En el informe anual de gobierno corporativo que presentan a la CNMV las empresas cotizadas (RDL 1/2010 art. 540; LMV disp. Adic. 7.ª) ha de hacerse constar el efectivo cumplimiento de su contenido en el apartado «Otras informaciones de interés» (Acuerdo CSCBPT 11-2-2011). En caso contrario, salvo que medie justificación suficiente, se entiende que se renuncia, MARTÍN FERNÁNDEZ, J. / RODRÍGUEZ MÁRQUEZ J. (Coords.), *Memento práctico. Compliance fiscal*, 2022. p. 103.

<sup>348</sup> Véase MARTÍN FERNÁNDEZ, J. / RODRÍGUEZ MÁRQUEZ J. (Coords.), *Memento*, cit., pp. 133 y ss. sobre la elaboración de un MBPT en la empresa.

en zonas clasificadas como paraísos fiscales y su justificación, los esquemas de tributación internacional del grupo o los cambios relevantes que se produzcan en estructuras *holding* y; ii) de otro, con carácter específico, las que pueden *minorar el riesgo de contingencia* en contextos específicos, bien en relación con la aplicación del propio sistema tributario, bien con la aplicación de determinados tributos. Aquí el MBPT deberá desarrollar, siguiendo el esquema de la LGT, el contenido de los preceptos que resulten aplicables y las pautas de conducta que debe seguir la empresa. Entre otras, los criterios que deben observarse en la interpretación de las normas o frente a posibles supuestos de sucesión, en la identificación tributaria de proveedores, clientes y trabajadores, en la presentación de liquidaciones y autoliquidaciones de tributos o en el aplazamiento y fraccionamiento en el pago de deudas tributarias.

El MBPT deberá detallar las obligaciones tributarias formales y materiales más importantes que debe cumplir la empresa y las pautas de conducta frente a ellas dirigidas a la evitación de incurrir en riesgos fiscales en cada uno de los tributos que afectan a su actividad mercantil. En lo que sigue, se hará referencia a estas pautas de conducta de carácter general.

### 2.1.1 PAUTAS GENERALES DE CONDUCTA

Entre las pautas de conducta generales que deben observarse en la empresa para la prevención del fraude fiscal y que deben incluirse en el modelo de *compliance* pueden relacionarse las que a lo largo de las siguientes líneas se refieren.

En primer lugar, el efectivo cumplimiento del CBPT y el MBPT diseñado e implantado en la empresa. En ese sentido, para la gestión adecuada del riesgo fiscal en la empresa, será necesario llevar a cabo las siguientes acciones: i) la estrategia fiscal debe ser fijada por el órgano de gobierno, que esté adecuadamente documentada y sea debidamente conocida y entendida por los miembros de la empresa; ii) establecer una política de gestión de riesgos que incluya medidas para prevenir o minorar los riesgos fiscales identificados, estableciendo reglas internas de gobierno corporativo en materia tributaria y cuyo cumplimiento sea objeto de efectiva verificación; iii) aprobación directa por el órgano de gobierno de las operaciones y las inversiones de especial riesgo fiscal; iv) colaborar en la detección y búsqueda de soluciones en aquellas prácticas tributarias fraudulentas que se hubieran detectado en los mercados en los que opera la empresa o con los que mantiene relaciones relevantes; v) utilizar sistemas de información, control interno y *reporting* de los riesgos tributarios integrados

en los sistemas generales de control interno del negocio que se desarrolla; vi) en el desarrollo de la actividad mercantil de la empresa, no utilizar estructuras de carácter opaco<sup>349</sup>, especialmente con fines tributarios; vii) establecer una política que regule la facilitación de información y datos correctos a la AEAT u otros organismos equivalentes de las CCAA y EELL por parte de las personas responsables de la empresa sobre esta materia. La política debería incluir el deber de presentar anexos explicativos junto con las declaraciones tributarias, identificando los criterios seguidos en su confección, así como los hechos en los que se basan a efectos de determinar la existencia de diligencia y la inexistencia de dolo o culpa a que se refiere la normativa tributaria; viii) establecer una política de consultas a la DGT u órgano equivalente de las CCAA o las EELL competentes para resolverlas cuando existan dudas razonables de incurrir en riesgos tributarios a fin de evitar o minorar los conflictos derivados de la interpretación de la normativa tributaria aplicable; ix) establecer un protocolo de actuación en el procedimiento inspector por el que: al inicio del procedimiento se reafirme los compromisos derivados de la adhesión al contenido del CBPT; se presente una descripción de la actividad de la empresa con especial referencia de la incidencia de los aspectos tributarios en ella, a fin de facilitar a la inspección el funcionamiento del negocio; se facilite la información y documentación solicitada por las distintas administraciones tributarias de forma completa y veraz. Observando siempre el derecho constitucional a no autoincriminarse que asiste a la persona jurídica y las personas que la conforman; x) comunicar a las distintas administraciones tributarias: estrategia fiscal aprobada por el órgano de gobierno; esquemas de tributación internacional del grupo y el nivel de congruencia con los principios de las acciones BEPS marcados por la OCDE; las operaciones societarias de mayor relevancia; cambios relevantes en estructuras de tipo *holding* y *subholding*; catálogo de transacciones sometidas al órgano de administración; presencia en paraísos fiscales y las razones de ello; políticas internas en materia de prevención de transacciones fraudulentas, blanqueo de capitales, insolvencia punible y alzamiento de bienes; litigios fiscales existentes; referencia al cumplimiento fiscal en el informe de gestión o informe integrado de la empresa.

En segundo lugar, llevar a cabo una selección adecuada de las personas relacionadas con la gestión de los tributos en general y de los responsables de

---

<sup>349</sup> El CBPT define estas estructuras como «(...) las que, mediante la interposición de sociedades instrumentales a través de paraísos fiscales o territorios no cooperantes con las autoridades fiscales, están diseñadas con el propósito de impedir el conocimiento, por parte de la Agencia Tributaria, del responsable final de las actividades o el titular últimos de los bienes o derechos implicados», CBPT, cit., p. 4.

la confección y presentación de declaraciones tributarias y de la revisión y custodia de la documentación relacionada en particular.

En tercer lugar, el establecimiento de sistemas que garanticen el cálculo correcto de los tributos y de los beneficios fiscales que resulten de aplicación en la actividad económica desarrollada. Se incluyen conceptos impositivos, bases imponibles, tipos impositivos, cuotas, deducciones y bonificaciones, pagos a cuenta e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales, así como contrastarla con la obtenida a partir de la contabilidad y de las declaraciones que debe presentarse.

En cuarto lugar, la aprobación de la planificación tributaria de la sociedad por el órgano de gobierno a modo de planes de cumplimiento.

En quinto lugar, el establecimiento de un sistema de libros, cuentas y registros contables que refleje correctamente y de forma veraz todas las operaciones y disposiciones de fondos en la empresa. Debe permitir ejercer el debido control sobre las cantidades en efectivo y las transacciones de fondos que se realicen y garantizar que aquellas se hacen de acuerdo con la autorización general o específica de los responsables y se registran de modo que permitan la preparación de los estados financieros y el control sobre los activos.

En sexto lugar, desplegar el adecuado control sobre el uso de los certificados de la empresa y la gestión de las notificaciones tributarias. Deberá llevarse una adecuada selección y registro de las personas que tienen autorización para su uso, así como establecer un sistema de *reporting* periódico.

En séptimo lugar, dotar a la empresa con un sistema de registro y control mediante el cual se solicite anualmente a la AEAT certificados de estar al corriente de las obligaciones tributarias, tanto de los clientes como de los proveedores, que permita valorar, con carácter previo, el riesgo de contratar y cruzar facturación con ellos.

En octavo lugar, desplegar un adecuado control sobre la solicitud y mantenimiento del NOI y el certificado de alta en el ROI tanto el de la empresa como el de clientes y proveedores para garantizar el correcto cumplimiento de los requisitos antes de contratar y cruzar facturación. Del mismo modo, llevar a cabo un control sobre el cumplimiento de los requisitos administrativos y tributarios exigidos para poder operar en determinados sectores de actividad tanto de la propia empresa como de los terceros con los que se relaciona.

En noveno lugar, disponer de asesoramiento interno o externo especializado en materia tributaria y contable.

En décimo y último lugar, realizar auditorías externas en caso de estar obligada la sociedad, o llevarlas a cabo de forma voluntaria y periódica, estableciendo a tal efecto un plan estratégico adecuado.

### 2.1.2 *RED FLAGS* QUE EVIDENCIAN LA EVENTUAL MATERIALIZACIÓN DEL RIESGO DE FRAUDE FISCAL

Junto con las pautas de conducta que la empresa debe observar en el desempeño de su actividad económica para prevenir el riesgo de fraude fiscal, se encuentra la capacidad para detectar indicios o *red flags* de aquel que pueden llegar a constituir los delitos en cuestión.

Estos indicadores de la existencia de conductas penalmente relevantes pueden ser, de forma general y sin ánimo de ser exhaustivos, los que se relacionan a continuación: i) falta de cumplimiento estricto de la normativa tributaria general y la específica de cada tributo; ii) falta de control estricto sobre el sistema de libros, cuentas y registros, que reflejen, exactamente, cualquier operación de la organización o se falseen; iii) existencia de falseamiento de libros contables, cuentas, así como de falsificación de documentos relacionados con la contabilidad de la empresa; iv) facturación con empresas nacionales, internacionales o intracomunitarias sin un control previo de verificación de los certificados pertinentes, la exigencia de aportación de una mínima documentación que pueda acreditar y verificar tanto la actividad real de los terceros como de sus titulares reales; v) inexistencia de justificación del soporte documental de los importes aplicables en las facturas; vi) inexistencia de justificación de la realidad de la venta de mercancías o la prestación de servicios objeto de transacciones económicas con factura.

## 2.2 **Criterios prácticos para la prevención y detección de la participación voluntaria en el fraude carrusel**

Ya sabemos que, en las sociedades que se han dado en llamar con *tono ético* o *intolerancia al delito*, la participación voluntaria en el fraude (creación o participación) vendrá propiciada desde la esfera interna de la sociedad. No porque los socios y el órgano administrador en su conjunto decidan crear o participar como estrategia de la empresa para obtener mayores beneficios económicos y de mercado, o de otro modo, para no ser excluidas del sector en el que operan por falta de competitividad. Más al contrario, porque, aceptando la tesis de la autorresponsabilidad, existirá un *clima de descontrol* o un *control defectuoso* interno en la empresa que permitirá a determinados directivos y subordinados materializar el fraude. Es decir, ante la falta de control o control inadecuado, determinados directivos y subordinados descontrolados pueden llegar a doblar la voluntad de la persona jurídica haciéndola con-

currir en el fraude aun cuando ello alcance a reportarle un beneficio directo o indirecto a esta.

De lo anterior se infiere que para la adecuada prevención de la *participación voluntaria* del fraude el modelo de *compliance* penal deberá centrarse primeramente en la adecuada gestión de los factores subjetivos de riesgo interno que pueden propiciar aquella. Así, las medidas incluidas en el modelo deberían estar dirigidas en un doble sentido: i) de un lado, en el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias junto con todas las actividades complementarias que ello conlleva, y; ii) de otro, en la adecuada selección, supervisión, vigilancia y control de las personas con facultades de decisión y que tienen atribuidas o puedan estar relacionadas, tanto con esas funciones, como con todas aquellas que tienen vinculación con la ejecución material de las transacciones comerciales que traen origen en el mercado intracomunitario.

### 2.2.1 CONTROL *AD INTRA* SOBRE LAS PERSONAS CON CAPACIDAD PARA MATERIALIZAR EL FRAUDE

Una de las herramientas básicas para la confección del modelo de *compliance* penal es el diseño y desarrollo de un *organigrama funcional* donde se relacionen todos los sujetos que forman parte de la estructura societaria, su posición jerárquica, su cargo, las funciones que desempeñan, la relación laboral o mercantil que tienen con la sociedad o la capacidad para tomar decisiones en nombre o actuar por cuenta de esta. No solo aquellos que desempeñan funciones significadas en la esfera decisoria o ejecutiva, sino también aquellos otros integrados en los procesos de negocio que en el desarrollo de las funciones que tienen encomendadas puedan exponer a la empresa a cualquiera de los riesgos penales que la amenazan. Esta herramienta del modelo resultará de gran utilidad para identificar a los eventuales responsables de la materialización de los riesgos penales, y, por tanto, a los sujetos sobre las que habrá de ejercerse un control específico.

En la confección de este organigrama funcional deberá tenerse especial consideración al menos dos cuestiones relevantes: i) la primera, será los títulos de imputación que regula el art. 31 bis CP y los sujetos que en cada uno de ellos quedan insertos. En la letra a) del apartado 1, los representantes legales o aquellos que actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica están autorizados para tomar decisiones en su nombre o que ostentan facultades de organización y control. En la letra b) del apartado 1, los que están sometidos a la autoridad de los relacionados antes, y; ii) la segunda

cuestión, será identificar adecuadamente cuales de todos estos sujetos tienen encomendado o delegado el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad, cuales intervienen en la realización de esas funciones con tareas más o menos relevantes, o cuales, con el desempeño de su actividad, pueden llegar a afectar de una forma u otra al correcto cumplimiento de tales obligaciones.

i. *Control sobre los sujetos del primer título de imputación con vinculación a funciones tributarias:* En cuanto a los sujetos relacionados en la letra a) será especialmente relevante en general identificar correctamente a aquellos que tengan capacidad para tomar decisiones dentro de la empresa y comprometerla. Pero, especialmente, a quienes ostentan originariamente la posición de garantía respecto al correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias en la sociedad y el resto de las actividades vinculadas. Del cumplimiento de esas obligaciones que recaen en la empresa es garante el *empresario* o *administrador* que ostente plenas facultades de representación y dirección y además efectivamente las ejerza. En virtud del mecanismo de delegación de funciones y dada la complejidad y exigencia de especialización que reclama la esfera tributaria, resulta asaz frecuente que quien ostenta la posición de garantía originaria la delegue en otras personas, internas o externas, cuya formación y experiencia permita un adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias. Normalmente, serán ellos, de forma individual o en connivencia entre varios de ellos, quienes desde la sociedad y actuando en nombre o por cuenta de esta creen o participen en *fraudes carrusel*. Puede advertirse entonces que se trata de funciones o cargos especialmente expuestos al riesgo de materialización del fraude. Cuando esa materialización ocurre, se evidencia la falta de diligencia en la selección adecuada de estas personas responsables del cumplimiento de tales funciones tributarias y el estado de descontrol de la sociedad por falta de mecanismos adecuados para prevenirlo. Evidentemente, sin perjuicio de que, de existir ya medidas implantadas en la empresa, aquellos las hubieran eludido fraudulentamente para cometer los delitos.

Pues bien, partiendo de esto, el modelo de *compliance* penal deberá extremar las cautelas respecto de la adecuada selección de estos sujetos especialmente expuesto al riesgo penal del fraude y el ejercicio de un control eficaz sobre ellos. Entran aquí en juego como medidas preventivas que, entre otras, deberían observarse: de un lado, los procesos de *due diligence* en la selección adecuada del personal directivo, de aquellos que específicamente sean responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como de aquellos que estén vinculados a las áreas o departamentos afectados por el fraude que se verá *ut infra*, y; de otro, las medidas de *desconcentración*, *reporting* o me-

canismos de *check & balances* como forma de ejercer una fiscalización adecuada sobre el ejercicio de las funciones que tienen encomendadas y las relaciones que establecen o mantienen con terceros que puedan propiciar la materialización del fraude. Asimismo, también será importante controlar los procesos y actos de delegación de funciones tributarias, especialmente los de apoderamiento tributario, y los de renovación y revocación de tales funciones o apoderamientos en cada momento.

En cuanto a los procesos de *due diligence*<sup>350</sup> estos por lo general tienen su fundamento en la selección cuidadosa de las personas que se vinculan con la organización, así como las relaciones que se mantienen con ellas. El proceso por norma general estará compuesto de varias fases que afectan tanto a las personas que entrarán a formar parte de la organización en general, y especialmente a los que vayan a ocupar las posiciones con mayor exposición al riesgo penal (proyección interna), como a aquellas otras que se relacionan con ella por motivos de negocio y que pueden exponerla a riesgos penales (proyección externa). A estos últimos se hará referencia con más detalle al analizar la prevención de la participación involuntaria y el control sobre los socios de negocio, proveedores y clientes. *In casu*, los procesos de *due diligence* deberán prestar especial consideración a las personas con mayor exposición al riesgo penal del *fraude carrusel*. Será de gran importancia la selección cuidadosa de las personas que son garantes del riesgo tributario y desempeñan las funciones de cumplimiento de las obligaciones de esa naturaleza, así como las relaciones que se mantienen con ellas y estas con terceros externos dada la multiparticipación que caracteriza a la mecánica del fraude. Sin perder de vista, que no son infrecuentes los casos de injerencia en los que determinadas personas con facultades para adoptar decisiones asumen tales funciones de facto (administradores de hecho) provocando la participación voluntaria en el fraude.

Las fases de estos procesos suelen atender a un patrón y pueden clasificarse en<sup>351</sup>: i) *selección y evaluación*, donde deberá articularse un adecuado proceso en el que se valore la capacidad, aptitud, formación, especialización y experiencia para el desempeño de cargos directivos en general y de las funciones tributarias encomendadas en particular, así como los antecedentes laborales, penales, incluso, condición física y psíquica, observando siempre las normas que protegen la privacidad, la intimidad, la igualdad y la no discriminación. Todo ello, con el objetivo de verificar, de un modo razonable, que su empleo o

---

<sup>350</sup> MAGRO SERVET, V., *Memento experto: Compliance Penal. Aplicación en empresas*, 2020, pp. 299-300.

<sup>351</sup> Véase una clasificación parecida en NIETO MARTÍN, A., «La prevención de la corrupción», en el mismo / et al, *Manual de cumplimiento penal en la empresa*, 2015, pp. 361 y ss.

nueva posición de empleo es apropiado/a y que resulta proporcionado esperar que comprenderán en toda su extensión y cumplirán con la política de *compliance* penal y el resto del modelo en todo aquello que les afecte; ii) *formalización de la relación*, en cuanto al suministro de información relevante de la empresa y la inclusión de compromisos contractuales respecto al conocimiento del modelo de *compliance* penal en general y de las políticas y sistemas internos implantados en la empresa en particular, asumiendo el compromiso inequívoco de aceptarlas y cumplirlas, o en su caso, hacerlas cumplir. Aquí pueden relacionarse los conocidos en el argot como «*welcome packs*» para nuevas incorporaciones en la empresa. Estos packs son entregados a directivos y subordinados con la finalidad de facilitarles información crítica de la organización que deberían conocer y asumir. Incluyen documentos esenciales que permiten conocer el modelo de *compliance*, las diferentes políticas, procesos, medidas y protocolos implantados en la empresa, las estructuras funcionales y organizativas de esta y el acceso a la consulta o conocimiento completo de todo ello. Pueden incluso llevar aparejada una sesión o pequeño ciclo formativo. Desde una perspectiva preventiva, exigir al inicio de la relación laboral la firma de un compromiso de cumplimiento con lo establecido en el modelo de *compliance* a los nuevos miembros, contribuye a enfatizar la integridad y conducta ética como estándar común y aceptado de comportamiento dentro de la empresa, y; iii) *seguimiento y reevaluación*, respecto a la evaluación del desempeño de las funciones de las personas seleccionadas y las relaciones que mantienen con terceros externos a la organización y la confirmación periódica de los compromisos que contractualmente hayan asumido con la empresa. Para ello se podrán revisar periódicamente los objetivos de rendimiento, las primas por rendimiento y otros elementos de remuneración para asegurarse de que existen salvaguardas razonables para evitar que incentiven la asunción de riesgos penales o promuevan conductas inapropiadas en relación con el *compliance* penal. Asimismo, podrá llevarse a cabo un control sobre las relaciones que mantienen con terceros, sobre la constatación de la regularidad y la ética de esos terceros y el nivel de exposición a riesgos derivados de la relación con aquellos. Podrá formalizarse una declaración, a intervalos planificados en proporción al riesgo identificado, por el que se confirme el cumplimiento de la política de *compliance* penal.

Por lo que respecta a las medidas de *desconcentración*, *reporting* y mecanismos de *check & balances*, estarán dirigidas al control y fiscalización del desempeño de las funciones directivas en general y las tributarias en particular de las personas a las que se les ha atribuido tales cargos o responsabilidades. Adoptar medidas de desconcentración en la atribución de funciones que per-

mita el reparto de la carga de responsabilidad entre varias personas y/o departamentos, así como la toma de decisiones de forma colegiada y no individual, bien en general, bien frente a determinadas operaciones especialmente riesgosas, puede resultar verdaderamente útil para prevenir o detectar indicios de conductas que lleven a la creación o participación en el fraude de forma temprana. O, al menos, para evidenciar la ausencia de dolo en la eventual defraudación tributaria. Del mismo modo, cuando se trate de personas a las que se les ha delegado la función de cumplimiento de las obligaciones tributarias, será de gran utilidad establecer líneas de *reporting* periódico hacia el órgano administrador o ante el órgano encargado de recibir estos que permita conocer y verificar a la administración y auditoría interna/externa el desempeño de estas funciones en periodos determinados de tiempo, o en caso de eventos especialmente riesgosos, las decisiones adoptadas y su trazabilidad, los motivos y las posibles consecuencias, los cambios o modificaciones que puedan afectar al correcto cumplimiento de esas funciones o la comunicación de las incidencias o irregularidades detectadas que permitan detectar razonablemente el riesgo de conductas dirigidas a la participación voluntaria en el fraude. Por último, estrechamente ligado con la desconcentración antes apuntada, también pueden ser de gran utilidad adoptar mecanismos de *check & balances* entre distintas áreas o departamentos dentro de la empresa que tengan asignadas funciones relacionadas con el cumplimiento tributario, pues, pueden ayudar a prevenir o contener intromisiones o extralimitaciones de los principales responsables.

Sobre el control de los procesos y actos de delegación de funciones tributarias, será importante llevar a cabo un ejercicio de verificación de la validez y el correcto acto de delegación de funciones. Deberá llevarse un control sobre los apoderamientos tributarios que se hayan realizado, la forma de hacerlos y las personas que los realizan. Tanto o más importante, deberá ejercerse un control exhaustivo sobre la revocación de estos poderes cuando esta sea necesaria. No pocos problemas para la empresa supone la incorrecta revocación de poderes, especialmente en los casos de despido de la persona apoderada.

No puede perderse de vista, en cuanto al control sobre la función de los sujetos del primer título de imputación, que quien tiene los conocimientos y la experiencia en la materia delegada es la persona a la que se le encomiendan tales funciones, precisamente por la falta de especialización de quien originariamente las tenía. Por ello, la adecuada selección de las personas y control del desempeño de sus funciones será fundamental para prevenir y detectar conductas que puedan arrastrar a la sociedad a una participación voluntaria en el fraude. Siempre, con la limitación en el ejercicio del control referido que comporta la falta de especialización del delegante respecto del delegado.

ii. *Control sobre los sujetos del segundo título de imputación vinculados a funciones tributarias*: En cuanto a los sujetos relacionados en la letra b), resulta evidente que deberá ejercerse el debido control sobre las actividades que desarrollan en el seno de la empresa. Sin embargo, estos sujetos, en el caso de estudio, solo podrían alcanzar a ser partícipes del delito fiscal (*extranei*), y, por tanto, la segunda vía de imputación sería *prima facie* inaplicable. Ítem más, ello no es obstáculo para que puedan participar en la mecánica defraudatoria e, incluso, ser autores de otros delitos adyacentes a la defraudación fiscal. Como quiera que los subordinados en el desempeño de determinadas funciones dentro de la empresa pueden participar de forma más o menos relevante en la estructura del fraude, también resultará necesario ejercer un especial control sobre su actividad y sus vinculaciones con terceros por parte de las personas de las que jerárquicamente dependen.

Respecto a este grupo de sujetos, merece la pena relacionar una hipotética clasificación abierta en una sociedad tipo: i) los *vinculados a funciones tributarias* entre los que podían encontrarse directores financieros, contables o asesores tributarios, siempre que no ostentaran facultades de decisión frente a la Administración Tributaria y el personal del departamento administrativo vinculado a la gestión de los tributos y los medios de pago, y; ii) los *vinculados a la actividad comercial y las mercancías*, que serían básicamente el personal del departamento de operaciones, el de compras y ventas de la sociedad y los transportistas internos o externos. Todos ellos en el desempeño de sus funciones puede llegar a ejecutar conductas participativas del fraude, pues este no solo se fragua en el seno del cumplimiento de las obligaciones tributarias, sino también en otros departamentos relacionados con la generación o devengo de los tributos.

En cuanto a las medidas de control respecto de todos ellos, los procesos de *due diligence* para la adecuada selección, formalización de la relación y el seguimiento y reevaluación del desempeño serán de gran utilidad. Del mismo modo, la segregación de funciones, la movilidad en los puestos de trabajo y el reporte periódico también serán medidas útiles para prevenir y detectar conductas que puedan considerarse participativas o tendentes a la participación en la mecánica defraudatoria.

### 2.2.2 CONTROL SOBRE LA GESTIÓN DE LOS TRIBUTOS

Dada la importancia de la selección y control de los sujetos físicos que forman parte del *organigrama funcional* de la empresa con capacidad para materializar el fraude, es el turno ahora de analizar las concretas funciones

relacionadas con la gestión de los tributos que llevan a cabo aquellas, la relación con las modalidades comisivas del delito y las medidas de control para prevenirlo.

En general el cumplimiento de la normativa tributaria vigente y la correcta gestión de los tributos constituyen una actividad que expone a la persona jurídica al riesgo de infracción administrativa y penal. A pesar de que se trata de una actividad de riesgo común a todas las personas jurídicas por el mero hecho de desempeñar una actividad mercantil, existen otros factores más específicos como la modalidad de tributo, la zona geográfica de operaciones, el sector de actividad, las mercancías objeto de las transacciones económicas o la relación con determinados proveedores y terceras partes, que reclaman una mayor atención a esa actividad por el riesgo específico de incurrir en *fraudes carrusel* como ya se ha podido comprobar.

Dependiendo del tributo de que se trate, existirán unas determinadas obligaciones formales y materiales para la persona jurídica contribuyente, derivadas de la normativa tributaria general y la específica de cada tributo. Aquí con mayor interés el IVA. El adecuado control sobre el cumplimiento de tales obligaciones y la transparencia en la toma de decisiones resultará fundamental para prevenir y detectar el riesgo de incurrir en infracciones y sanciones tributarias, pero también, con mayor interés ahora, el de comisión de delitos fiscales y la responsabilidad penal. Las modalidades comisivas del delito fiscal vinculadas a la mecánica del *fraude carrusel*, activas u omisivas, podían ser la *elusión del pago de IVA* y la *obtención indebida de devoluciones de cuotas de IVA*. Será en el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales de este tributo donde el modelo de *compliance* penal deberá prestar especial atención en reforzar las medidas de control específicas que evidencien la diligencia debida y la transparencia en la toma de decisiones para prevenir y detectar el fraude a través de estas modalidades comisivas. Sin perjuicio de que la defraudación del IVA pueda comportar de forma indirecta la de otros tributos como el IS o el impuesto especial de hidrocarburos, que, en tal caso, las obligaciones formales y materiales previstas para aquellos deberán ser igualmente consideradas en el modelo de *compliance* y las medidas de control específicas que deban adoptarse.

i. *Medidas de control en la elusión del pago de IVA*. La sociedad que participa voluntariamente en el fraude y actúa como *distribuidora* adquirirá las mercancías directamente de la «trucha» o bien de la *pantalla* mediante una transacción en la que se le expide factura. En ambos casos, obtendrá un IVA soportado deducible o a devolver frente a la Administración Tributaria que no habrá pagado, o, de haberlo hecho, este le será retornado con posterioridad

dejando vacío de contenido tributario las operaciones comerciales gravadas realizadas con la «*trucha*» o la *pantalla*. En el caso de que la sociedad opte por la deducción del IVA proveniente de ese perfil de proveedores, habrá que prestar especial atención al cumplimiento de las obligaciones formales y materiales derivadas del tributo para prevenir y detectar la posible comisión de delitos fiscales por ocultación o declaración mendaz de bases imponibles en el IVA.

En general el art. 29.1 LGT determina que las «*obligaciones formales*» son las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros. En el cumplimiento de las *obligaciones formales* de cada tributo lo imprescindible será facilitar a la Administración Tributaria toda la información necesaria y veraz que guarde relación con la sociedad y los hechos imposables realizados en el periodo correspondiente. El correcto suministro de información que permita a la Administración Tributaria identificar los hechos imposables y calcular los tributos, como mínimo, excluirá el dolo de defraudar, y, por tanto, la responsabilidad penal por los eventuales delitos fiscales. Recordemos en este punto que estos delitos exigen un elemento de mendacidad que los distingue de las infracciones tributarias, por lo que el cumplimiento de las obligaciones formales necesariamente deberá enfocarse también desde este prisma.

En el IVA, las *obligaciones formales* específicas del tributo, cuyas medidas de control de su cumplimiento incluidas en el modelo de *compliance* penal merecen un especial refuerzo para la exclusión de elementos falsarios o mendaces, son las siguientes: i) la obligación de *identificación* de los sujetos pasivos del impuesto que tendrán que solicitar de la Administración el número de identificación fiscal, además de comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan. En el contexto externo de la sociedad deberá incluirse un control sobre la obtención y el mantenimiento de la identificación fiscal propia y de los proveedores y acreedores con los que se relaciona. Especialmente, en cuanto al NOI y el ROI de estos últimos se refiere, pues la falta de identificación de aquellos cuando realizan operaciones intracomunitarias se revela como un indicio de fraude; ii) la obligación de *facturación*, que resulta especialmente importante por su nivel de criticidad en cuanto al riesgo de participación de la sociedad en el fraude. Una facturación falsa o fraudulenta servirá de soporte para deducir cuotas de IVA soportado ficticias o falseadas en las autoliquidaciones que serán posteriormente presentadas ante la Administración Tributaria consumando el delito. Sobre las medidas de control en la facturación nos referiremos con más detalle en un epígrafe independiente; iii) la obligación de

llevar *contabilidad* presenta el mismo nivel de importancia que la obligación de facturación. La facturación falsa o falseada será contabilizada y registrada, sirviendo de base para la confección de las autoliquidaciones que consumarán el delito. Sobre las medidas de control de la contabilidad también nos referiremos en epígrafe aparte; iv) la obligación de llevar *libros registros* de facturas expedidas y recibidas, de bienes de inversión, de operaciones intracomunitarias y de otros en determinados casos especiales. Las medidas de control sobre los registros se incluirán entre las previstas para la obligación de llevar contabilidad; v) con especial preponderancia, la obligación de presentación correcta, con información veraz y en plazo de las autoliquidaciones mensuales o trimestrales (modelo 303) junto con las declaraciones informativas (modelo 349 de operaciones intracomunitarias, el modelo 390 de resumen anual de IVA y el modelo 347 de operaciones con terceros). Resulta especialmente importante desplegar el debido control en esta actividad, pues la presentación de las autoliquidaciones omitiendo bases imponibles o introduciendo datos o cuotas de IVA falsos o falseados lleva a la consumación del delito fiscal. La selección adecuada de las personas encargadas de la gestión y cumplimiento de estas obligaciones resulta de trascendental importancia. Bien sean los propios garantes originarios del cumplimiento de estas obligaciones, bien sean profesionales internos o externos a los que se les delegan tales funciones. La misma importancia tiene el control sobre la suficiencia y veracidad en el registro y facilitación de la información que sirve de base para la confección de las autoliquidaciones. De ahí la relación con la obligación de facturación y contabilidad y el adecuado control de su cumplimiento, tanto si se trata de las mismas personas, como si son otras distintas; vi) por último, la obligación de determinación y actualización de la *situación censal* de la sociedad cuyo control es necesario dada la relevancia que presenta el mantenimiento de esta en los límites de la regularidad por exigencia impositiva de la Administración Tributaria para operar en el tráfico mercantil.

Por su parte, el art. 17.3 LGT establece que son «*obligaciones materiales*» las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias. En el cumplimiento de este tipo de obligaciones lo más importante será la correcta aplicación de la normativa tributaria y la adecuada liquidación y pago del tributo en cuestión. En el cumplimiento de estas obligaciones, mantener una adecuada política interna de adopción de medidas dirigidas a asegurar la aplicación correcta de la norma y correcta liquidación del tributo resultará fundamental. Especialmente cuando las operaciones que devengan IVA, por sí solas o en conjunto, alcancen los 120.000 euros. La acreditación de una actuación con trascenden-

cia tributaria observando los principios de claridad y transparencia en la toma de decisiones podrá excluir el elemento subjetivo que exige el delito fiscal. Por ello, el cumplimiento de las obligaciones materiales deberá enfocarse buscando siempre actuaciones transparentes que pongan de relieve la ausencia de mendacidad en las actuaciones con trascendencia tributaria que puedan dar lugar a la comisión de delitos.

En cuanto a las *obligaciones materiales* en el IVA, lo importante es la correcta aplicación de la normativa IVA y el cálculo y liquidación adecuada del tributo. El modelo de *compliance* penal deberá incluir medidas de control adecuadas para el correcto cumplimiento de estas obligaciones permitiendo excluir la introducción de elementos falsarios o mendaces que puedan configurar la comisión del delito. Con especial relevancia sobre: la calificación de la sujeción/no sujeción y la exención/no exención de las operaciones con IVA realizadas; aplicación correcta de los tipos impositivos a las operaciones; la correcta determinación de la base imponible o su modificación; la aplicación del criterio de devengo de las operaciones y emisión de las facturas en plazo; la detección y correcta aplicación de los regímenes especiales o la correcta aplicación de la deducción del IVA soportado; la determinación de la territorialidad de las operaciones, localización de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios; la aplicación del régimen de entregas intracomunitarias; la aplicación del régimen de adquisiciones intracomunitarias, exportaciones o importaciones, y por último, y más importante; la correcta liquidación del IVA a la Administración Tributaria, donde se incluye el efectivo pago del tributo y también la solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento de aquel y los acuerdos de ampliación o sus modificaciones.

Sobre todas ellas, el modelo de *compliance* penal deberá incluir medidas dirigidas al control adecuado de su cumplimiento observando, como se ha dicho, los principios de claridad y transparencia que permitan determinar la ausencia de voluntad defraudatoria en el cumplimiento de estas obligaciones materiales. En cuanto a las que tienen que ver con la aplicación de la norma, la adopción de una política fiscal interna adecuada donde se prevean las líneas directrices a seguir frente a la Administración Tributaria cuando se esté en presencia de operaciones con trascendencia tributaria resulta especialmente importante. Sobre ellas volveremos al hablar de las pautas generales a incluir en el modelo de *compliance* penal orientadas a la prevención y detección del fraude. Respecto de las que tienen que ver con la correcta liquidación del tributo, nuevamente aquí contar con personal especializado y debidamente seleccionado a través de los procesos de *due diligence* resulta fundamental. Del mismo modo, es absolutamente necesario contar con controles que permitan

garantizar la suficiencia y veracidad de la información que sirve de base para el cálculo y liquidación del IVA y de otros tributos relacionados con la defraudación como se ha dicho (IS, hidrocarburos...).

ii. *Medidas de control en la obtención indebida de devoluciones de IVA.* Cuando la sociedad que actúa como *distribuidora* y que participa de forma voluntaria en el fraude opta por la devolución del IVA fraudulento en transacciones con mercancías obtendrá un importe ilegítimo constitutivo de la defraudación tributaria. En este caso, para prevenir y detectar la posible comisión de delitos fiscales se parte en realidad de los mismos presupuestos que en la elusión, con la salvedad de que esta modalidad defraudatoria solo puede ser consumada mediante una conducta *activa* del contribuyente. También podrían deslindarse aquí obligaciones formales y materiales, sin embargo, estas son de menor complejidad y alcance. En todo caso, habrá que prestar especial atención al cumplimiento de los requisitos para la obtención de las devoluciones de IVA, la información que se consigna en las solicitudes de devolución y el flujo económico recibido de la Administración Tributaria.

Como actividad crítica destaca la presentación de la solicitud de devolución en la Administración Tributaria en plazo (modelo 360) y con la información necesaria para justificar la existencia del crédito tributario. La presentación de la solicitud con información falsa o falseada será el instrumento a través del cual se lleve a cabo la comisión del delito en esta modalidad. Sin embargo, la presentación de la solicitud y la consignación de la información se trata solo de un elemento finalista. La información que se consigna para justificar el crédito tributario y la falsedad o falseamiento de aquella será el verdadero núcleo de la defraudación. Por tanto, un control adecuado sobre la suficiencia y veracidad de la información y los datos que se facilitan a la Administración Tributaria justificativos del crédito tributario es fundamental. De ahí que, al igual que en la modalidad de elusión, las medidas de control deban focalizarse, por supuesto en la presentación de la solicitud de devolución, pero especialmente en las actividades relacionadas con la información que se consigna en ellas: la correcta facturación y la detección de facturas falsas o falseadas que justifiquen un IVA ficticio; la llevanza de la contabilidad real y el registro de información veraz con trascendencia en IVA; la correcta determinación de las bases imponibles del tributo partiendo de información suficiente y veraz y en aplicación correcta de la norma; la correcta consignación en la solicitud de devolución de los datos que motivan o justifican el importe de IVA objeto de la devolución, entre ellos, los tipos de operaciones realizadas, la correcta consignación del número de facturas y documentos que acrediten tales operaciones y que se aportan junto con ella, el adecuado regis-

tro de las fechas de inicio y fin del periodo al que están vinculados las operaciones y los importes objeto de devolución, y; con especial relevancia, los ingresos económicos procedentes de la Administración Tributaria derivados de la solicitud, cuya efectiva constatación consumarán el delito de superar los 120.000 euros que marca el tipo penal.

### 2.2.3 CONTROL SOBRE LA FACTURACIÓN

La *facturación* es una actividad imprescindible en el desarrollo de la actividad mercantil de empresarios y profesionales y comprende todos los actos relacionados con la elaboración, registro, envío, cobro y pago de las facturas. La obligación de facturar de los empresarios y profesionales se recoge en el art. 29.2.e) LGT, en el art. 164, apartado Uno, número 3.º LIVA y en el art. 2.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo primero del RD 1619/2012, de 30 de noviembre.

La *factura* es un documento que refleja los datos de una transacción mercantil (venta de bienes o servicios) y contiene información relativa a: los datos de identificación del emisor y receptor de la factura (nombre, NIF, dirección); la información sobre la transacción realizada (concepto de la factura); el importe facturado y el desglose por cada concepto; los impuestos aplicables; el número de factura, la fecha y el lugar, y; el modo y plazo de pago. Por lo tanto, la facturación constituye una actividad cotidiana en el desarrollo comercial de cualquier empresa y puede ser clave para conocer el nivel de liquidez que tiene el negocio, el origen de los ingresos, los productos o servicios que más se comercializan en la empresa, las posibilidades de inversión de las que se dispone, las decisiones estratégicas de negocio y, por supuesto, la detección de indicios de fraudes tributarios.

En el esquema del *fraude carrusel*, especialmente en la modalidad de *fraude documental*, por lo general, serán las sociedades «*truchas*», o, de otro modo, otras personas físicas o jurídicas concurrentes en el fraude, las que confeccionen y/o emitan las *facturas falsas* que den cobertura a las transacciones simuladas en las que se repercute IVA. Los receptores de estos documentos serán normalmente tanto las *pantallas* como las *distribuidoras*, sociedades que, por lo general, utilizarán las *facturas falsas* para computar una cantidad negativa en concepto de gasto o IVA deducible con el que minorar las bases imponibles de IVA e IS (elusión del pago de tributos), para solicitar la devolución de importes derivados de los tributos (obtención indebida de devoluciones), así como para justificar el transporte ficticio de las mercancías. Sin per-

juicio, lógicamente, de que puedan existir supuestos en los que lleguen a participar de la propia confección de los documentos mendaces aportando datos relevantes al emisor o directamente confeccionando los documentos y emitiéndolos en nombre de otra sociedad.

Puede advertirse sin mayor esfuerzo la importancia de desplegar un debido control sobre la facturación de la empresa en general y la necesidad concreta de que el modelo de *compliance* penal contenga medidas de control específicas para detectar la concurrencia de facturas falsas o falseadas en el seno de su actividad mercantil. En efecto, la detección de las vicisitudes en las facturas puede llegar a evitar o detectar tanto la participación voluntaria como la involuntaria en el fraude. Existen una serie de indicadores o *red flags* que pueden tenerse en cuenta para detectar la mendacidad de estos documentos y la concurrencia de operaciones comerciales fraudulentas. Estos indicadores pueden servir de referencia y deben ser tenidos en cuenta en el modelo de *compliance* penal a la hora de diseñar medidas específicas y adecuadas para su detección. La constatación de facturación falsa en cadenas de adquisiciones y ventas de mercancías supone un indicio evidente de la existencia del fraude y una detección temprana puede evitar la participación en el y las consecuencias tributarias y penales que de ello se derivan.

En general pueden relacionarse algunos *indicadores* o *red flags* de facturación falsa y las principales medidas de control para identificarlos: i) *falta de relación entre el emisor de la factura y el objeto de la factura*. Si el objeto social del emisor de la factura es distinto del objeto que refleja la factura o si el emisor no cuenta con medios, infraestructura, personal etc. para llevar a cabo la prestación del servicio o la venta de la mercancía, puede ser un indicador de la falsedad de la factura. Conocer los terceros con los que se relaciona la empresa y de los que se reciben facturas con IVA repercutido es fundamental, y, para ello los procesos de *due diligence* serán una herramienta útil desde el plan preventivo y detectivo; ii) *ausencia de elementos o información determinante*. Toda factura debe incluir ciertos elementos o datos para que pueda determinarse su validez, estos son: número y, en su caso, serie; fecha de expedición; nombre y apellidos, razón o denominación social completa; número de identificación fiscal; consignación del NIF del destinatario en determinados casos; domicilio; descripción de las operaciones; tipo impositivo; la cuota tributaria; referencias a las disposiciones correspondientes si la operación que se documenta está exenta del impuesto; identificación de la naturaleza intracomunitaria de la operación, y; algunos más en supuestos específicos. Si en una factura faltan uno o más de ellos estaremos ante una evidencia de la irregularidad del documento, que bien puede tratarse de un simple error, o, al contrario,

puede ser constitutivo de una falsedad del documento. Diseñar un protocolo de comprobación de las facturas puede ser una medida útil para detectar irregularidades en estos documentos; iii) *inexistencia de operación mercantil*. Cuando la factura documenta una prestación de servicios o una operación de compra-venta de bienes o mercancías que no se materializa, esto es inexistente, se está ante una evidencia de que el documento sirve únicamente como soporte documental para revestir de realidad un fraude. El establecimiento de canales de comunicación directa con los responsables de los departamentos de la empresa encargados de la gestión y tratamiento de las mercancías o el acceso directo a información sobre aquella para comprobar que efectivamente las mercancías se recibieron, puede ser una medida útil para detectar la falsedad de la factura; iv) *falta de pago del precio de la factura*. La inexistencia de flujo económico con el proveedor es un indicativo de la inexistencia de la transacción económica y de la mendacidad de la factura. Llevar un control adecuado del binomio *factura recibida-pago efectuado* es esencial para evitar y detectar la existencia de facturación falsa. Del mismo modo, el control sobre los ingresos que no tengan justificación en facturas o cualquier otro documento que sirva para acreditar el importe recibido será un indicador de la existencia de fraude; v) *desproporción en el importe de la factura*. No es infrecuente en la práctica mercantil elevar el importe de la factura aun cuando el valor de las mercancías no se corresponda con el precio consignado para obtener un mayor IVA deducible. Por ello, la constatación de un precio desproporcionado al valor real de la venta de los bienes o mercancías puede ser una evidencia de la falsedad del documento. Será de gran utilidad disponer de formación, información o asesoramiento sobre precios de mercado y contar con bases de datos públicas o privadas para comprobar si el precio objeto de la factura se ajusta a los precios normales de mercado y al valor normal de las mercancías; vi) *inexistencia de documentos que acrediten la operación*. La existencia únicamente de la factura, sin contrato por el que se formalice la relación jurídica que da lugar a la factura, ni documentos de transporte o entrega de los bienes o mercancías, ni albaranes, puede ser una señal de la falsedad de la factura y la realidad que documenta. Establecer una política por la que se exija la documentación necesaria a todos los proveedores y llevar un adecuado control sobre la gestión documental relativa a cada proveedor será esencial para disponer de la información que permita constatar de forma rápida si existen indicios de que la factura sea falsa; vii) *indeterminación de conceptos*. En la factura aparecen conceptos de forma genérica que no permiten detallar o desglosar la prestación del servicio o la mercancía objeto de la factura. La indeterminación puede ser una evidencia de la falsedad del documento. Será de gran utilidad de nuevo

aquí el diseño e implantación de un protocolo de comprobación de las facturas para detectar la indeterminación de los conceptos del documento; viii) *reiteración de facturas*. Si el concepto es raro o sospechoso o la factura tiene por objeto la misma prestación de servicios o los mismos bienes o mercancías y se repite con frecuencia y de forma ilógica, puede ser un indicio de que la factura no tiene un sustrato real y está sirviendo a un fraude. Llevar un adecuado registro de las mercancías que adquiere y transmite la empresa y que son objeto de las transacciones por las que se emiten las facturas será esencial para detectar que las mismas mercancías no retornan de nuevo a la empresa para ser objeto de nuevas sucesivas transmisiones.

A estos *indicadores* o *red flags* pueden adicionarse muchos otros. Véase con mayor amplitud la SAP Valencia n.º 244/2016, de 26 de abril<sup>352</sup>, que ofrece un catálogo amplio de indicios de facturación falsa: i) ausencia de infraestructura mínima en las empresas e comparación con sus niveles de facturación; ii) inexistencia de sede social o su carácter compartido con otras empresas relacionadas, así como el uso compartido de un mismo número de teléfono; iii) ausencia de medios personales, propios o subcontratados, para llevar a cabo los trabajos supuestamente realizados; iv) falta de identificación de los trabajadores o no estar dados de alta en la Seguridad Social; v) ausencia de titularidad de cuentas bancarias; vi) ausencia de compras; vii) incongruencia con el objeto social y con la actividad real de las empresas; viii) incumplimiento de obligaciones tributarias formales, como puede ser la ocultación de operaciones en el modelo 347; ix) no presentación de cuentas anuales o ausencia de asientos en el registro mercantil; x) irregularidades en la contabilidad empresarial; xi) falta de continuidad en la actividad de las empresas; xii) imposibilidad de establecer la trazabilidad de los productos; xiii) abuso de dinero en efectivo; xiv) diversidad de precios facturados por operaciones similares; xv) ratio costes/beneficios desproporcionada; xvi) falta de pago de las facturas recibidas; xvii) endosos injustificados; xviii) retorno de los pagos a la destinataria de las facturas; xix) falta de identificación del destino de los fondos extraídos en efectivo de las cuentas bancarias; xx) administradores ilocalizables; xxi) utilización de testaferros; xxii) irregularidad en las facturas, tales como duplicidades de números y conceptos, irregularidad en las fechas, falta de concreción de los trabajos, utilización de conceptos genéricos y repetidos; xxiii) ausencia de rastro documental de los trabajos distintos de las facturas

---

<sup>352</sup> SAP Valencia n.º 244/2016, de 26 de abril de 2016 (FD 15 a 25). En el mismo sentido, pueden citarse otras sentencias de interés. Véanse *ad exemplum*: SAP Madrid n.º 183/2018, de 1 de marzo de 2018; SAP Madrid n.º 133/2017, de 7 de febrero de 2017; SAP Granada n.º 215/2017, de 2 de mayo de 2017; SAP Alicante n.º 233/2017, de 19 de junio de 2017.

(partes de trabajo albaranes, documentos de transporte, etc.); xxiv) desconocimiento general de las empresas proveedoras que emiten facturas o carácter inoperante de las mismas.

En resumidas cuentas, la detección temprana de todos estos indicadores o indicios y un adecuado control y actuación sobre ellos será una parte fundamental en el modelo de *compliance* para prevenir las defraudaciones tributarias, especialmente, en los *fraudes carrusel*.

#### 2.2.4 CONTROL SOBRE LA CONTABILIDAD

Unido a lo expuesto en el ordinal anterior y estrechamente relacionado se encuentra la obligación de llevar la correcta contabilidad de la empresa, entendida como el registro de todas y cada una de las operaciones económicas que realiza una entidad con la finalidad de generar una información útil para el proceso de toma de decisiones. Se trata de una obligación extrapenal regulada en diversas normas. Las que más interesan, las mercantiles en los arts. 25 a 41 CCom, y las tributarias en los arts. 29.2 d) LGT, 164. Uno, 4.º LIVA y 120.1 LIS. Estas últimas convergen en la obligación de llevar libros y registros contables que permitan a la Administración Tributaria la comprobación eficaz de hechos imposables realizados en la sociedad.

Se dijo que en el *fraude carrusel* los sujetos infractores concurrentes, especialmente las sociedades *pantalla* y *broker*, pueden llevar a cabo irregularidades contables para ocultar el fraude. Principalmente a través de la contabilización de *facturas apócrifas* en los asientos, pero también mediante la llevanza de una doble contabilidad, o con menor frecuencia, dado que lo que pretenden los delincuentes fiscales son mayores cotas de opacidad, la omisión directamente de la llevanza de contabilidad. Estas irregularidades pueden constituir no solo infracciones administrativas, sino que también pueden conducir a la comisión de delitos contables, o, de consumarse la defraudación tributaria, delitos fiscales.

En la prevención y detección del *fraude carrusel*, el modelo de *compliance* penal deberá prestar especial atención al cumplimiento extrapenal de llevanza de contabilidad para detectar la existencia del fraude y evitar la comisión de delitos. Especialmente en cuanto a la contabilización de facturas falsas o falseadas en los registros y la llevanza de una doble contabilidad, pues ello podrá propiciar la ocultación de las bases tributarias reales o reflejar las simuladas que den lugar al delito fiscal. El modelo deberá incluir medidas adecuadas para el control del cumplimiento de las obligaciones contables entre las que se pueden

destacar: i) disponer de personal cualificado para el correcto cumplimiento de las obligaciones contables. En la selección del personal al que le será delegado el cumplimiento de estas funciones, serán útiles los procesos de *due diligence* para evitar una delegación de funciones a personas no aptas o inadecuadas; ii) disponer de un sistema o protocolo de control sobre las anotaciones en libros, cuentas y registros que reflejen todas las operaciones realizadas, incluidas las intracomunitarias, las facturas emitidas y recibidas, así las disposiciones dinerarias y la veracidad de las mismas. Con ello se garantizará que las transacciones que se registran son reales permitiendo la adecuada preparación de los estados financieros con arreglo a los principios contables generalmente aceptados; iii) contar con un sistema contable informático propio o externo que refleje la imagen fiel del patrimonio de la sociedad será especialmente útil. Principalmente por el control de acceso al sistema y el rastreo de los usuarios que llevan a cabo los registros de información contable; iv) establecer medidas de control y sanción adecuadas para evitar y detectar la falsificación de libros, registros contables y cuentas, anotaciones o apuntes falsos, engañosos, incompletos, inexactos o simulados y la llevanza de doble contabilidad, y; v) diseñar un plan de verificación periódica de los asientos contables, de las operaciones, las facturas y los flujos monetarios, y; vi) llevar a cabo auditorías contables externas con terceros no vinculados a la sociedad para garantizar la calidad de la auditoría y el correcto cumplimiento de la llevanza de la contabilidad.

### 2.2.5 CONTROL SOBRE LOS FLUJOS ECONÓMICOS Y MEDIOS DE PAGO

Los *flujos económicos* de la empresa y los *medios de pago* constituyen un riesgo al desarrollo de todo tipo de actividad mercantil, especialmente cuando se trata del *fraude carrusel*. Uno de los indicios de participación del fraude que identificábamos consistía en la imposibilidad de precisar la forma de realizar los pagos a proveedores y de clientes en las operaciones de adquisiciones y entregas de mercancías o concordar las entradas y salidas de dinero en las cuentas bancarias de la sociedad con el soporte documental que lo justifica, bien porque no exista, bien porque sea falso o falseado. Estas circunstancias podían ser indicativo de que el IVA reflejado en las facturas fuera ficticio, que no se hubiera pagado o cobrado o que pagado o cobrado aquel fuera retornado por el proveedor o al cliente.

Desde la perspectiva preventiva y detectiva, el modelo de *compliance* penal deberá disponer de mecanismos sólidos de control y supervisión sobre la actividad financiera y contable de la sociedad, focalizados en los flujos de dine-

ro de entrada y salida del patrimonio de la sociedad y los *medios de pago* que se emplean con clientes y proveedores en las transacciones comerciales. Aquí se incluye un control adecuado sobre la gestión de las cuentas bancarias y las personas con facultades de disposición en ellas y el flujo de dinero en efectivo de la sociedad. En cuanto a las primeras, la adecuada selección, supervisión y registro de las personas a las que se les otorga facultad de disposición del patrimonio dinerario de la empresa, junto con un sistema de reporte periódico será crucial. Respecto a las segundas, serán necesarias políticas y medidas de control que permitan una limitación del importe en efectivo de la empresa, de los pagos y cobros, la adecuada selección de las personas que disponen del dinero en efectivo y una identificación y control sobre los proveedores y clientes que operan con esta forma de pago. Especialmente cuando se trate de aquellos que presentan un perfil irregular o no estén alineados con los valores y principios rectores de la empresa en el desempeño de su actividad mercantil.

Asimismo, hay que reparar en que, en la modalidad de obtención indebida de devoluciones del delito fiscal, este se consuma cuando se obtiene la devolución de la cuota de IVA ilegítima solicitada por importe superior a 120.000 euros. Sin olvidar que la inexistencia de acto de disposición es considerada tentativa y que por debajo de la cifra referida la conducta sería constitutiva de infracción tributaria. Por ello, deberán también controlarse los flujos dinerarios provenientes de la Administración Tributaria. Habrá que prestar especialmente atención a los que superen dicha cantidad, a fin de llevar un control exhaustivo, no solo de todo lo que concierne a la facturación, contabilidad y presentación de las solicitudes de devolución, sino también a la efectiva recepción de los importes objeto de devolución.

### **2.3 Criterios prácticos para la prevención y detección de la participación involuntaria en el fraude carrusel**

La *participación involuntaria* tenía lugar cuando determinados operadores que concurren en el mercado de *buena fe* sin ser conocedores del fraude, o no siéndolo, pero pudiendo serlo, debido a una *falta de diligencia* en el desarrollo de su actividad mercantil pasaban a formar parte de aquel involuntariamente. De esa forma, se constituían en un eslabón más de la cadena de transacciones fraudulenta permitiendo su consumación y continuidad, desvinculando la relación entre los operadores participantes de la trama y obstaculizando las investigaciones en vía administrativa y judicial. De haber observado la *debida diligencia* que le era exigible, adoptando medidas de control idóneas y efica-

ces, habrían podido advertir su existencia, y, de esa forma, evitarlo o detectarlo de forma temprana.

La imposición de un *deber de diligencia* exigible a todo contribuyente adquirente de bienes y servicios (teoría del conocimiento) está conectada con los *indicios* de la existencia del fraude que se han identificado. Aquí, por principio, no habrá directivos y subordinados descontrolados que arrastren con su conducta a sociedades de buena fe a una participación en el fraude. Más bien se trata de una *falta de diligencia* frente al riesgo de conocimiento de su existencia que las lleva a participar en aquel de forma inconsciente. Por ello, en la prevención y detección de la *participación involuntaria* deberá prestarse atención a estos *indicios*, cuyo adecuado tratamiento, evitará la participación y la eventual responsabilidad culposa con las consecuencias anudadas, tales como, la limitación de derechos de la Dir. IVA y las posibles sanciones tributarias, o incluso, la retirada del carácter exento de las operaciones comerciales intracomunitarias.

Aquí en definitiva de lo que se trata es de prevenir el riesgo de aplicación de la *teoría del conocimiento* a las sociedades que operan de *buena fe* mediante el modelo de *compliance*, garantizando que, ni los proveedores, ni los clientes con los que aquella se relaciona, estos últimos cuando tienen la condición de empresarios, han participado en operaciones para defraudar el IVA. Dado que su aplicación permite a las administraciones tributarias fundamentar la pérdida de los derechos o beneficios fiscales cuando existen o se está en disposición de elementos de inferencia suficientes para determinar que el sujeto pasivo *debía haber conocido* la existencia del fraude, será fundamental la implantación de medidas adecuadas que permitan a las sociedades de *buena fe* acreditar que se cumplió adecuadamente con el *deber diligencia* que le era exigible en tanto que operadores adquirentes de bienes y servicios en el mercado. Acreditar la referida diligencia permitirá a las sociedades ser *eximidas* de responsabilidad por aplicación de la teoría del conocimiento. Permitiéndoles ejercer el derecho a la deducción y devolución del IVA soportado o disfrutar del carácter exento de las operaciones comerciales intracomunitarias, a pesar de que tales operaciones tengan origen en una cadena de transacciones fraudulenta o el fraude se produzca en un estadio posterior a las operaciones realizadas por las sociedades de buena fe.

### 2.3.1 CONTROL AD EXTRA SOBRE PROVEEDORES Y CLIENTES

Ya sabemos que el control de la fuente de riesgo que debe llevar a cabo la empresa consiste básicamente en la puesta en marcha de mecanismos dirigidos

a asegurar el cumplimiento normativo en su seno. Ahí se incluyen los referidos propiamente a la vigilancia y control *ad intra* sobre los integrantes de la corporación ya referidos en la participación voluntaria (*compliance* interno), sea cual sea su ubicación en el organigrama societario, como los relativos al control *ad extra* (*third party compliance*), sobre las terceras partes con las que la empresa pretenda vincularse, entre los que se encuentran proveedores y clientes que ahora aquí interesan<sup>353</sup>.

En efecto, un factor clave sobre el que debe focalizarse el modelo de *compliance* para evitar la aplicación de la *teoría del conocimiento* será el control adecuado sobre proveedores y clientes con los que se relaciona la sociedad y que intervienen en las cadenas de operaciones comerciales. La consideración de estas terceras partes es fundamental a la hora de identificar los posibles riesgos que aquellos pueden suponer para la sociedad en el desempeño de su actividad económica.

La evaluación de los terceros por las posibles responsabilidades que de sus actuaciones pudieran derivarse para la empresa con la que contratan es una cuestión de absoluta relevancia aquí. La falta de diligencia a la hora de establecer y mantener relaciones específicamente con los proveedores y clientes puede conllevar determinados riesgos cuyas consecuencias no solo podrán ser estratégicas, operativas, financieras o reputacionales, sino con especial relevancia, de tipo sancionador. En general los riesgos principales que pueden asumir las sociedades que operan de *buena fe* en el tráfico mercantil, derivados del establecimiento de relaciones con proveedores y clientes, se encuentran: i) el riesgo de resultar perjudicado por un tercero subcontratado que no comparte la cultura y los valores de la empresa; ii) incurrir en mayores costes, especialmente cuando se utiliza una subcontratación de personal sin una planificación o estrategia adecuada; iii) contingencias y dificultad para negociar precios de los productos y servicios, especialmente cuando estos son transmitidos o prestados por un reducido número de proveedores; iv) merma en la calidad de los productos o servicios por falta de control, y, con especial interés aquí, y; v) el riesgo de participación en actividades con relevancia penal como corrupción, fraudes y defraudaciones tributarias.

Estos riesgos pueden tener un impacto elevado en la organización, más aún, cuando los proveedores y clientes, puedan actuar en su nombre y por su cuenta, cuando sus servicios o productos sean esenciales para el correcto fun-

---

<sup>353</sup> GÓMEZ MARTÍN, V. / TURIENZO FERNÁNDEZ, A., «Elementos esenciales de los modelos de prevención de delitos», en CORCOY BIDASOLO, M. / GÓMEZ MARTÍN, V. (Dir.), *Derecho Penal, económico y de empresa. Parte general y parte especial. Doctrina y jurisprudencia con casos solucionados*, 2.ª edición, 2020, pp. 178-179.

cionamiento de la actividad mercantil, cuando presenten un perfil irregular, cuando estén ubicados en países de riesgo o cuando tengan por objeto social actividades ligadas a sectores tradicionalmente contaminados por el fraude. Habría que distinguir aquí necesariamente dos categorías de terceros: i) de un lado, aquellos que mantienen un vínculo funcional con la sociedad y que tienen capacidad para generarle responsabilidad penal a través de sus actos por la vía del art. 31 bis CP, y; ii) de otro, aquellos que, aunque no mantienen tal vínculo, pueden llegar a involucrar a la organización en conductas o actividades fraudulentas que también terminen desencadenando su responsabilidad penal. Pondremos el foco de atención en los segundos y las medidas de control sobre ellos, pues por lo general en el *fraude carrusel*, los proveedores y clientes irregulares, las sociedades «*truchas*», que repercuten IVA y no lo ingresan a la Hacienda en algún estadio de la cadena de transacciones no suelen estar vinculadas formal u orgánicamente con otras sociedades, especialmente las que desempeñan el rol de *distribuidoras*. Sí es cierto que lo habitual será que estas últimas las controlen en su propio beneficio, pero normalmente lo harán por la vía de hecho. Tratando los delincuentes fiscales por todos los medios de generar una apariencia de desvinculación mediante el nombramiento de testafierros y la interposición de sociedades *pantalla* que permitan ocultar la realidad subyacente. Aquí se parte ahora, sin embargo, sobre la base de sociedades que operan en el tráfico económico de *buena fe* y que se ven inmersas en una o varias cadenas de transacciones fraudulentas involuntariamente debido a una falta de diligencia. Por lo que tales vinculaciones formales o de hecho por principio no tendrían lugar. De ser así, estaríamos en la órbita de la participación voluntaria en el fraude o al menos en una participación no querida pero aceptada.

Centrándonos ya en las medidas de *diligencia debida* externa dirigidas a proveedores y clientes que se relacionan con la sociedad, su finalidad será no solo proveer a esta última de la mayor calidad posible en la adquisición o venta de bienes y servicios, si no también, garantizar en paralelo la observancia de altos estándares éticos y de cumplimiento en todo el proceso. El control adecuado sobre proveedores y clientes evitará que la empresa se encuentre involucrada en cadenas de transacciones fraudulentas en las que uno o varios operadores irregulares repercutieron IVA y no lo ingresaron a la Hacienda. Permitirá identificar y conocer los indicios de existencia del fraude con anterioridad a la contratación con aquellos, y, de esa forma, acreditar frente a las administraciones tributarias la observancia de la *diligencia debida* que le es exigible en la adquisición y venta de bienes y servicios para evitar la aplicación de la *teoría del conocimiento*. No obstante, la implantación de medidas de

*diligencia debida* no asegurará que los proveedores y clientes con los que se contrata se rijan por buenas prácticas en sus negocios o se sometan a criterios éticos y de integridad, controlando, por tanto, los riesgos que puedan producirse. Es evidente que el riesgo cero no existe, pero contar con medidas de vigilancia y control permitirá reducir de forma significativa la probabilidad de incurrir en fraudes al IVA. Máxime, cuando puede observarse en la casuística del repertorio de jurisprudencia que la existencia de los fraudes puede detectarse a través de una serie de indicios más o menos estandarizados.

Como medidas de control aparecen nuevamente en escena los procesos de *due diligence* que ya fueron explicados páginas atrás cuando nos referíamos a la selección de las personas que entraban a formar parte de la organización (proyección interna), pero ahora referidos a aquellas otras que se relacionan con ella por motivos de negocio (proyección externa), sobre los que habrá que garantizar de forma efectiva que estas asumen un comportamiento alineado con la legalidad y los valores y principios que presiden la organización. En el proceso de selección de terceras partes se siguen, por tanto, las mismas fases ya vistas, pero con importantes matizaciones en cada una de ellas:

i. *Fase de selección y evaluación.* Deberá partirse de una previa segmentación de las personas o empresas con las que se va a contratar. Se trata en definitiva de obtener toda la información relevante de los empresarios con los que se mantienen relaciones comerciales, a fin de que la sociedad se abstenga de operar con aquellos que no estén alineados con sus valores y principios o presenten indicios de irregularidades. En general, habrá que tener en cuenta en esta primera fase la regularidad del perfil, la solvencia, competitividad, reputación y criterios de calidad. Puede incluirse también el grado de aplicación de criterios de responsabilidad social en su gestión.

En el caso de estudio, con carácter previo a la formalización de cualquier operación económica con proveedores y clientes, excepto las de escasa cuantía o en las que ello no sea posible por una causa justificada, la organización deberá solicitarles como mínimo la siguiente documentación: i) identificación del DNI o NIF, el alta en el censo de empresarios y profesionales o en el de entidades, así como, en su caso, el alta en el ROI y la inscripción en el censo VIE. En el caso de proveedores y clientes ubicados en otros Estados miembros, deberán realizarse comprobaciones previas y periódicas de su NIF-IVA a través del sistema VIES. Esta pauta de conducta deberá observarse con especial rigurosidad a la luz de la última modificación de los requisitos para la aplicación de la exención de las entregas intracomunitarias. Pues, para beneficiarse de ella ahora se exige como requisito de carácter sustantivo que el ad-

quirente tenga NIF-IVA en vigor y haya sido comunicado al vendedor; ii) cuando se trate de personas jurídicas, deberán comprobarse los datos obrantes en el RM en lo relativo a la constitución, objeto social, socios, administradores, depósito de cuentas anuales, libros registro, domicilio social, etc. Especialmente importante será la constatación del depósito de las cuentas anuales de los últimos cuatro ejercicios, así como la acreditación del titular real de su capital social; iii) Certificados expedidos por la AEAT y TGSS de estar al corriente con las obligaciones tributarias y con las obligaciones de la seguridad social respectivamente que afecten tanto al proveedor como al cliente; iv) en el caso de los principales proveedores y clientes, información acerca de los medios materiales y humanos y el cumplimiento de las obligaciones con la TGSS, los conocidos como modelos RNT y RLC con los que debe contar la empresa y donde se detallan las altas, las bajas y las bases de cotización de todos los empleados, así como la relación de cotizaciones respectivamente. Puede ser relevante y útil también realizar visitas programadas a las sedes de los proveedores y clientes para comprobar su existencia y verificar la actividad que en ellas se desarrolla, y; v) el acuerdo de adhesión al CBPT y la certificación de la existencia de un modelo de *compliance* implantado en la empresa que integre un MBPT adecuado para prevenir los riesgos tributarios.

Para el caso de que estas comprobaciones preliminares ofrezcan resultados negativos y atendiendo a la relevancia de la incidencia detectada, la empresa deberá abstenerse de contratar con el proveedor o cliente en cuestión. Esta decisión se hace depender de la gravedad que revista la irregularidad. Lo que exigirá siempre un análisis específico y ponderado en cada caso. Ahora bien, en ese proceso de decisión, *ad exemplum*, habrán de tenerse en cuenta cuestiones como: i) el hecho de que una sociedad con la que se pretende contratar haya sido constituida recientemente obligará a realizar un seguimiento, pero no puede determinar por sí sola la decisión de excluir la contratación por falta de indicios de irregularidad; ii) la inexistencia de medios materiales o humanos será determinante para excluir la contratación si estamos ante un proveedor fabricante, o si es una prestadora de servicios o una comercializadora en nombre propio. No lo será cuando su actividad principal sea la intermediación comercial. En efecto, cuando se trate de un mero intermediario que se interpone entre vendedores y compradores, sin realizar ningún tipo de almacenamiento y distribución, podría tratarse de una circunstancia ordinaria. Ahora bien, deberán recabarse evidencias respecto a sus operaciones y, en particular, de quienes son sus proveedores; iii) la existencia de certificados negativos de estar al corriente de las obligaciones tributarias y la SS no debería excluir automáticamente la contratación, pues la empresa ha podido tener una dificultad

puntual y puede encontrarse en vías de regularización. En tal caso, deberá solicitarse la documentación necesaria que acredite tal circunstancia y ponderar otros factores para tomar la decisión de no contratar, como por ejemplo la dificultad de encontrar otro proveedor o los mayores costes que pudieran derivarse de encontrarlo, y; iv) no disponer del acuerdo de adhesión al CBPT y la existencia de un modelo de *compliance* que integre un MBPT adecuado para prevenir los riesgos tributarios no debe ser una causa por sí misma para excluir la contratación. Hay que tener en cuenta que en nuestro ordenamiento jurídico aun no es obligatoria la implantación de estos modelos, por lo que deberá operar como un factor más a tener en cuenta a la hora de la contratación.

ii. *Formalización de la relación.* En el ámbito empresarial, cada vez es más frecuente que las organizaciones sensibilizadas con *compliance* exijan, de los terceros con los que se vinculan de manera estable, que conozcan y respeten determinados valores y directrices éticas, que bien pueden ser las de la propia empresa o estar recopiladas por alguna plataforma internacional. En ese sentido, el tercero seleccionado antes de entablar la relación comercial ya sea persona física o jurídica, deberá asumir contractualmente el modelo de *compliance* implantado en la sociedad contratante o contratada, su código ético (especialmente si existe uno específico para terceras partes), así como las políticas y protocolos internos que regulan su actividad diaria.

La aceptación deberá documentarse a través de una declaración de conformidad con la política de *compliance* de la sociedad contratante dejando así evidencia del compromiso asumido. La cláusula que recoge la aceptación puede también ser adecuada para que la empresa contratada adquiera un compromiso de formación, de manera que asista a los eventos formativos desarrollados para terceros. Es más, la no asistencia a los ciclos formativos por parte de sus destinatarios es una información que debería condicionar su perfil de riesgo en un sistema de medición de aquel.

Asimismo, pueden establecerse en los contratos con estos terceros, cláusulas de *audit rights* para poder acceder a su estado financiero real o cláusulas *self assess* con el fin de que sea el propio proveedor o cliente quien acredite a la empresa contratante su estado financiero, volumen de negocio o sus partidas de activos.

iii. *Seguimiento y reevaluación.* En cuanto al seguimiento y reevaluación, este deberá llevarse a cabo con el propósito de detectar y corregir posibles variaciones conductuales en el tiempo. Especialmente cuando los terceros son personas jurídicas, pues estas pueden experimentar cambios en la estructura orgánico y funcional, esto es, en la propiedad, en la alta dirección o en los estratos más cercanos a las funciones ejecutivas en líneas de negocio.

Como medidas de control para mitigar los riesgos de incumplimientos, pueden ser útiles los sistemas de alerta o *red flags* implantados en las bases de datos de la organización, así como una política activa de atención al cliente con el fin de obtener información relevante sobre el actuar de los terceros.

También podrán incluirse cláusulas por las que se pueda exigir periódicamente una confirmación del cumplimiento de los requisitos necesarios para operar en el tráfico jurídico y especialmente en el mercado intracomunitario. En ese sentido, pueden solicitarse la renovación de certificados, aportación de documentación actualizada, informes de auditoría, etc.

### 2.3.2 CONTROL SOBRE LAS TRANSACCIONES COMERCIALES

Un factor clave para evitar incurrir involuntariamente en cadenas de transacciones fraudulentas es el despliegue de una *diligencia debida* sobre las transacciones comerciales que realiza la empresa. Especialmente aquellas en las que participan operadores radicados en otros Estados miembros e implican la aplicación del régimen transitorio de IVA.

Para acreditar la observancia de la *diligencia debida* a la hora de contratar con proveedores, también será especialmente importante que el modelo de *compliance* incluya medidas de supervisión y control que permitan identificar y detectar operaciones comerciales que: desde el punto de vista económico-mercantil sean ilógicas; la naturaleza de las mercancías no guarde relación con el objeto social o con la actividad real del operador que las vende; que el propio volumen de actividad mercantil de la sociedad no las demande; que las mismas mercancías ya hayan sido adquiridas anteriormente; que los medios de pago exigidos sean solo en efectivo y no tengan soporte documental acreditativo, no ofrezcan garantías de devolución o representen una operativa de pago anómala o con dificultad de ejecución.

La confección de políticas y protocolos de actuación interna frente a los indicios de la existencia de operaciones económicas fraudulentas dirigidos a los miembros de la empresa será clave para detectarlas de forma temprana y evitar contratar. La *formación* y concienciación específica del personal directivo y aquellos subordinados que estén en primera línea de negocio será una medida absolutamente necesaria. Que aquellos tengan la capacidad y las herramientas para advertir los indicios de transacciones fraudulentas previamente a la contratación con terceros permitirá sin duda alguna evitar la participación en fraudes.

### 2.3.3 CONTROL SOBRE LOS PRECIOS Y CONDICIONES DE LAS TRANSACCIONES COMERCIALES

Otro elemento que debe ser considerado por el modelo de *compliance* es la supervisión y control sobre transacciones económicas en las que se ofrezcan condiciones económicas que representen una anomalía respecto a las que con normalidad se realizan en el sector. Con mayor atención al precio fijado en las transacciones, los descuentos y compensaciones, especialmente cuando traigan origen en una cadena de operaciones intracomunitarias. Habrá que tener en cuenta, de un lado, el precio que sea sensiblemente inferior al correspondiente a los bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos. De otro, el que sea sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado su entrega (art. 87.5 LIVA).

La empresa deberá dotarse de políticas o protocolos dirigidos a verificar y recopilar evidencias de las razones que justifiquen precios de compra anormalmente bajos u otras condiciones que puedan resultar sospechosamente beneficiosas. Considerando que estas pueden ser un posicionamiento agresivo en el mercado de los proveedores y clientes, necesidades urgentes de liquidez de aquellos, o, por el contrario, pueden ser un indicio relevante de un fraude al IVA en el que la falta de ingreso a la Hacienda será el factor determinante de la rentabilidad a la transacción económica. Será fundamental justificar, documentalmente las razones lícitas que acrediten las condiciones económicas especialmente ventajosas de las operaciones a realizar por la empresa con terceros. En caso contrario, existirá un riesgo elevado de incurrir en fraudes, y, por ello, deberá abstenerse de contratar con el proveedor que las oferte.

### 2.3.4 CONTROL SOBRE LAS MERCANCÍAS OBJETO DE LAS TRANSACCIONES COMERCIALES

Ejercer una adecuada supervisión, verificación y control sobre las mercancías objeto de las transacciones comerciales resultará fundamental para el operador de *buena fe* por dos razones preponderantes. La primera, por el riesgo de participar en *fraudes carrusel* de tipo documental, y, la segunda, por el riesgo de estafa hacia o desde la empresa.

Recordemos que una de las modalidades de fraude que más se producen en la práctica es el *carrusel documental*. Una cadena de operaciones comerciales que aparenta la circulación de mercancías a través de los diferentes Es-

tados miembros pero que no existe en realidad o está falseada mediante la utilización de *facturas apócrifas* que se emiten para documentar, a modo de *simulación*, una realidad inexistente. En estos fraudes podía darse una *simulación parcial* o *total*. Será *parcial* cuando se afirma estar comerciando con mercancías de una determinada cantidad, clase y valor, pero en realidad los bienes no se corresponden con las características reales de aquellos, que generalmente serán de una cantidad distinta, o de una calidad y valor baja o nula<sup>354</sup>. Por su parte, la *simulación total* tendrá lugar cuando la operación es directamente inexistente.

Junto con las medidas de control sobre la documentación de las operaciones comerciales, el modelo de *compliance* deberá incluir medidas reforzadas dirigidas a la supervisión, verificación y control de los bienes que la sociedad adquiere y transmite. Las medidas deberán permitir constatar efectivamente la existencia de las mercancías y que la cantidad, clase y valor de aquellas corresponda con lo realmente pactado. Deberán comprobarse las facturas y los documentos especiales que puedan ir anudados al tipo de mercancía de que se trate (si la normativa lo exige) e incluso respecto a si se contrató un seguro de transporte de mercancías. Aquí las medidas de comprobación tipo *doble check* para comprobar la existencia y la calidad de las mercancías de acuerdo con los contratos y facturas pueden resultar muy útiles para detectar las irregularidades en los bienes que se adquieren o transmiten. Del mismo modo, contar con sistemas de registro electrónico de las mercancías adquiridas y transmitidas con las que se pueda identificar o realizar una trazabilidad de cada una de ellas, permitirá a la sociedad evitar o detectar la existencia de operaciones circulares de compraventa, indicativas de la existencia del fraude.

Las medidas de supervisión y control incluidas en el modelo estarán dirigidas aquí a prevenir o detectar un triple riesgo penal: i) la participación en *fraudes carrusel* de tipo documental al no haber observado la diligencia debida que era exigible para detectar la inexistencia de las mercancías o su falseamiento; ii) la posibilidad de que la propia empresa transmita mercancías inexistentes o falseadas a clientes por no observar la diligencia debida a la hora de publicitar y controlar su *stock*, dando continuidad al fraude en el que ha participado o incurriendo en estafas desde la empresa hacia terceros, o; iii) de

---

<sup>354</sup> Merece la pena referir el caso de la SAN n.º 20/2024, de 8 de julio de 2024, en la que se evidencia que algunas de las transacciones comerciales fraudulentas tenían por objeto antivirus e incluso programas informáticos obsoletos de nulo valor económico: «(...) en la trama se manejaban productos obsoletos, puesto que en la trama italiana se comerció con unos Antivirus en los que (...) no se especificaba qué concreta versión era (...) comerciaban con una versión de la marca Panda del año 2011 (...) había una factura de ANESPI de Word 97 en fecha 7 de agosto de 2015 (...) el Word 97 había dejado de tener soporte técnico en 2004 (...)».

otro modo, ser objeto de engaños en la adquisición de las mercancías constitutivos de estafa hacia la empresa por no haber ejercido un adecuada comprobación de la existencia misma de las mercancías o la supervisión y constatación de que las efectivamente obtenidas son acordes con lo consignado en contratos y facturas.

### 2.3.5 CONTROL SOBRE EL TRANSPORTE DE LAS MERCANCÍAS

Junto a toda operación intracomunitaria de bienes debe existir un transporte de las mercancías entre Estados miembros para que pueda aplicarse la *exención* establecida en el art. 25 LIVA. Se exige como requisito la acreditación del *transporte* con medios de *prueba* válidos en derecho y solo podrá acreditarse si existe un envío o transferencia física de los bienes a otro Estado miembro. Salvo que se simule, claro. La imposibilidad de acreditar el transporte de las mercancías será un indicio evidente de que la transacción económica era ficticia, y, por tanto, se estaría en presencia de una cadena de operaciones fraudulenta.

El modelo de *compliance* también deberá contener medidas que estén dirigidas a ejercer un control sobre los medios de transporte empleados en las transacciones con mercancías y su debida acreditación. Dado que el medio de transporte puede ser de cuenta tanto del comprador como del vendedor, dependiendo del acuerdo alcanzado entre ambos, pueden diferenciarse aquí dos escenarios: i) de un lado, que la sociedad adquirente se encargue del transporte de las mercancías y, o bien disponga de medios propios de transporte, o bien subcontrate a un tercero para realizarlo, y; ii) de otro, que el transmitente de las mercancías se encargue del transporte, tanto si dispone de medios propios como si subcontrata el servicio a terceros.

En unos supuestos como en otros, el modelo de *compliance* deberá establecer medidas de control externas e internas que establezcan las pautas de conducta adecuadas para la generación, comprobación de la veracidad y registro de la documentación acreditativa del transporte.

En cuanto a las *medidas de control externo*, por lo general, será la empresa vendedora y no la adquirente de las mercancías la que se encargue del transporte, bien realizándolo con medios propios, bien con la contratación para la prestación del servicio por un tercero. En tales circunstancias, la sociedad adquirente dispone de dos opciones para acreditar la existencia del transporte y sobre las que deberá establecer medidas y pautas de conducta dirigidas a: i) de un lado, obtener, conservar y comprobar la veracidad de al menos dos de los

siguientes documentos probatorios, que no sean contradictorios entre sí, expedidos por dos partes que no estén vinculadas entre ellas ni con el vendedor ni con el comprador: carta o documento CMR firmados; una factura del transportista de las mercancías; una factura de flete aéreo, o; un conocimiento de embarque, y; ii) de otro lado, además de contar con dos de los documentos anteriores, deberá obtener, conservar y comprobar la veracidad de uno de los que se relacionan a continuación, no contradictorio y ambos expedidos por personas no vinculadas entre sí ni con el vendedor ni el comprador: póliza de seguros de la expedición o del transporte de los bienes o documentos bancarios que acrediten el pago de la expedición o transporte; documentos de carácter oficial expedidos por una autoridad pública que acrediten la recepción de los bienes en el Estado miembro de destino; recibo extendido por un depositario que acredite el almacenamiento de las mercancías en el Estado miembro de destino.

Respecto a las *medidas de control interno*, en los casos más inusuales en la práctica de que el adquiriente asuma la responsabilidad del transporte, bien con medios propios o por su cuenta, deberá igualmente proceder con la misma diligencia debida. Además de los vistos *supra* para el caso de que el transporte se realice por el vendedor o por su cuenta, deberá obtener, conservar y comprobar la veracidad de los siguientes medios de prueba: declaración escrita del adquiriente que acredite que los bienes han sido expedidos o transportados por él o por un tercero en su nombre y en la que se refiera el Estado miembro de destino de las mercancías. La declaración deberá contener la siguiente información cuya veracidad deberá ser igualmente comprobada: nombre y dirección del adquiriente; fecha de emisión; naturaleza y cantidad de las mercancías; fecha y lugar de entrega; identificación de la persona que acepta las mercancías en nombre del adquiriente, y; número de identificación de los medios de transporte, en caso de entrega de medios de transporte.

Por demás, la empresa deberá contar con pautas de conducta adecuadas que garanticen la exigencia en el momento de la puesta a disposición de las mercancías de los elementos de prueba anteriores. La razón estriba en que, con posterioridad, perderá el control sobre el transporte realizado por el comprador y existirá un riesgo elevado de no conseguirlos o que su obtención resulte dificultosa. Hay que puntualizar que, en la mayoría de los casos, estos documentos sólo se confeccionan tras realizar el transporte efectivamente. En tal caso, será conveniente adoptar como medida preventiva reclamar un seguro o caución por el importe de IVA aplicable a la operación mientras no se disponga de la totalidad de los documentos acreditativos del transporte. Eso sí, siempre y cuando tal operación tuviera la consideración de entrega interior gravada.

### 2.3.6 CONTROL SOBRE LA ADECUADA DECLARACIÓN RECAPITULATIVA DE OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS

La modificación de la Dir. IVA y su transposición a nuestro ordenamiento jurídico mediante la modificación del art. 25 LIVA, ha convertido en requisito necesario para la aplicación de la *exención* en las EIB, la correcta consignación de tales operaciones en el modelo 349.

Lo anterior, constituye el motivo por el que el modelo de *compliance*, dentro de las medidas adoptadas para el cumplimiento estricto de las obligaciones tributarias generales y específicas del IVA, deberá incluir al menos las siguientes pautas de conducta, aunque estas en cierto modo ya hayan sido referidas cuando se explicó las medidas de control sobre la gestión de los tributos: i) verificar que el modelo 349 se presenta en Hacienda con toda la información necesaria y en el plazo legalmente establecido. De acuerdo con el art. 81 RIVA la regla general será la presentación mensual. Sin embargo, el propio precepto establece una excepción que permite la presentación trimestral en determinados supuestos, y; ii) verificar que en la declaración de cada una de las EIB declaradas se consignan, correctamente los siguientes datos: El NIF-IVA tanto del transmitente como del adquirente de las mercancías; el importe total de las entregas de mercancías realizadas durante el periodo de declaración respecto de cada adquirente; En el supuesto de que existan modificaciones en la base imponible, el importe de la regularización practicada en el periodo de declaración en que hayan sido notificadas al adquirente.

### 3. EXCURSO: RESPONSABILIDAD SOCIAL DE ADMINISTRADORES POR INFRACCIÓN DEL DEBER DE DILIGENCIA Y LEALTAD EN SUPUESTOS DE FRAUDE CARRUSEL: EL CASO VODAFONE

No puede cerrarse esta monografía sin hacer una breve referencia a la eventual responsabilidad social a la que se exponen los administradores de las sociedades de capital por la infracción del deber de diligencia y lealtad que le es exigible en el desempeño de sus funciones. *In casu*, cuando la mercantil que administran, es sancionada por participar en una trama de fraude al IVA, beneficiándose de cuotas tributarias deducidas o indebidamente obtenidas de forma fraudulenta.

En relación con las normas de obligado cumplimiento impuestas a los administradores de las sociedades de capital, el deber de diligencia y el deber de lealtad constituyen la piedra angular de la gobernanza corporativa. El

art. 225 LSC, exige a los administradores el cumplimiento diligente (con la dedicación adecuada) de los concretos deberes impuestos por las leyes y los estatutos de la sociedad. Del mismo modo, exige el deber concreto de reclamar (y el derecho de recabar) de la sociedad la información adecuada y necesaria que le sirva para el cumplimiento de sus obligaciones y la adopción de las medidas precisas para la buena dirección y el control de la sociedad.

Respecto al *actuar diligente*, el art. 225 LSC exige que el órgano de administración en sus diversas formas desempeñe el cargo y cumpla con los deberes impuestos por las leyes y los estatutos «(...) con la diligencia de un ordenado empresario», debiendo adoptar «(...) las medidas precisas para la buena dirección y el control de la sociedad». Esto implica ejercer las funciones de administración y tomar las decisiones en el giro de la empresa con absoluto cuidado, atención y prudencia, adoptando aquellas medidas que resulten necesarias para la correcta dirección y control de aquella. Ahora bien, el contenido de ese deber de diligencia viene delimitado por la «regla de la discrecionalidad empresarial» (*bussines judgment rule*). Conforme a ella, el estándar de diligencia aplicable a los administradores se entenderá cumplido, de acuerdo con el art. 226 LSC, cuando estos adopten sus decisiones dentro de un marco de: (i) buena fe y ausencia de interés personal; (ii) información suficiente; y (iii) siguiendo el procedimiento adecuado. De ahí que no deba valorarse el acierto o desacierto de una decisión tomada por el órgano de administración con base en un *ex post facto*, es decir, únicamente por razón del resultado final que aquella decisión provoque, sin tener en cuenta las circunstancias concurrentes en el momento de su adopción<sup>355</sup>.

En paralelo, pesa sobre el órgano de administración el deber de lealtad que encuentra cobijo en el art. 227 LSC cuando establece que: «Los administradores deberán desempeñar el cargo con la lealtad de un fiel representante, obrando de buena fe y en el mejor interés de la sociedad». Se establece así la obligación fundamental de los administradores de actuar en el interés de la empresa, priorizando siempre el bienestar y los objetivos corporativos por encima de intereses personales o de terceros. En particular, el deber de lealtad implica, de acuerdo con el art. 228 LSC: no ejercitar sus facultades con fines distintos de aquellos para los que le han sido concedidas; guardar secreto sobre las informaciones, datos, informes o antecedentes a los que haya tenido acceso

---

<sup>355</sup> De ser así, se incurriría en lo que se ha dado en llamar la falacia «*post hoc ergo propter hoc*», un error lógico que ocurre al asumir que, porque un evento sucede antes de otro, el primer evento ocurrido es la causa de que el segundo evento tenga lugar. También se conoce como «falacia de la falsa causa o correlación ilusoria» y consiste en confundir la sucesión temporal con la causalidad, sin tener evidencias para afirmar la relación causa-efecto.

en el desempeño de su cargo; abstenerse de participar en la deliberación y votación de acuerdos o decisiones en los que exista conflicto de intereses; desempeñar sus funciones bajo el principio de responsabilidad personal con libertad de criterio o juicio e independencia respecto de instrucciones y vinculaciones de terceros y adoptar las medidas necesarias para evitar incurrir en situaciones en las que sus intereses, sean por cuenta propia o ajena, puedan entrar en conflicto con el interés social y con sus deberes para con la sociedad.

En el marco de estos deberes de diligencia y lealtad del órgano de administración se integra necesariamente un deber de cumplimiento normativo en sentido amplio. El órgano de administración es principal y originariamente responsable de la actividad empresarial en representación de la propia sociedad, y ello incluye, en consecuencia, el respeto y fidelidad a las normas del ordenamiento jurídico. Es así como el órgano de administración, bajo el paraguas de los deberes de diligencia y lealtad que le incumben, deberá velar en el desempeño de sus funciones por el cumplimiento general de la legalidad en la empresa y evitar los riesgos y responsabilidades que puedan derivarse de su incumplimiento, obrando siempre en el mayor interés de aquella. Desde este prisma de cumplimiento de la legalidad, la concienciación empresarial, y, en particular, la de los miembros del órgano de administración, adquiere especial relevancia. Actualmente tanto la Ley de Sociedades de Capital y por extensión las nuevas previsiones (ya no tanto) introducidas en el Código Penal respecto a las personas jurídicas, persiguen como objetivo teleológico la transparencia y el buen gobierno corporativo en las empresas, de ahí la vinculación cuasi automática del art. 31 bis CP (responsabilidad penal de la persona jurídica y los modelos de *compliance*) y los arts. 225, 226, 227 y 228 LSC (deberes de diligencia y lealtad y responsabilidad social del órgano de administración por su incumplimiento).

En ese contexto, de ética, transparencia y buen gobierno corporativo, se desprende un deber específico del órgano de administración, el de adoptar y ejecutar un modelo de gestión de riesgos empresariales, no solo penales, de acuerdo con el art. 31 bis 2.1.<sup>a</sup> CP. Así, siempre corresponderá al órgano de administración establecer la política de control y gestión de los riesgos de la sociedad y su supervisión, que, en particular, en las sociedades cotizadas, tiene la condición de facultad indelegable *ex art. 529 ter b) LSC*, sin perjuicio de las funciones propias del órgano de cumplimiento normativo: *«El consejo de administración de las sociedades cotizadas no podrá delegar las facultades de decisión a que se refiere el artículo 249 bis ni específicamente las siguientes (...) La determinación de la política de control y gestión de riesgos,*

*incluidos los fiscales, y la supervisión de los sistemas internos de información y control».*

El incumplimiento del deber de diligencia y lealtad por el órgano de administración no es inocuo. Tiene consecuencias importantes para este nivel de responsabilidad social. De acuerdo con el art. 236 LSC los administradores están sujetos legalmente a responsabilidad frente a la sociedad, frente a los socios y frente a los acreedores sociales, del daño que causen por actos u omisiones contrarios a la ley o a los estatutos o por los realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo, siempre que en su actuar se aprecie dolo o culpa. Para estos casos, el art. 238 LSC regula la conocida como *acción de responsabilidad contra administradores*. Se trata de un instrumento de configuración legal que permite a la sociedad, socios o acreedores, reclamar a los administradores la reparación de los daños causados por aquellos actos u omisiones que realicen en el desempeño de sus funciones y que sean considerados contrarios a la ley, los estatutos o a los propios deberes del cargo. Con esta acción se pretende resarcir los daños causados por las acciones u omisiones dolosas o culposas del órgano de administración. Y, ahí, se incluye necesariamente los perjuicios que puedan derivarse de la declaración de responsabilidad de la empresa por no haberse organizado correctamente al infringir el administrador el deber de diligencia que le incumbe de adoptar y ejecutar un modelo de gestión de riesgos empresariales que permita evitar la responsabilidad.

Partiendo de lo anterior y retomando el planteamiento que interesa hecho al principio, cuando una sociedad es responsabilizada en vía tributaria o penal por participar en una trama de fraude al IVA, si el órgano de administración no hubiese implantado los mecanismos de organización, vigilancia y control adecuados para evitarlo, podrá ser responsable de los daños que esa declaración de responsabilidad haya causado a la sociedad. El quebranto del deber de diligencia debida y lealtad por el órgano de administración, doloso o culposo, permitirá accionar el mecanismo del art. 238 LSC contra aquel para responsabilizarle por los daños causados. Tratándose de un *fraude carrusel* al IVA, aquel daño consistirá principalmente en la responsabilidad asumida por la sociedad, las cuotas defraudadas, recargos, intereses y sanciones impuestas. Pudiendo ser extensible, incluso, a posibles lucros cesantes por pérdida de contratos y clientes.

A modo de cierre, sirva un botón de muestra: el caso de Vodafone Ono S.A.U., resuelto en la STS n.º 443/2023, de 31 de marzo<sup>356</sup>. La sentencia

---

<sup>356</sup> STS n.º 443/2023, de 31 de marzo de 2023.

condenó a los administradores de la mercantil, en concepto de obligados solidarios, a abonar a aquella los importes de la liquidación recogida en el acta de Inspección de Hacienda correspondientes a cuotas de IVA deducidas indebidamente que traían origen en un *fraude carrusel*. Vodafone fue responsabilizada en vía tributaria por aplicación de la teoría del conocimiento (*knowledge test*), al participar de forma involuntaria en un *fraude carrusel* cometido por proveedores con los que tenía vínculo comercial y que no ingresaban el IVA. La AEAT entendió que Vodafone realizaba operaciones comerciales con determinados proveedores que formaban parte del fraude, y, por su posición, *debía haber sabido* de la existencia del fraude y que las cuotas de IVA generadas en esas operaciones comerciales no podían ser deducidas. La falta de diligencia de los administradores por no haber implementado los controles adecuados en el área de negocio para detectar el fraude a pesar de conocer la existencia de graves riesgos de responsabilidad tributaria, con infracción, además, de los deberes de lealtad, ocultando tras conocerlo su implicación en el fraude del IVA, desembocó en un elevado perjuicio económico a Vodafone derivado de la regularización realizada por AEAT al denegar el derecho a la deducción y excluir una partida importante de cuotas de IVA que tuvieron que ser liquidadas. En cuanto al fundamento de la condena a los administradores se pone de manifiesto en la sentencia que:

*«(...) fue la negligencia de los consejeros lo que propició que se siguiera cometiendo y agravando el fraude fiscal. Lo explica paladinamente la Audiencia Provincial cuando tras incidir en que los consejeros no pueden ampararse en el sistema multinivel de gestión de riesgos instalado en la sociedad, concluye que se trata de “hechos conocidos por los apelados, ante los que estos tenían facultades de intervención directa, las cuales conscientemente dejaron de ejercitar o ejercitaron contrariando los deberes de diligencia (...) no puede considerarse infringida la regla de la protección de la discrecionalidad empresarial, porque la actuación de los consejeros no conllevó ninguna decisión estratégica y de negocio, sino que consistió en una actitud omisiva en relación con la adopción de controles en el Área de RIV y el cese de la relación negocial con los proveedores implicados en el fraude (...) una vez que los administradores estuvieron advertidos de la trama fraudulenta para eludir el pago del IVA, no adoptaron las medidas necesarias para impedirlo. Pasividad que también constituye un incumplimiento del deber de diligencia, conforme a la jurisprudencia de esta sala (sentencias 732/2014, de 26 de diciembre, y 665/2020, de 10 diciembre)”».*

## BIBLIOGRAFÍA

- AGUILERA GORDILLO, R., *Manual de Compliance Penal en España*, 2.<sup>a</sup> edición, Pamplona: Aranzadi, 2022.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *El impuesto sobre el Valor Añadido. Análisis y comentarios*, Barcelona: Ediciones Deusto, 1993.
- ALONSO GALLO, J., «El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012», *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, n.º 34, 2013.
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*, Madrid: Marcial Pons, 2008.
- «Nuevas formas de defraudación internacional del IVA. El fraude carrusel en los servicios», *Revista Aranzadi de Derecho y proceso penal*, n.º 26, 2011.
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M. / CORONA RAMÓN, J.F. / VALERA TABUEÑA, F., *La armonización fiscal en la Unión Europea*, Barcelona: Cedecs, 1997.
- AMBOS, K., «La complicidad a través de acciones cotidianas o externamente neutrales», *Revista de Derecho Penal y Criminología*, n.º 8, 2001.
- AMATUCCI, A., «Consideraciones sobre las sentencias del Tribunal de Justicia del 21 de junio de 2012 y del 31 de enero de 2013 en relación con el derecho de deducción del IVA en el ámbito de las operaciones inexistentes», *Revista Quincena Fiscal*, n.º 19, 2013.
- APARICIO PÉREZ, J., *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, 1.<sup>a</sup> edición, Pamplona: Aranzadi, 1997.
- ARNAIZ ARNAIZ, T., *Impuesto sobre el Valor Añadido*, 1.<sup>a</sup> edición, Cizur Menor: Aranzadi, 2018.
- AYALA GÓMEZ, I., «Los delitos contra la Hacienda Pública relativos a los ingresos tributarios: el llamado delito fiscal del artículo 305 del Código Penal», en VV. AA, *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2010, pp. 97-167.

■ FRAUDE CARRUSEL, RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS...

- BARCIELA PÉREZ, J.A., «Las tramas de fraude en el IVA: la STS de 23 de mayo de 2012 (asunto Investrónica) y la STJUE en el asunto *Mahagében Kft y otros*», *Revista Quincena Fiscal*, n.º 10, 2013.
- BAS SORIA, J., *El IVA en las operaciones internacionales: mercancías y servicios*, 2.<sup>a</sup> edición, Madrid: Ediciones CEF, 2016.
- BLANCO CORDERO, I., *Límites a la participación delictiva: las acciones neutrales y la cooperación en el delito*, Granada: Comares, 2001.
- CALVO VÉRGEZ, J., «El ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado en las operaciones de fraudes carrusel», *Revista Aranzadi Unión Europea*, n.º 5, 2016.
- CÁCERES CASADO, M., *Fraude Carrusel y responsabilidad penal corporativa. Criterios para la atribución de responsabilidad penal y la aplicación de las técnicas de compliance*. Directores: Víctor Gómez Martín/Luis Manuel Alonso González, Barcelona: Universidad de Barcelona, Departamento de Derecho Penal y Criminología y Derecho Internacional Público, 2023. En línea: <https://diposit.ub.edu/dspace/handle/2445/194063>
- «La obtención indebida de devoluciones. ¿Un problema de tipicidad resuelto?», *LLP*, n.º 164, 2023.
- CAMARERO GARCÍA, J., «El fraude carrusel en el impuesto sobre el Valor Añadido. Modalidades y propuestas para erradicarlo», *Cuadernos de Formación, Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 11, Colaboración 27/10, 2010.
- CANCIO MELIÁ, M., «*Delitos de organización: Criminalidad organizada común y delitos de terrorismo*», en Díaz-Maroto y Villarejo, J. (Dir.) / Rodríguez Mourullo, G. (Pr.), *Estudios sobre las reformas del Código Penal operadas por las LO 5/2010, de 22 de junio y 3/2011, de 28 de enero*, Madrid: Civitas, 2011, pp. 643-670.
- CARRASCO ANDRINO, M.M., *Los delitos plurisubjetivos y la participación necesaria*, Granada: Editorial Comares, 2002.
- CASAS AGUDO, D., «Inversión del sujeto pasivo o *reverse charge*, límites temporales y requisitos formales del derecho a la deducción en el IVA y principio comunitario de proporcionalidad», *Crónica Tributaria*, n.º 131, 2009.
- «*Tramas de defraudación en el IVA y alternativas para la lucha contra estas. Especial aproximación al supuesto de responsabilidad tributaria del art. 87.5 LIVA*», en Hinojosa Torralvo, J.J. (Dir.) / Luque Mateo, M.A. (Coord.), *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, Barcelona: Atelier, 2012, pp. 269-287.
- CASANOVAS YSLA, A., «¿Qué es Compliance?», *Cuadernos de Compliance 01- Asociación Española de Compliance*, 2018, Disponible en línea en el siguiente enlace web: <https://www.asociacioncompliance.com/iecom/cuadernos-de-compliance>

- CHOCLÁN MONTALVO, J.A., «Responsabilidad tributaria por los conceptos una aplicación razonable del principio de culpabilidad», *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, n.º 2, 2005.
- *La aplicación práctica del delito fiscal: Cuestiones y soluciones*, 2.ª edición, Barcelona: Bosch, 2016.
- COBO DEL ROSAL, M. / VIVES ANTÓN, T.S., *Derecho Penal. Parte general*, 5.ª edición, Valencia: Tirant lo Blanch, 1999.
- CORCOY BIDASOLO, M., «Mecanismos de atribución de responsabilidad penal individual en la empresa» en Demetrio Crespo, E. (Dir.) / De la Cuerda Martín, M. / García de la Torre, F. (Coords.), *Derecho Penal económico y teoría del delito*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2020, pp. 87-129.
- *Manual de derecho penal. Parte especial*, Valencia: Tirant lo Blanch, 3.ª edición, 2023.
- CORCOY BIDASOLO, M / MIR PUIG, S. (Dirs.), *Garantías constitucionales y Derecho penal europeo*, Madrid: Marcial Pons, 2012.
- *Comentarios al Código Penal. Reforma LO 1/2015 y LO 2/2015*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2015.
- CORCOY BIDASOLO, M. / GÓMEZ MARTÍN, V. (Dirs.), *Derecho Penal económico y de empresa. Parte General y Parte Especial. Doctrina y jurisprudencia con casos solucionados*, 2.ª edición, Tomo II, Valencia: Tirant lo Blanch, 2020.
- DE BUNES IBARRA, J.M., «Régimen de las operaciones intracomunitarias en el impuesto sobre el valor añadido según las directivas europeas», en Lasarte Álvarez, F.J. (Coord.), *Las operaciones intracomunitarias en el impuesto sobre el valor añadido y en los impuestos especiales armonizados*, Madrid: Instituto de Estudios Financieros, 2004, pp. 27-56.
- DE BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M.D., «El sistema VIES (Vat Information Exchange System)», *Seminario Eurosocietal, AEAT*, 2007.
- DE LA MATA BARRANCO, N.J., «Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social», en VV.AA., *Derecho Penal económico y de la empresa*, Madrid: Dykinson, 2018, pp. 529-592.
- DEL MORAL GARCÍA, A., «Reciente doctrina jurisprudencial en el delito de defraudación tributaria», *Consejo General del Poder Judicial, Centro de documentación Judicial*, CU 17027-Madrid, 2017.
- DEMETRIO CRESPO, E., «Sobre el fraude fiscal como actividad delictiva antecedente del blanqueo de dinero», *Revista Nuevo Foro Penal*, Vol. 12, n.º 87, 2016, pp. 99119.
- DEMETRIO CRESPO, E. (Dir.) / DE LA CUERDA MARTÍN, M. / GARCÍA DE LA TORRE, F. (Coords.), *Derecho Penal económico y teoría del delito*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2020.
- DE MIGUEL CANUTO, E., «Actuaciones inspectoras en relación con el fraude tributario», en Hinojosa Torralvo, J.J. (Dir.) / Luque Mateo, M.A. (Coord.), *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, Barcelona: Atelier, 2012, pp. 191-206.

- DOPICO GÓMEZ-ALLER, J., «*La responsabilidad penal de las personas jurídicas*», en VV.AA., *Memento Penal*, Madrid: Levfebre, 2016, pp. 353-411
- ECHARRI CASI, F.J., «*La problemática aplicación del artículo 129 Código Penal en la actualidad*», en Ortega Burgos, E. (Dir.), *Derecho Penal 2020*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2020 pp. 381-412.
- ESPEJO POYATO, I., *Administración Tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal: la fijación de la cuota tributaria*, Director: Diego Marín-Barmuevo Fabo, Madrid: Universidad Autónoma de Madrid, Departamento de Derecho Público y Filosofía Jurídica, 2012.
- FARALDO CABANA, P., «Un delito continuado de defraudación tributaria?», *Revista de Derecho Penal y Criminología*, 2.<sup>a</sup> época, n.º 12, 2003.
- FEIJÓ SÁNCHEZ, B., «La teoría de la ignorancia deliberada en Derecho Penal: una peligrosa doctrina jurisprudencial», *Revista para el Análisis del Derecho, Indret*, n.º 3, Barcelona, 2015.
- «*Los requisitos del art. 31 bis 1*», en VV.AA. *Tratado de responsabilidad penal de las personas jurídicas*, Madrid: Civitas, 2016, pp. 75-87.
- FERNÁNDEZ TERUELO, J.G., «Obligación solidaria de la empresa de hacer frente al pago de la multa penal impuesta a su representante (criterios de regulación y consecuencias del nuevo apartado segundo del art. 31 del Código Penal derivado de la reforma 15/2003)», *Revista de Derecho y Proceso Penal*, Aranzadi, n.º 5, 2005.
- «*Responsabilidad penal de las personas jurídicas: Requisitos comunes a los criterios de transferencia o conexión o doble vía de imputación [art. 31 bis, apartados a) y b)]*», en Matallín Evangelio, A. (Dir.), *Compliance y prevención de delitos de corrupción*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2018, pp. 43-54.
- FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2018.
- FITOR MIRÓ, J.C., *Delito Fiscal. Un análisis criminológico*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2018.
- GALLEGU SOLER, J.I., «*Título XIV de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*», en Corcoy Bidasolo, M. / Mir Puig, S. (Dirs.), *Comentarios al Código Penal. Reforma LO 1/2015 y LO 2/2015*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2015, pp. 1044-1083.
- GARCÍA DÍEZ, C., «*El delito contra la Hacienda Pública (I). El delito fiscal (tipo general y tipos agravados)*», en Fernández Bermejo, D. / Mallada Fernández, C. (Dirs.), *Delincuencia económica*, Pamplona: Thomson Reuters-Aranzadi, 2018, pp. 251-337.
- GAYA ARJALAGUER, M., «Propuestas razonadas para erradicar la modalidad de fraude carusel en el IVA», en *Cuadernos de Formación, Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 6, Colaboración 24/08, 2008.

- GÓMEZ-JARA DÍEZ, C., *Compliance Penal y responsabilidad penal de las personas jurídicas. A propósito de la UNE 19601. Sistemas de Gestión de Compliance Penal*, Navarra: Aranzadi, 2020.
- GÓMEZ MARTÍN, V., «Falsa alarma. O sobre por qué la Ley Orgánica 5/2010 no deroga el principio «*societas delinquere non potest*» en Mir Puig, S. / Corcoy Bidasolo, M. (Dir.), *Garantías constitucionales y Derecho Penal europeo*, Madrid: Marcial Pons, 2012, pp. 331-384.
- *Actualización de la obra de Santiago Mir Puig, Derecho penal, parte general, 8.ª edición, 2008, a la L.O.5/2010, de modificación del código penal, que entra en vigor el 23-12-2010*, Barcelona: Reppertor, 2010.
- «Falsa Alarma: Societas delinquere non potest. Crítica a la argumentación político-criminal», en ONTIVEROS ALONSO, M. (Dir.), *La responsabilidad penal de las personas jurídicas*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2014, pp. 207-254.
- «Delitos de falsedades», en CORCOY BIDASOLO, M. (Dir.), *Manual de Derecho Penal. Parte especial*, 2.ª edición, Tomo I, Valencia: Tirant lo Blanch, 2019, pp. 441-502.
- GÓMEZ MARTÍN, V. / TURIENZO FERNÁNDEZ, A., «Elementos esenciales de los modelos de prevención de delitos», en Corcoy Bidasolo, M. / Gómez Martín, V. (Dir.), *Derecho Penal económico y de empresa. Parte general y parte especial. Doctrina y jurisprudencia con casos solucionados*, 2.º edición, Valencia: Tirant lo Blanch, 2020, Tomo II, pp. 178-184.
- GÓMEZ TOMILLO, M., *Introducción a la responsabilidad penal de las personas jurídicas en el sistema español*, 1.ª edición, Valladolid: Lex Nova, 2010.
- GUTIÉRREZ GÓMEZ, E., «Delito fiscal y delito de estafa. Las devoluciones indebidas», en VV.AA., *La aplicación práctica del delito fiscal*, Madrid: Bosch, 2021, pp. 111-137.
- IGLESIAS CAPELLAS, J., *Los efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios de liquidación y recaudación*, Directores: Manuel Jesús Cachón Cadenas / Montserrat Pereto García, Barcelona: Universidad Autónoma de Barcelona, Departamento de Derecho Público y de Ciencias Histórico Jurídicas, 2012.
- JUANES PECES, A., *Memento Experto: Compliance Penal*, Madrid: Ediciones Lefevre, 2017.
- KOKOTT, J., Conclusiones presentadas el 11 de enero de 2007 en la STJUE de 27 de septiembre de 2007, caso *Teleos y otros v. Commissioners of Customs & Excise*: Disponible en línea: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62004CC0409&from=ES>.
- LAFONT NICUESA, L., «Elementos del tipo penal», en VV.AA., *La aplicación práctica del delito fiscal*, Madrid: Bosch, 2021, pp. 15-41.
- LAUNA ORIOL, C. / MORUELO GÓMEZ, C., «El delito contra la Hacienda Pública», en Camacho Vizcaíno, A. (Dir.), *Tratado de Derecho Penal Económico*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2019, pp. 1408-1697.

- LUZÓN PEÑA, D.M., *Curso de Derecho Penal. Parte General I*, Madrid: Editorial Universitas S.A., 1996.
- MAGRO SERVET, V. (Coord.), *Memento experto: Compliance Penal. Aplicación en empresas*, Madrid: Ediciones Lefevbre, 2020.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal económico y de la empresa. Parte General*, 6.<sup>a</sup> edición, Valencia: Tirant lo Blanch, 2022.
- *Derecho Penal económico y de la empresa. Parte Especial*, 6.<sup>a</sup> edición, Valencia: Tirant lo Blanch, 2019.
- MARTOS GARCÍA, J.J., «Defraudación fiscal y nuevas tecnologías», *Revista Aranzadi de Derecho y nuevas tecnologías*, n.º 5, 2007.
- MEJIDE DOVAL, P., *El IVA en las operaciones intracomunitarias*, Tarragona: Arola editors, 2016.
- MERINO SÁENZ, L., «El IVA y los delitos fiscal y contable», en García Bernaldo de Quirós, J. (Dir.), *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Madrid: CGPJ, 2006, pp. 107-140.
- MIR PUIG, S., *Derecho Penal. Parte General*, 10.<sup>a</sup> Edición, Barcelona: Reppertor, 2015.
- MIR PUIG, S. / CORCOY BIDASOLO, M. (Dir.), *Garantías constitucionales y Derecho penal europeo*, Madrid: Marcial Pons, 2012.
- *Comentarios al Código Penal. Reforma LO 1/2015 y LO 2/2015*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2015.
- MIRANDA FUERTES, N. / DE NAVASCUÉS AYBAR, S., «El fraude de IVA en las operaciones intracomunitarias. Medidas y propuestas para combatirlo», *Cuadernos de formación, Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 15, Colaboración 10/12, 2012.
- MORALEDA GARCÍA M.V. / TREVIÑO ALFONSO, M.T., «Propuestas razonadas para erradicar la modalidad de fraude carrusel en el IVA», *Cuadernos de formación, Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 1, Colaboración 07/06, 2006.
- MORALES PRATS, F., «Artículo 305 bis», en Quintero Olivares, G. (Dir.), *Comentarios al Código Penal español*, Cizur Menor: Thomson Reuters, Tomo II, 2016, pp. 539-681.
- MORENO CASTEJÓN, T. / MARÍN VACAS, V. / HURTADO PUERTA, J., «El fraude organizado al IVA intracomunitario. Análisis de los últimos planteamientos jurisprudenciales del TJCE de Luxemburgo: posibles alternativas para su represión», *Cuadernos de formación, Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 4, Colaboración 23/07, 2007.
- MORENO VALERO, P.A., «El fraude en el IVA y sus desencadenantes», *Crónica Tributaria*, n.º 139, 2011.
- MUÑOZ CONDE, F., *Teoría general del delito*, 5.<sup>a</sup> edición, Valencia: Tirant lo Blanch, 2022.
- NIETO MARTÍN, A., «Sistemas penales comparados. Responsabilidad penal de las personas jurídicas», *Revista La Ley*, n.º 17, 2006.
- «La prevención de la corrupción», en el mismo / et al, *Manual de cumplimiento penal en la empresa*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2015.

- NIETO MARTÍN, A. / et al., *Manual de cumplimiento penal en la empresa*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2015.
- OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E. / HUERTA TOCILDO, S., *Derecho Penal. Parte General*, 2.ª edición, Madrid: Editorial Rafael Castellanos, 1986.
- PÉREZ ARIAS, J., *Sistema de atribución de responsabilidad penal a las personas jurídicas*, Director: Jaime Miguel Peris Riera, Murcia: Universidad de Murcia, Departamento de Historia Jurídica y de Ciencias Penales y Criminológicas, 2013.
- PÉREZ MANZANO, M., «*La delimitación entre prueba y subsunción del dolo en Derecho Penal Económico: el caso de los testaferros*», en Demetrio Crespo, E. (Dir.) / De la Cuerda Martín, M. / García de la Torre, F. (Coords.), *Derecho Penal económico y teoría del delito*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2020, pp. 327-367.
- PÉREZ-CRESPO PAYA, F., «*Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*», *Cuadernos de la Guardia Civil*, n.º 15, 1996.
- PUEBLA AGRAMUNT, N., «*La solución española a los fraudes carrusel: responsabilidad subsidiaria del adquirente por el IVA no ingresado en la cadena*», *Crónica Tributaria*, n.º 123, 2007.
- «*Fraudes de IVA en cadena, actividades ilícitas*, Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y Anteproyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal», *Revista Quincena Fiscal*, n.º 10, 2006.
- RAGUÉS I VALLÈS, R., *La ignorancia deliberada en Derecho Penal*, Barcelona: Atelier, 2008.
- «*La imputación subjetiva en los delitos económicos y en la criminalidad de empresa*», en Ragués i Vallès, R. / Robles Planas, R. (Dirs.), *Delito y empresa. Estudios sobre la teoría del delito aplicada al Derecho Penal económico-empresarial*, Barcelona: Atelier, 2018, pp. 93-118.
- RAGUÉS I VALLÈS, R. / ROBLES PLANAS, R. (Dirs.), *Delito y empresa. Estudios sobre la teoría del delito aplicada al Derecho Penal económico-empresarial*, Barcelona: Atelier, 2018.
- RAMOS HERRERA, J.A., *El Derecho a la deducción del IVA soportado: Una revisión de los requisitos necesarios para su ejercicio en aras de flexibilizar las relaciones entre el sujeto pasivo y la administración tributaria*, Director: Juan Calvo Vérguez, Extremadura: Universidad de Extremadura, Departamento de Derecho Público, 2017.
- RAMOS TAPIA, I., «*Delito de acción. La tipicidad*», en Zugaldía Espinar, J.M. (Dir.) / Moreno-Torres Herrera, M.R. (Coord.), *Lecciones de Derecho Penal. Parte General*, 3.ª edición, Valencia: Tirant lo Blanch, 2016, pp. 121-136.
- ROBLES PLANAS, R., *La participación en el delito: fundamento y límites*, Madrid: Marcial Pons, 2003.
- «*Conductas neutrales*», I Congreso Internacional de la FICP «*Retos Actuales de la teoría del delito*», Problemas actuales de la imputación objetiva y exclusión de la tipicidad. Imputación a la conducta de la víctima. Límites del riesgo permitido. Imputación objetiva en la omisión. Comportamientos neutros, 3.ª Se-

- sión, 2015, disponible en línea: <https://www.ficp.es/wp-content/uploads/Robles-Conductas-neutrales-2-FICP.pdf>.
- ROBLES PLANAS, R. / RAGUÉS I VALLÉS, R. (Dirs.), *Delito y empresa. Estudios sobre la teoría del delito aplicada al Derecho Penal económico-empresarial*, Barcelona: Atelier, 2018.
- ROCA DE AGAPITO, L., «Límites de la responsabilidad penal por actividad (profesional) cotidiana», *Estudios penales y criminológicos*, n.º 28, 2008, pp. 343-395.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Teoría del conocimiento en el IVA: guía para su prevención y defensa*, Madrid: Lefebvre, 2019.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ J. / MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (Coords.), *Memento práctico. Compliance fiscal*, 2022.
- ROSALES PEDRERO, S., «La pena de multa parámetros de fijación y destino de las cantidades obtenidas: ¿Han de ser destinadas a financiar la mejora de la administración de justicia?», *Fundación Internacional de Ciencias Penales*, 2016, disponible en línea: <https://ficp.es/wp-content/uploads/2016/11/Rosales-Pedrero-La-pena-de-multa.pdf>.
- RUIZ GARCÍA, J.R., «La relación entre el procedimiento de Inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública», *Revista Española de Derecho Financiero, Civitas*, n.º 151, 2011.
- RUIZ HIDALGO, C., «La denegación del derecho a la deducción, exención o devolución del IVA en las adquisiciones intracomunitarias en caso de fraude sin regulación expresa en la normativa nacional», *Revista Electrónica de Direito*, n.º 2, 2015.
- SÁNCHEZ-BLANCO CODORNIU, E., «El denominado fraude carrusel en el IVA: un desafío a la Unión Europea», *Cuadernos de formación, Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 1, Colaboración 10/06, 2006.
- SARRO RIU, J., *El derecho a no autoincurparse del contribuyente*, Barcelona: Bosch, 2009.
- SILVA SÁNCHEZ, J.M. / MIRÓ LLINARES, F., *La teoría del delito en la práctica penal económica*, Madrid: La Ley, 2013.
- SILVA SÁNCHEZ, J.M. / ORTIZ DE URBINA GIMENO, I., «El art. 31.2 del Código Penal. ¿Responsabilidad penal de las personas jurídicas o mero aseguramiento del pago de la pena de multa?», *Revista para el análisis del Derecho, InDret*, n.º 343, Barcelona 2006.
- TERRADILLOS BASOCO, J., «Sistema penal y empresa», en VV.AA., *Nuevas tendencias en Derecho Penal económico*, Cádiz: Universidad de Cádiz, 2009, pp. 13-38.
- VELASCO NÚÑEZ, E., *10 años de responsabilidad penal de la persona jurídica (análisis de su jurisprudencia)*, Pamplona: Aranzadi, 2020.
- VILLAR EZCURRA, M., «La inversión del sujeto pasivo como recurso técnico y medida antifraude en el IVA», *Revista Quincena Fiscal*, n.º 7, 2014.

- VIOLA, A., «El fraude IVA en Italia y el daño para el erario», *Actas de la conferencia Fraude del IVA: análisis del fenómeno y adecuación de la aplicación de la ley*, Génova, 2005.
- ZÚÑIGA RODRÍGUEZ, L., «Tratamiento jurídico penal de las sociedades instrumentales: entre la criminalidad organizada y la criminalidad empresarial», en Zúñiga Rodríguez, L. (Dir.) / Ballesteros Sánchez, J. (Coord.), *Criminalidad organizada transnacional: una amenaza a la seguridad de los estados democráticos*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2017, pp. 197-246.

## JURISPRUDENCIA

### TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS

- 2005: STEDH de 4 de octubre de 2005, *caso Shannon v. Reino Unido*.  
2004: STEDH de 8 de abril de 2004, *caso Weh v. Austria*.  
2001: STEDH de 3 de mayo de 2001, *caso J.B. v. Suiza*.  
1996: STEDH de 17 de diciembre de 1996, *caso Saunders v. Reino Unido*.  
1994: STEDH de 24 de febrero de 1994, *caso Bendenoun v. Francia*.  
1993: STEDH de 25 de febrero de 1993, *caso Funke v. Francia*.

### TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

- 2019: STJUE de 14 de febrero de 2019, *caso Vetsch Int. Transporte v. Zollamt Feldkirch Wolfurt*, asunto C-531/17.
- 2018:
- STJUE de 20 de junio de 2018, *caso Enteco Baltic v. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, asunto C-108/17.
- STJUE de 25 de octubre de 2018, *caso Milan Božičević Ježovnik v. Republika Slovenija*, asunto C-528/17.
- 2017:
- STJUE de 18 de mayo de 2017, *caso UAB Litdana v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, asunto C-624/15.

■ FRAUDE CARRUSEL, RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS...

STJUE de 14 de junio de 2017, caso *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis L. v. Autoridade Tributária e Aduaneira*, asunto C-26/16.

2015:

STJUE de 8 de septiembre de 2015, Caso *Tribunale di Cuneo (Italia) v. Ivo Taricco y otros*, asunto C-105/14.

STJUE de 22 de octubre de 2015, caso *PPUH Stehcamp sp. y otros v. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi*, asunto C-277/14.

2014:

STJUE de 13 de febrero de 2014, caso *Maks Pen EOOD v. Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Sofia*, asunto C-18/13.

STJUE de 9 de octubre de 2014, caso *Traum Eood v. Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, asunto C-492/13.

2013: STJUE de 31 de enero de 2013, caso *Stroy Trans EOOD v. Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, asunto C-642/11.

2012:

STJUE de 6 de septiembre de 2012, caso *Mecsek-Gabona Kft v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága*, asunto C-273/11.

STJUE de 21 de junio de 2012, caso *Mahagèben Kft y otros v. Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága*, asuntos acumulados C-80/11 y C-142/11.

STJUE de 6 de septiembre de 2012, caso *Gábor Tóth v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága*, asunto C-324/11.

2010:

STJUE de 7 de diciembre de 2010, caso *R. v. Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, Finanzamt Karlsruhe-Durlach*, asunto C-285/09.

STJUE de 16 de diciembre de 2010, caso *Euro Tyre Holding Bv v. Staatssecretaris van Financiën*, asunto C-430/09.

2007:

STJUE de 27 de septiembre de 2007, caso *Teleos y otros v. Commissioners of Customs & Excise*, asunto C-409/2004.

STJUE de 27 de septiembre de 2007, caso *Twov International Bv v. Staatssecretaris van Financiën*, asunto C-184/05.

STJUE de 27 de septiembre de 2007, caso *Albert Collée v. Finanzamt Limburg an der Lahn*, asunto C-146/05.

2006:

STJUE de 12 de enero de 2006, caso *Optigen Ltd y otros v. Commissioners of Customs & Excise*, asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03.

STJUE de 21 de febrero de 2006, caso *Halifax y otros v. Commissioners of Customs & Excise*, asunto C-255/02.

STJUE de 11 de mayo de 2006, caso *Federation of Technological Industries y otros v. Commissioners of Customs & Excise*, asunto C-384/04.

STJUE de 6 de julio de 2006, caso *Axel Kittel y otros v. Bélgica*, asuntos acumulados C-439704 y C-440/04.

2005: STJUE de 21 de abril de 2005, caso *Finanzamt Bergisch Gladbach v. HE*, asunto C-25/03.

1997: STJUE de 18 de diciembre de 1997, caso *Garage Molenheide y otros v. Belgische Staat*, asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96.

## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

1991: STC n.º 246/1991, de 19 de noviembre de 1991 (Sala Primera, rec. n.º 1274/1988).

1990: STC n.º 76/1990, de 26 de abril de 1990 (Pleno, rec. n.º 695/1985).

## TRIBUNAL SUPREMO

### *Sala Penal*

2024: STS n.º 298/2024, de 8 de abril de 2024 (Secc. 1.ª, rec.6489/2021, ponente: Antonio del Moral García).

2023: ATS n.º 20136/2023, de 20 de febrero de 2023 (Secc.1.ª, rec. 20449/2022, ponente: Julián Artemio Sánchez Melgar).

2022:

STS n.º 232/2022, de 14 de marzo de 2022, (Secc. 1.º, rec. n.º 2509/2019, ponente: Javier Hernández García).

ATS n.º 20424/2022, de 9 de junio de 2022, (Secc.1.º, rec. n.º 20947/2022, ponente: Antonio del Moral García).

■ FRAUDE CARRUSEL, RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS...

2021: STS n.º 619/2021, de 9 de julio de 2021 (Secc. 1.º, rec. n.º 3862/2019, ponente: Andrés Palomo del Arco).

2020:

STS n.º 40/2020, de 6 de febrero de 2020 (Secc. 1.ª, rec. n.º 2327/2018, ponente: D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca).

STS n.º 149/2020, de 18 de mayo de 2020 (Secc. 1.ª, rec. n.º 2897/2018, ponente: D. Vicente Magro Servet).

2019:

STS n.º 89/2019, de 19 de febrero de 2019 (Secc. 1.ª, rec. n.º 513/2018, ponente: Dña. Carmen Lamela Díaz).

STS n.º 108/2019, de 5 de marzo de 2019 (Secc. 1.ª, rec. n.º 10024/2018, ponente: Dña. Carmen Lamela Díaz).

STS n.º 209/2019, de 22 de abril de 2019 (Secc. 1.ª, rec. n.º 659/2018, ponente: D. Francisco Monterde Ferrer).

2018:

STS n.º 756/2018, de 13 de marzo de 2018 (Secc. 1.ª, rec. n.º 1666/2017, ponente: D. Alberto Gumersindo Jorge Barreiro).

STS n.º 310/2018, de 26 de junio de 2018 (Secc. 1.ª, rec. n.º 1358/2017, ponente: D. Andrés Palomo del Arco).

STS n.º 290/2018, de 14 de junio de 2018 (Secc. 1.ª, rec. n.º 103/2017, ponente: D. Alberto Gumersindo Jorge Barreiro).

2017:

STS n.º 88/2017 de 15 de febrero de 2017 (Secc. 1.ª, rec. n.º 1034/2016, ponente: D. Andrés Martínez Arrieta).

STS n.º 583/2017, de 19 de julio de 2017 (Secc. 1.ª, rec. n.º 1813/2016, ponente: D. Antonio Del Moral García).

STS n.º 751/2017, de 23 de noviembre de 2017 (Secc. 1.ª, rec. n.º 2036/2016, ponente: D. Andrés Martínez Arrieta).

2016:

STS n.º 154/2016, de 29 de febrero de 2016 (Secc. 1.ª, rec. n.º 10011/2015, ponente: D. José Manuel Maza Martín).

STS n.º 221/2016, de 16 de marzo de 2016 (Secc. 1.ª, rec. n.º 1535/2015, ponente: D. Manuel Marchena Gómez).

STS n.º 516/2016, de 13 de junio de 2016 (Secc. 1.ª, rec. n.º 1765/2015, ponente: D. Andrés Martínez Arrieta).

ATS de 28 de junio de 2016 (Secc. 1.ª, rec. n.º 1765/2015, ponente: D. Andrés Martínez Arrieta).

STS n.º 665/2016, de 20 de julio de 2016 (Secc. 1.ª, rec. n.º 372/2016, ponente: D. Alberto Gumersindo Jorge Barreiro).

STS n.º 717/2016, de 27 de septiembre de 2016 (Secc. 1.ª, rec. n.º 39/2016, D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca).

2015:

STS n.º 265/2015, de 29 de abril de 2015 (Sala 2.ª, rec. n.º 10496/2014, ponente: D. Cándido Conde-Pumpido Tourón).

STS n.º 623/2015, de 13 de octubre de 2015 (Secc. 1.ª, rec. n.º 10164/2015, ponente: D. Julián Artemio Sánchez Melgar).

2014: STS n.º 597/2014, de 30 de julio de 2014 (Secc. 1.ª, rec. n.º 20284/2012, ponente: D. Juan Saavedra Ruiz).

2013:

STS n.º 309/2013, de 1 de abril de 2013 (Secc. 1.ª, rec. n.º 11151/2013, ponente: D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca).

STS n.º 942/2013, de 11 de diciembre de 2013 (Secc. 1.ª, rec. n.º 2014/2013, ponente: D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca).

2012:

STS n.º 31/2012, de 19 de enero de 2012 (Secc. 1.ª, rec. n.º 568/2011, ponente: D. Carlos Granados Pérez).

STS n.º 234/2012, de 16 de marzo de 2012 (Secc. 1.ª, rec. n.º 11381/2011, ponente: D. Manuel Marchena Gómez).

STS n.º 974/2012, de 5 de diciembre de 2012 (Secc. 1.ª, rec. n.º 2216/2011, ponente: D. Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre).

2011: STS n.º 750/2011, de 11 de julio de 2011 (Secc. 1.ª, rec. n.º 11317/2010, ponente: D. Julián Artemio Sánchez Melgar).

2010: STS n.º 606/2010, de 25 de junio de 2010 (Secc. 1.ª, rec. n.º 519/2009, ponente: D. Luciano Castro Varela).

2009:

STS n.º 57/2009, de 2 de febrero de 2009 (Secc. 1.ª, rec. n.º 601/2008, ponente: D. Manuel Marchena Gómez).

STS n.º 611/2009, de 29 de mayo de 2009 (Secc. 1.ª, rec. n.º 1842/2008, ponente: D. Carlos Granados Pérez).

■ FRAUDE CARRUSEL, RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS...

STS n.º 1300/2009, de 23 de diciembre de 2009 (Secc. 1.ª, rec. n.º 1208/2009, ponente: D. Luciano Varela Castro).

2008:

STS n.º 163/2008, de 8 de abril de 2008 (Secc. 1.ª, rec. n.º 2349/2006, ponente: D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca)

STS n.º 801/2008, de 26 de noviembre de 2008 (Secc. 1.ª, rec. n.º 496/2008, ponente: D. Diego Antonio Ramos Gancedo).

2007: STS n.º 34/2007, de 1 de febrero de 2007 (Secc. 1.ª, rec. n.º 1424/2006, ponente: D. Enrique Bacigalupo Zapater).

2006:

STS n.º 737/2006, de 20 de junio de 2006 (Secc. 1.ª, rec. n.º 473/2005, ponente: D. Carlos Granados Pérez).

STS n.º 952/2006, de 6 de octubre de 2006 (Secc. 1.ª, rec. n.º 702/2005, ponente: D. José Ramón Soriano Soriano).

2005: STS n.º 1505/2005, de 25 de noviembre de 2005 (Secc. 1.ª, rec. n.º 788/2005, ponente: D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca).

2004:

STS n.º 325/2004, de 11 de marzo de 2004 (Secc. 1.ª, rec. n.º 712/2003, ponente: D. Andrés Martínez Arrieta).

STS n.º 1074/2004, de 18 de octubre de 2004 (Secc. 1.ª, rec. n.º 717/2002, ponente: D. José Ramón Soriano Soriano).

2003:

STS n.º 1590/2003, de 22 de abril de 2003 (Secc. 1.ª, rec. n.º 2074/2001, ponente: D. Cándido Conde-Pumpido Tourón).

STS n.º 751/2003, de 28 de noviembre de 2003 (Secc. 1.ª, rec. n.º 7/2001, ponente: D. Cándido Conde-Pumpido Tourón).

2002:

STS n.º 2115/2002, de 3 de enero de 2002 (Secc. 1.ª, rec. n.º 591/2001, ponente: D. José Jiménez Villarejo).

STS n.º 1336/2002, de 15 de julio de 2002 (Secc. 1.ª, rec. n.º 2313/2000, ponente: D. Perfecto Agustín Andrés Ibáñez).

STS n.º 2069/2002, de 5 de diciembre de 2002 (Secc. 1.ª, rec. n.º 594/2001, ponente: D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca).

2001:

STS n.º 1629/2001, de 10 de octubre de 2001 (Secc. 1.ª, rec. n.º 4569/2001, ponente: D. Enrique Bacigalupo Zapater).

STS n.º 2476/2001, de 26 de diciembre de 2001 (Secc. 1.ª, rec. n.º 871/2000, ponente: D. José Jiménez Villarejo).

2000: STS n.º 1583/2000, de 16 de octubre de 2000 (Secc. 1.ª, rec. n.º 509/1999, ponente: D. Joaquín Giménez García).

1999:

Acuerdo del Pleno no jurisdiccional de la Sala Segunda del Tribunal Supremo, de 26 de febrero de 1999.

STS n.º 1637/1999, de 10 de enero de 1999 (Secc. 1.ª, rec. n.º 3968/1999, ponente: D. Joaquín Delgado García).

1988: STS de 6 de abril de 1988 (Sala 2.ª, rec. n.º 1322/1988, ponente: D. Enrique Bacigalupo Zapater).

### *Sala Civil*

2023: STS n.º 433/2023, de 31 de marzo de 2023 (Sala.1.º, rec. n.º 444/2022, ponente: D. Pedro José Vela Torres).

2016: STS n.º 54/2016, de 11 de febrero de 2016 (Sala. 1.º, rec. n.º 44/2014, ponente: D. Xavier O'callaghan Muñoz).

### *Sala Contencioso-Administrativa*

2015: STS de 24 de junio de 2015 (Secc. 2.ª, rec. n.º 299/2014, ponente: D. Juan Gonzalo Martínez Micó).

2013:

STS de 12 de junio de 2013 (Secc. 2.ª, rec. n.º 3278/2010, ponente: D. Manuel Vicente Garzón Herrero).

STS de 14 de enero de 2013 (Secc. 2.ª, rec. n.º 1574/2010, ponente: D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco).

## ■ FRAUDE CARRUSEL, RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS...

2012:

STS de 23 de mayo de 2012 (Secc. 2.<sup>a</sup>, rec. n.º 1489/2009, ponente: D. Manuel Vicente Garzón Herrero).

STS de 26 de septiembre de 2012 (Secc. 2.<sup>a</sup>, rec. n.º 5861/2009: ponente: D. Manuel Vicente Garzón Herrero).

2010: STS de 28 de enero de 2010 (Secc. 2.<sup>a</sup>, rec. n.º 3654/2004, ponente: D. Manuel Martín Timón).

2004: STS de 4 de marzo de 2004 (Secc. 1.<sup>a</sup>, rec. n.º 11282/1998, ponente D. Juan Gonzalo Martínez Mico).

## TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

### *Sala Contencioso-Administrativa*

2016: STSJ de Cataluña n.º 964/2016, de 9 de noviembre de 2016 (Secc. 2.<sup>a</sup>, rec. n.º 591/2013, ponente: Dña. Emilia Giménez Yuste).

2006: STSJ de Valencia n.º 429/2006, de 30 de mayo de 2006, (Secc. 2.<sup>a</sup>, rec. n.º 103/2005, ponente: D. Carlos Altarriba Cano).

2002: STSJ de Asturias n.º 539/2002, de 3 de junio de 2002 (Secc. 2.<sup>a</sup>, rec. n.º 314/1997, ponente: D. Antonio Robledo Peña).

## AUDIENCIA NACIONAL

### *Sala Penal*

2025: SAN n.º 4/2025, de 21 de enero de 2025 (Secc. Apelación, rec. n.º 23/2024, ponente: Enrique López López).

2024: SAN n.º 20/2024 de 8 julio de 2024 (Secc. 3.<sup>a</sup>, rec. n.º 6/2022, ponente: Alejandro Abascal Junquera).

2023:

SAN n.º 2/2023, de 7 de febrero de 2023 (Secc. Apelación, rec. n.º 16/2022, ponente: Manuela Francisca Fernández Prado).

SAN n.º 35/2023, de 14 de diciembre de 2023 (Secc. 4.<sup>a</sup>, rec. n.º 9/2022, ponente: Fermín Javier Echarri Casi).

2021: SAN n.º 5/2021, de 3 de marzo de 2021 (Secc. 4.<sup>a</sup>, rec. n.º 3/2019, ponente: D. Fermín Javier Echarri Casi).

2019:

SAN n.º 9/2019, de 23 de abril de 2019 (Secc. 4.ª, rec. n.º 15/2017, ponente: D. Eloy Velasco Núñez).

SAN n.º 35/2019, de 31 de octubre de 2019 (Secc. 3.ª, rec. n.º 8/2017, ponente: Dña. Clara Eugenia Bayarri García).

2018: SAN n.º 13/2018, de 4 de mayo de 2018 (Secc. 1.ª, rec. n.º 10/2016, ponente: D. Fermín Javier Echarri Casi).

2017:

SAN n.º 8/2017, de 13 de marzo de 2017 (Secc. 2.ª, rec. n.º 6/2014, ponente: D. Enrique López López).

SAN n.º 10/2017, de 3 de abril de 2017 (Secc. 4.ª, rec. n.º 12/2016, ponente: Dña. Carmen Paloma González Pastor).

2016: SAN n.º 26/2016 de 6 octubre de 2016 (Secc. 1.ª, rec. n.º 2/2016, ponente: D. Fermín Javier Echarri Casi).

2015: SAN n.º 6/2015, de 6 de marzo de 2015 (Secc. 3.ª, rec. n.º 2/2014, ponente: Dña. María de los Ángeles Barreiro Avellaneda).

2009: SAN n.º 36/2009, de 11 de septiembre de 2009 (Secc. 4.ª, rec. n.º 103/109, ponente: Dña. Carmen Paloma González Pastor).

## AUDIENCIA PROVINCIAL

### *Sala Penal*

2024:

SAP Zaragoza n.º 236/2024 de 26 junio de 2024 (Secc. 1.º, rec. n.º 1121/2022, ponente: María Soledad Alejandre Doménech).

SAP Navarra n.º 179/2024 de 26 de julio de 2024 (Secc. 2.ª, rec. n.º 663/2021, ponente: José Francisco Cobo Sáez).

SAP Málaga n.º 299/2024, de 23 de septiembre de 2024 (Secc. 8.ª rec. n.º 1017/2023, ponente: Ignacio Navas Hidalgo).

2022: AAP Tarragona n.º 327/2022, de 8 de abril de 2022 (Secc. 2.ª, rec. n.º 890/2021, ponente: María Espiau Benedicto).

2020:

SAP Madrid n.º 9/2020, de 13 de enero de 2020 (Secc. 17.ª, rec. n.º 1311/2017, ponente: D. Manuel Eduardo Regalado).

■ FRAUDE CARRUSEL, RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS...

SAP Guadalajara n.º 39/2020, de 4 mayo de 2020 (Secc. 1.ª, rec. n.º 176/2019, ponente: Dña. Isabel Serrano Frías).

SAP Las Palmas n.º 227/2020, de 14 de octubre de 2020 (Secc. 6.ª, rec. n.º 458/2020, ponente: D. Carlos Viela Escobar).

2019: SAP Madrid n.º 672/2019, de 25 de noviembre de 2019 (Secc. 30.ª, pab. n.º 1014/2018, ponente: Dña. Rosa María Quintana San Martín).

2018:

SAP Barcelona n.º 113/2018, de 11 de febrero de 2018 (Secc. 5.ª, rec. n.º 102/2016, ponente: D. Enrique Rovira del Canto).

SAP Murcia n.º 87/2018 de 20 de febrero de 2018 (Secc. 2.ª, rec. n.º 129/2017, ponente: Dña. María Dolores Sánchez López).

SAP Asturias n.º 83/2018, de 9 de marzo de 2018 (Secc. 3.ª, rec. n.º 76/2016, ponente: D. Francisco Javier Rodríguez).

SAP Barcelona n.º 315/2018, de 15 de mayo de 2018 (Secc. 10.ª, rec. n.º 113/2018, ponente: D. José Antonio Lagares Morillo).

SAP Jaén n.º 340/2018, de 14 de noviembre de 2018 (Secc. 3.ª, rec. n.º 512/2018, ponente: Dña. María Jesús Jurado Cabrera).

2017: SAP Barcelona n.º 587/2017, de 1 septiembre de 2017 (Secc. 6.ª, rec. n.º 195/2017, Dña. María Dolores Balibrea Pérez).

2016: SAP Zaragoza n.º 179/2016, de 29 de septiembre de 2016 (Secc. 6.ª, rec. n.º 128/2015, ponente: D. Carlos Lasala Albasini).

2015:

SAP Valencia n.º 84/2015, de 20 de febrero de 2015 (Secc. 3.ª, rec. 30/2015, ponente: Dña. Olga Casas Herrainz).

SAP Murcia n.º 312/2015, de 7 de julio de 2015 (Secc. 2.ª, rec. n.º 197/2013, ponente: Dña. María Concepción Roig).

2014:

SAP Sevilla n.º 174/2014, de 11 de abril de 2014 (Secc. 7.ª, rec. n.º 2698/2013, ponente: D. Juan Romeo Laguna).

SAP Barcelona n.º 376/2014, de 12 de mayo de 2014 (Secc. 5.ª, rec. n.º 256/2013, ponente: Dña. Carmen Guil Román).

2012: SAP A Coruña n.º 566/2012, de 3 de diciembre de 2012 (Secc. 1.ª, rec. n.º 826/2012, ponente: Dña. Lucía Lamazares López).

2008: SAP Barcelona n.º 244/2008, de 17 de marzo de 2008 (Secc. 6.ª, rec. n.º 1/2006, ponente: D. Miguel Ángel Gimeno Jubero).

2006:

SAP Castellón n.º 458/2006, de 25 de septiembre de 2006 (Secc. 1.ª, rec. n.º 325/2006, ponente: D. Esteban Solaz Solaz).

SAP Vizcaya n.º 739/2006, de 7 de noviembre de 2006 (Secc. 2.ª, rec. n.º 416/2006, ponente: Pablo Díez Noval).

SAP Segovia n.º 57/2006 de 18 de diciembre de 2006 (Secc. 1.ª, rec. n.º 51/2006, ponente: D. Andrés Palomo del Arco).

2005: SAP Barcelona n.º 291/2005, de 26 de enero de 2005 (Secc. 5.ª, rec. n.º 87/2004, ponente: D. Guillermo Benlloch Petit).

## JUZGADOS DE LO PENAL

2018: SJP de Sabadell n.º 283/2018, de 19 de noviembre (Juzgado n.º 3, pab. n.º 102/2016, ponente: Dña. Silvia Pedrola González).

## **CIRCULARES DE LA FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO**

2016: Circular 1/2016, de 22 de enero, sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por Ley Orgánica 1/2015.

2011:

Circular 2/2011, de 2 de junio, sobre la reforma del Código Penal por Ley Orgánica 5/2010 en relación con las organizaciones y grupos criminales. Referencia: FIS-C-2011-00002.

Circular 1/2011, de 1 de junio, relativa a la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por Ley Orgánica número 5/2010. Referencia: FIS-C-2011-00001.

2007: Instrucción n.º 3/2007, de 30 de marzo, sobre la actuación del Ministerio Fiscal en la persecución de los delitos de defraudación tributaria cometidos por grupos organizados en relación con las operaciones intracomunitarias del Impuesto sobre el Valor Añadido. Referencia: FIS-I-2007-00003I.

## LEGISLACIÓN, NORMATIVA Y ESTÁNDARES

### UNIÓN EUROPEA

- Unión Europea. Resolución del Parlamento Europeo, de 26 de marzo de 2019, sobre delitos financieros y evasión y elusión fiscales (2018/2121(INI). *Diario Oficial de la Unión Europea*, 26 de marzo de 2019, n.º 1021/C108/02.
- Unión Europea. Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. *Diario Oficial de la Unión Europea*, 11 de diciembre de 2006, n.º 347, DOUE-L-2006-82505.
- Unión Europea. Reglamento (CE) n.º 1925/2004 de la Comisión, de 29 de octubre de 2004, por el que se establecen las normas de aplicación de determinadas disposiciones del Reglamento (CE) n.º 1798/2003 del Consejo, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido. *Diario Oficial de la Unión Europea*, 5 de noviembre de 2004, n.º 331, DOUE-L-2004-82631.
- Unión Europea. Resolución del Consejo de 6 de diciembre de 1994, sobre la protección jurídica de los intereses financieros de las Comunidades, *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, n.º 94/C 355/02.
- Unión Europea. Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, 31 de diciembre de 1991, n.º 376, DOUE-L-1991-82070.

## ESPAÑA

### *Penal*

España. Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. *Boletín Oficial del Estado*, 31 de marzo de 2015, n.º 77. BOE-A-2015-3439.

España. Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social. *Boletín Oficial del Estado*, 28 de diciembre de 2012, n.º 312. Referencia: BOE-A-2012-15647.

España. Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. *Boletín Oficial del Estado*, 23 de junio de 2010, n.º 152. Referencia: BOE-A-2010-9953.

España. Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. *Boletín Oficial del Estado*, 26 de noviembre de 2003, n.º 283. Referencia: BOE-A-2003-21538.

España. Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. *Boletín Oficial del Estado*, 24 de noviembre de 1995, n.º 281. Referencia: BOE-A-1995-25444.

España. Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. *Boletín Oficial del Estado*, 30 de junio de 1995, n.º 155. Referencia: BOE-A-1995-15869.

España. Real Decreto de 14 de septiembre de 1882 por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal, *Boletín oficial del Estado*, 17 de septiembre de 1882, n.º 26. Referencia: BOE-A-1882-6036.

### *Mercantil*

España. Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, *Boletín Oficial del Estado*, 3 de julio de 2010. Referencia: BOE-A-2010-10544.

### *Tributaria*

España. Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. *Boletín Oficial del Estado*, 1 de diciembre de 2012, n.º 289. Referencia: BOE-A-2012-14696.

- España. Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. *Boletín Oficial del Estado*, 30 de noviembre de 2006, n.º 286. Referencia: BOE-A-2006-20843.
- España. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Boletín Oficial del Estado*, de 18 de diciembre de 2003, n.º 302. Referencia: BOE-A-2003-23186.
- España. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. *Boletín Oficial del Estado*, 29 de diciembre de 1992, n.º 312. Referencia: BOE-A-1992-28740.
- España. 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. *Boletín Oficial del Estado*, 13 de julio de 1991, n.º 167. Referencia: BOE-A-1991-18119.

### Civil

- España. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. *Boletín Oficial del Estado*, 25 de julio de 1889, n.º 206. Referencia: BOE-A-1889-4763.

### Otra

- España. Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. *Boletín Oficial del Estado*, 6 de mayo de 2014, n.º 110. Referencia: BOE-A-2014-4742.
- España. Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. *Boletín Oficial del Estado*, 29 de abril de 2010, n.º 103. Referencia: BOE-A-2010-6737.
- España. Ley 19/2003, de 4 de julio, sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior y sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales. *Boletín Oficial del Estado*, 5 de julio de 2003, n.º 160. Referencia: BOE-A-2003-13471.
- España. Ley 12/2003, de 21 de mayo, de prevención y bloqueo de la financiación del terrorismo. *Boletín Oficial del Estado*, 22 de mayo de 2003, n.º 122. Referencia: BOE-A-2003-10289.
- España. Orden ECO/2652/2002, de 24 de octubre, por la que se desarrollan las obligaciones de comunicación de operaciones en relación con determinados países al Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e

■ FRAUDE CARRUSEL, RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS...

Infracciones Monetarias. *Boletín Oficial del Estado*, 30 de octubre de 2002, n.º 260. Referencia: BOE-A-2002-20934.

España. Instrucción de 10 de diciembre de 1999, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, sobre obligaciones de los Notarios y Registradores de la Propiedad y Mercantiles en materia de prevención del blanqueo de capitales. *Boletín Oficial del Estado*, 29 de diciembre de 1999, n.º 311. Referencia: BOE-A-1999-24708.

España. Real Decreto 2660/1998, de 14 de diciembre, sobre el cambio de moneda extranjera en establecimientos abiertos al público distintos de las entidades de crédito. *Boletín Oficial del Estado*, 15 de diciembre de 1998, n.º 299. Referencia: BOE-A-1998-28816.

España. Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. *Boletín Oficial del Estado*, 31 de diciembre de 1996, n.º 315. Referencia: BOE-A-1996-29117.

Estándares de *compliance*

UNE 19601:2025. Sistemas de gestión de *compliance* penal. Requisitos con orientación para su uso.

UNE 19601:2019. Sistemas de gestión de *compliance* tributario. Requisitos con orientación para su uso.

## INFORMES Y MEMORIAS

### UNIÓN EUROPEA

Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la utilización de mecanismos de cooperación administrativa en la lucha contra el fraude en el IVA, Comisión de las Comunidades Europeas, Bruselas, 16 de abril de 2004, disponible en línea: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX%3A52004DC0260>

Dictamen de fecha 4 de agosto de 2020 de la Secc. de Unión Económica y Monetaria y Cohesión Económica y Social sobre Medidas efectivas y coordinadas de la UE para luchar contra el fraude fiscal, la elusión fiscal, el blanqueo de capitales y los paraísos fiscales, ponente Javier Doz Orrit, punto 2.3, disponible en línea: <https://www.ccoo.es/28358b59144d180b8d950508d20d0393000001.pdf>

### ESPAÑA

Memoria del proyecto de Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. *Congreso de los Diputados*, documento n.º 120, 1995.

## ABREVIATURAS

<i>AAN</i>	<i>Auto Audiencia Nacional.</i>
<i>AAP</i>	<i>Auto Audiencia Provincial.</i>
<i>AAVV</i>	<i>Autores Varios.</i>
<i>AEAT</i>	<i>Agencia Estatal de Administración Tributaria.</i>
<i>AH</i>	<i>Antecedentes de Hecho.</i>
<i>AIB</i>	<i>Adquisiciones Intracomunitarias de Bienes.</i>
<i>AN</i>	<i>Audiencia Nacional.</i>
<i>AP</i>	<i>Audiencia Provincial.</i>
<i>ATC</i>	<i>Auto del Tribunal Constitucional.</i>
<i>ATS</i>	<i>Auto del Tribunal Supremo.</i>
<i>BEPS</i>	<i>Base Erosion and Profit Shifting.</i>
<i>BOE</i>	<i>Boletín Oficial del Estado.</i>
<i>BOUE</i>	<i>Boletín Oficial de la Unión Europea.</i>
<i>CBPT</i>	<i>Código de Buenas Prácticas Tributarias.</i>
<i>CC</i>	<i>Código Civil.</i>
<i>CCAA</i>	<i>Comunidad Autónoma.</i>
<i>CE</i>	<i>Constitución Española.</i>
<i>CEE</i>	<i>Comunidad Económica Europea.</i>
<i>CGPJ</i>	<i>Consejo General del Poder Judicial.</i>
<i>CMR</i>	<i>Convention relative au contract de transport international de Marchandises par Route.</i>
<i>CMS</i>	<i>Compliance Managment Systems.</i>
<i>CNMV</i>	<i>Comisión Nacional del Mercado de Valores.</i>
<i>CP</i>	<i>Código Penal.</i>
<i>DCGC</i>	<i>Delegación Central de Grandes Contribuyentes.</i>
<i>DGRN</i>	<i>Dirección General del Registro y del Notariado.</i>
<i>DGT</i>	<i>Dirección General de los Tributos.</i>
<i>DM</i>	<i>Decisión Marco.</i>
<i>DNI</i>	<i>Documento Nacional de Identidad.</i>

<i>DOCE</i>	<i>Diario Oficial de las Comunidades Europeas.</i>
<i>EB</i>	<i>Entrega de Bienes.</i>
<i>EELL</i>	<i>Entidades Locales.</i>
<i>EEUU</i>	<i>Estados Unidos.</i>
<i>EIB</i>	<i>Entregas Intracomunitarias de Bienes.</i>
<i>EXW</i>	<i>Ex Works.</i>
<i>FE</i>	<i>Fiscalía Europea.</i>
<i>FED</i>	<i>Fiscal Europeo Delegado.</i>
<i>FGE</i>	<i>Fiscalía General del Estado.</i>
<i>FJ</i>	<i>Fundamento Jurídico.</i>
<i>HP</i>	<i>Hechos Probados.</i>
<i>IRPF</i>	<i>Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.</i>
<i>IS</i>	<i>Impuesto de Sociedades.</i>
<i>ISO</i>	<i>International Standard Organization.</i>
<i>IVA</i>	<i>Impuesto sobre el Valor Añadido.</i>
<i>JCI</i>	<i>Juzgado Central de Instrucción.</i>
<i>LEC</i>	<i>Ley de Enjuiciamiento Civil.</i>
<i>LECRIM</i>	<i>Ley de Enjuiciamiento Criminal.</i>
<i>LGT</i>	<i>Ley General Tributaria.</i>
<i>LIS</i>	<i>Ley del Impuesto de Sociedades.</i>
<i>LIVA</i>	<i>Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.</i>
<i>LMV</i>	<i>Ley del Mercado de Valores.</i>
<i>LO</i>	<i>Ley Orgánica.</i>
<i>LOPJ</i>	<i>Ley Orgánica del Poder Judicial.</i>
<i>LSC</i>	<i>Ley de Sociedades de Capital.</i>
<i>MBPT</i>	<i>Manual de Buenas Prácticas Tributarias.</i>
<i>NIE</i>	<i>Número de Identidad de Extranjero.</i>
<i>NIF</i>	<i>Número de Identificación Fiscal.</i>
<i>NOI</i>	<i>Número de Operador Intracomunitario.</i>
<i>OCDE</i>	<i>Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.</i>
<i>PGC</i>	<i>Plan General Contable.</i>
<i>RAE</i>	<i>Real Academia Española.</i>
<i>RD</i>	<i>Real Decreto.</i>
<i>RDL</i>	<i>Real Decreto Legislativo.</i>
<i>RECPC</i>	<i>Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología.</i>
<i>RIVA</i>	<i>Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.</i>
<i>RLC</i>	<i>Relación de Liquidación de Cotizaciones.</i>
<i>RM</i>	<i>Registro Mercantil.</i>
<i>RNT</i>	<i>Relación Nominal de Trabajadores.</i>
<i>ROI</i>	<i>Registro de Operadores Intracomunitarios.</i>
<i>SA</i>	<i>Sociedad Anónima.</i>
<i>SAN</i>	<i>Sentencia de la Audiencia Nacional.</i>
<i>SAP</i>	<i>Sentencia de la Audiencia Provincial.</i>
<i>SJP</i>	<i>Sentencia Juzgado de lo Penal.</i>

<i>SL</i>	<i>Sociedad Limitada.</i>
<i>SS</i>	<i>Seguridad Social.</i>
<i>STC</i>	<i>Sentencia del Tribunal Constitucional.</i>
<i>STEDH</i>	<i>Sentencia del Tribunal Europeo Derecho Humano.</i>
<i>STFGE</i>	<i>Secretaría Técnica del Foro de Grandes Empresas.</i>
<i>STJUE</i>	<i>Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.</i>
<i>STS</i>	<i>Sentencia del Tribunal Supremo.</i>
<i>STSJ</i>	<i>Sentencia del Tribunal de Superior de Justicia.</i>
<i>TAI</i>	<i>Territorio de Aplicación del Impuesto.</i>
<i>TC</i>	<i>Tribunal Constitucional.</i>
<i>TCI</i>	<i>Tribunal Central de Instancia.</i>
<i>TEAC</i>	<i>Tribunal Económico Administrativo Central.</i>
<i>TEAR</i>	<i>Tribunal Económico Administrativo Regional.</i>
<i>TEDH</i>	<i>Tribunal Europeo de Derechos Humanos.</i>
<i>TGSS</i>	<i>Tesorería General de la Seguridad Social.</i>
<i>TJCE</i>	<i>Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea.</i>
<i>TJUE</i>	<i>Tribunal de Justicia de la Unión Europea.</i>
<i>TS</i>	<i>Tribunal Supremo.</i>
<i>TSJ</i>	<i>Tribunal Superior de Justicia.</i>
<i>UE</i>	<i>Unión Europea.</i>
<i>UNE</i>	<i>Una Norma Española.</i>
<i>VIES</i>	<i>Vat Intracomunitary Exchange System.</i>

## **GRÁFICOS**

Gráfico 1

ESQUEMA FRAUDE DE ADQUISICIONES

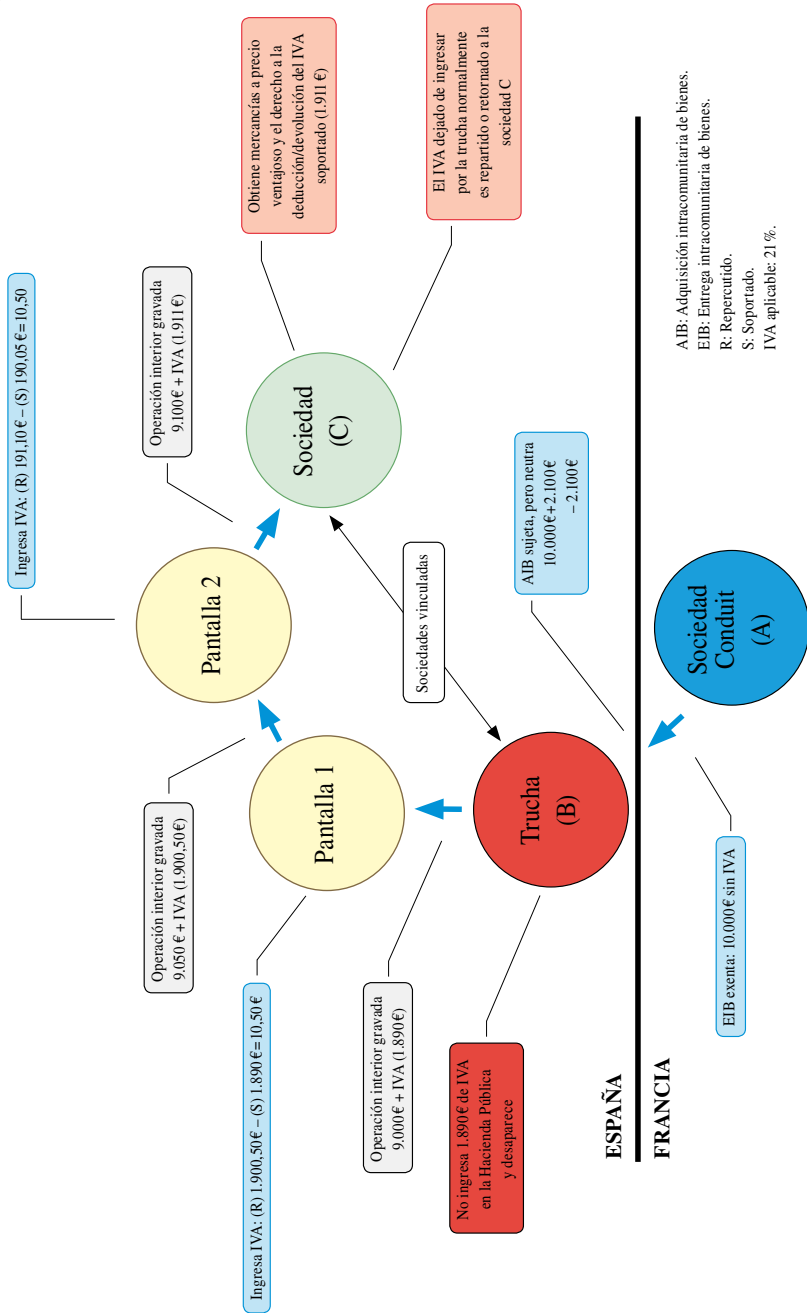


Gráfico 2

**ESQUEMA FRAUDE CARRUSEL**

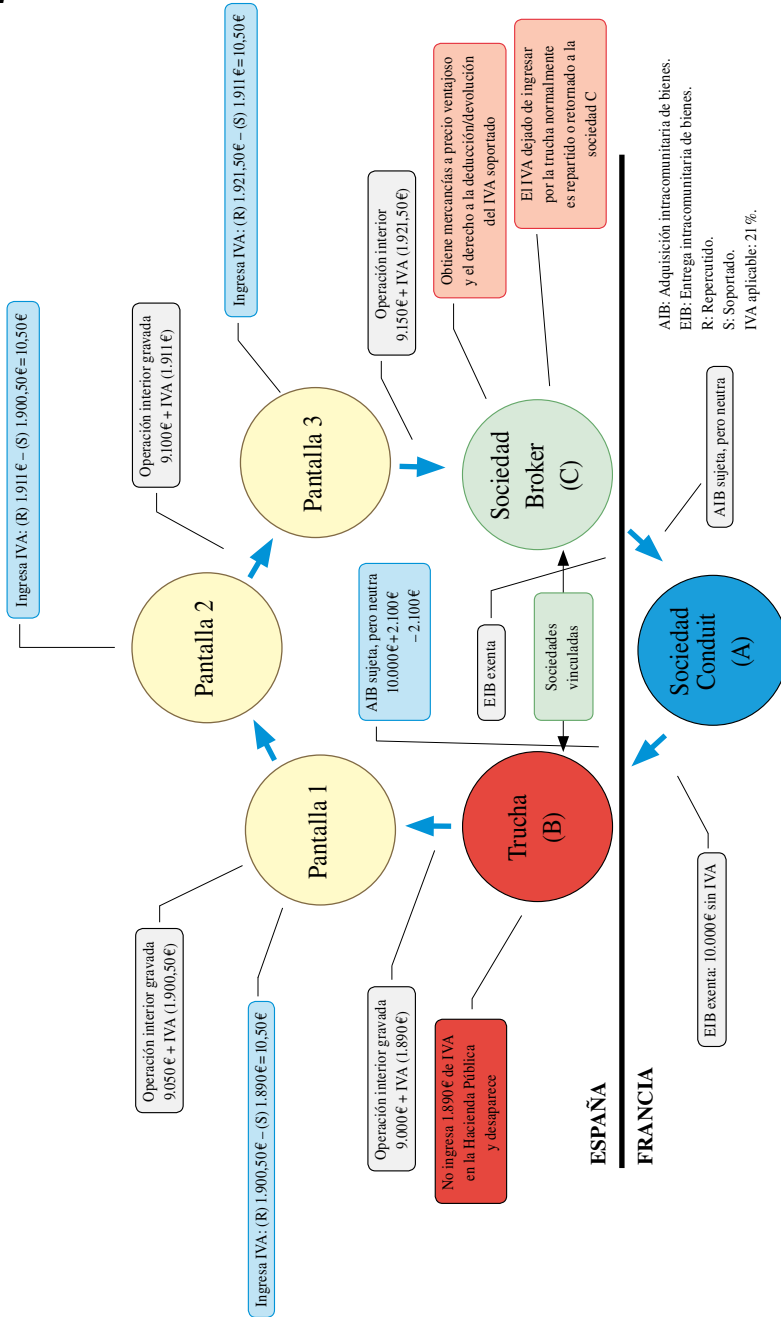


Gráfico 3

**ESQUEMA FRAUDE CARRUSEL CON CONTRA TRADER**

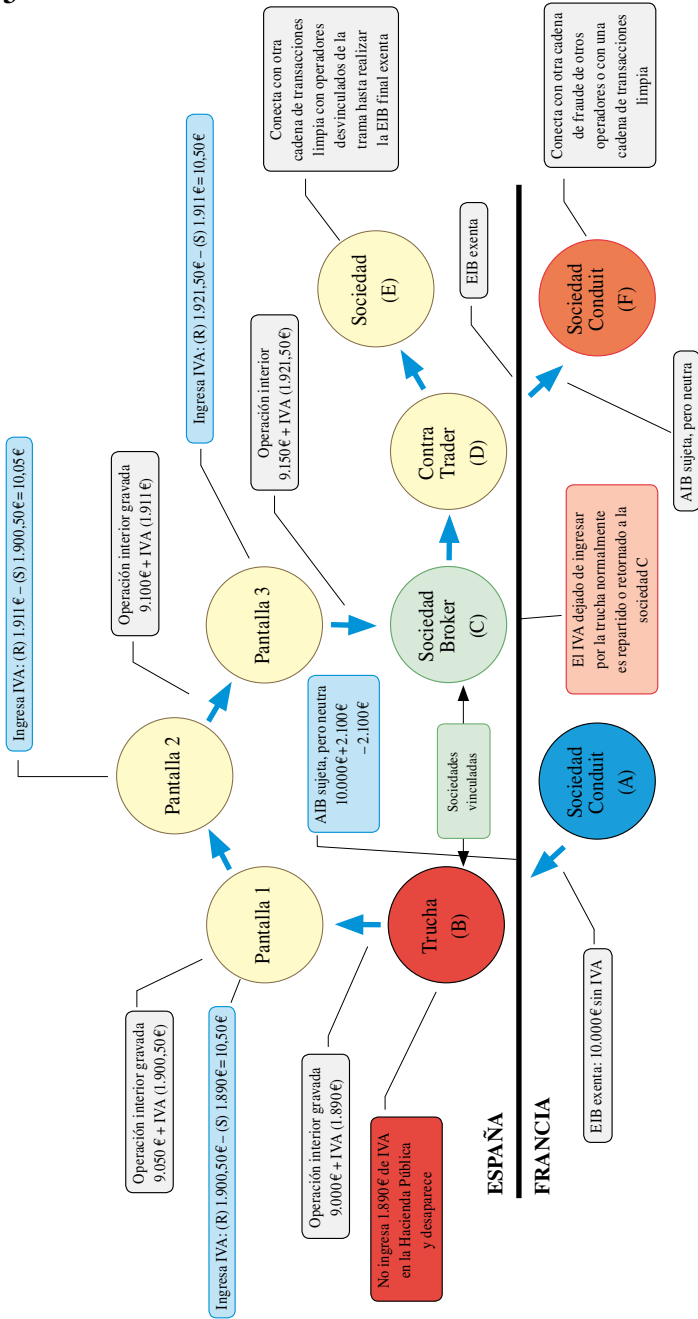


Gráfico 4

**ESQUEMA FRAUDE CARRUSEL FRAGMENTADO**

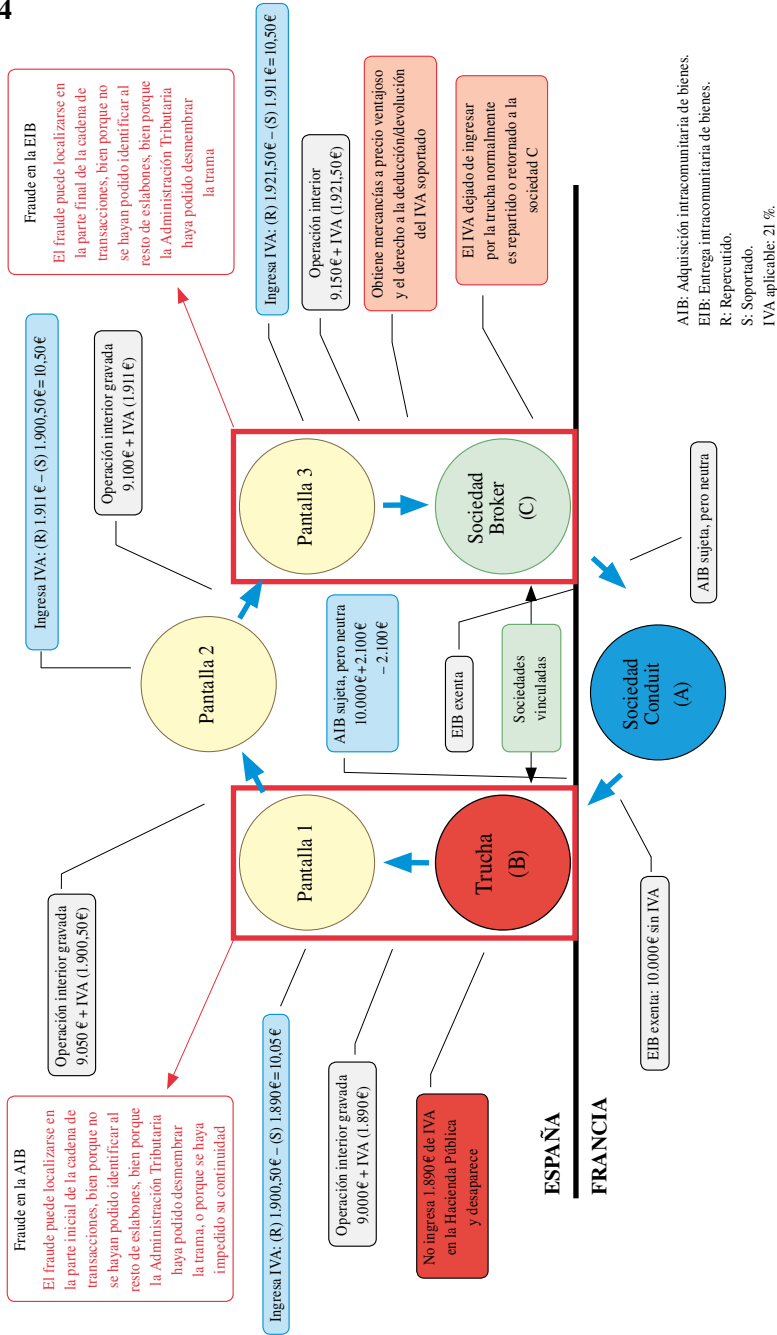


Gráfico 5

**ESQUEMA FRAUDE CARRUSEL FALSEADO**

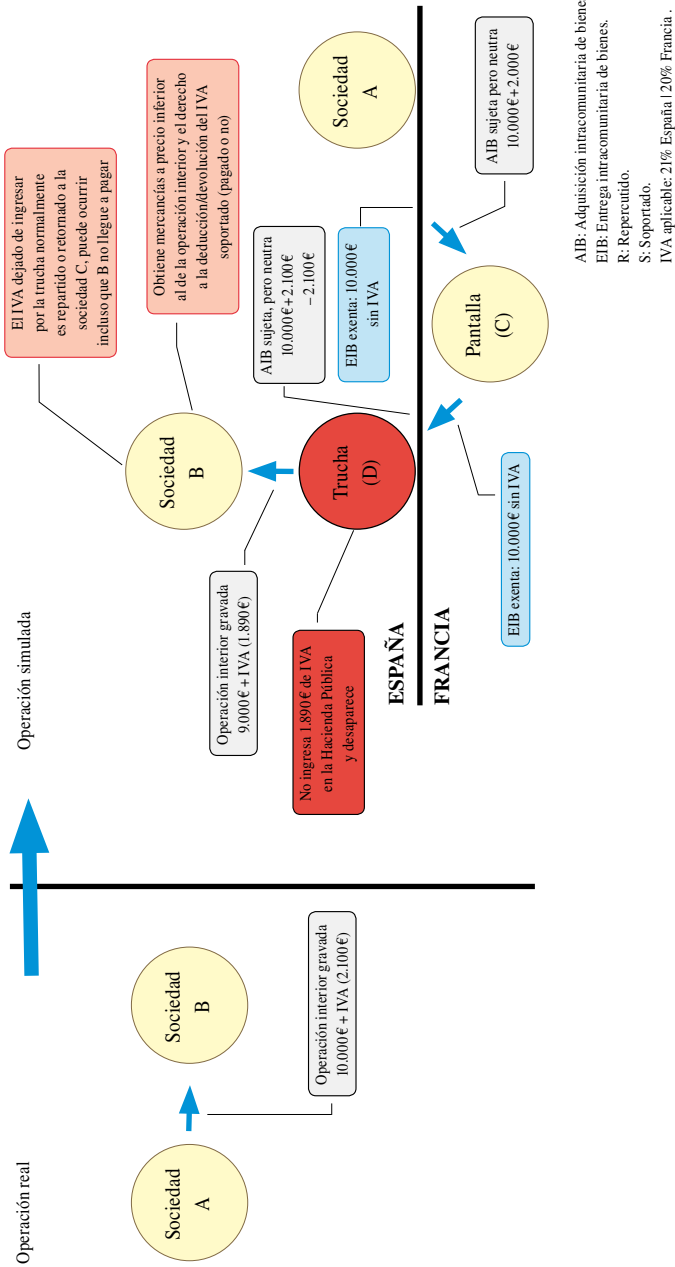
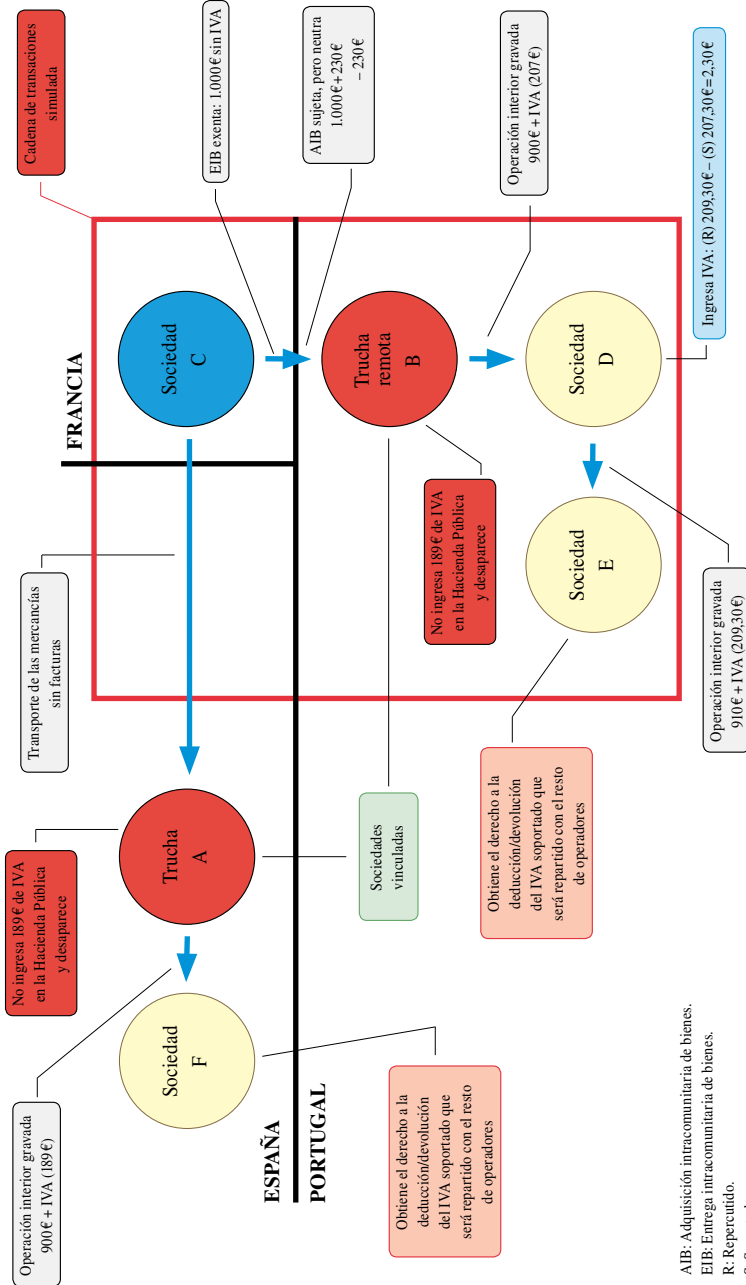


Gráfico 6

**ESQUEMA FRAUDE CARRUSEL CON TRUCHA REMOTA**



AIB: Adquisición intracomunitaria de bienes.  
 EIB: Entrega intracomunitaria de bienes.  
 R: Repercutido.  
 S: Soportado.  
 IVA aplicable: 21 % España | 23 % Portugal.

Gráfico 7

ESQUEMA FRAUDE CARRUSEL CON TRUCHA REMOTA Y TRUCHA CIEGA

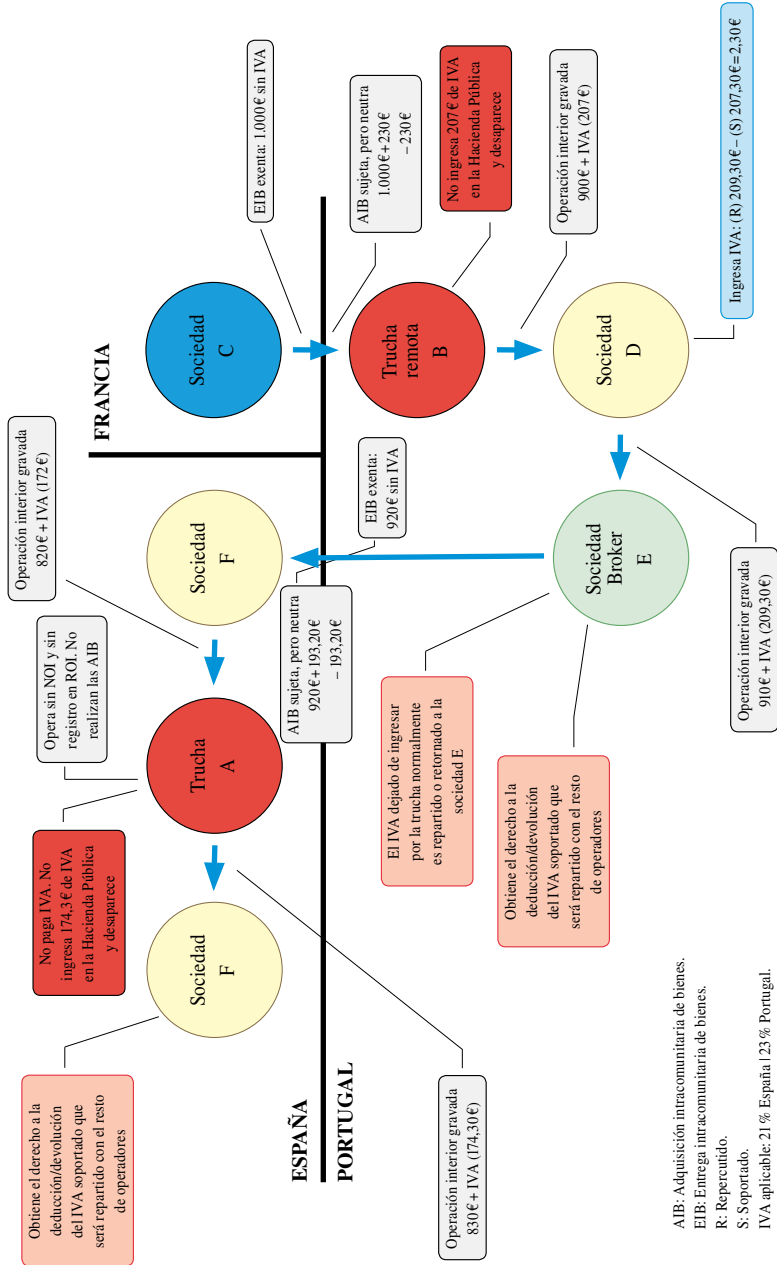
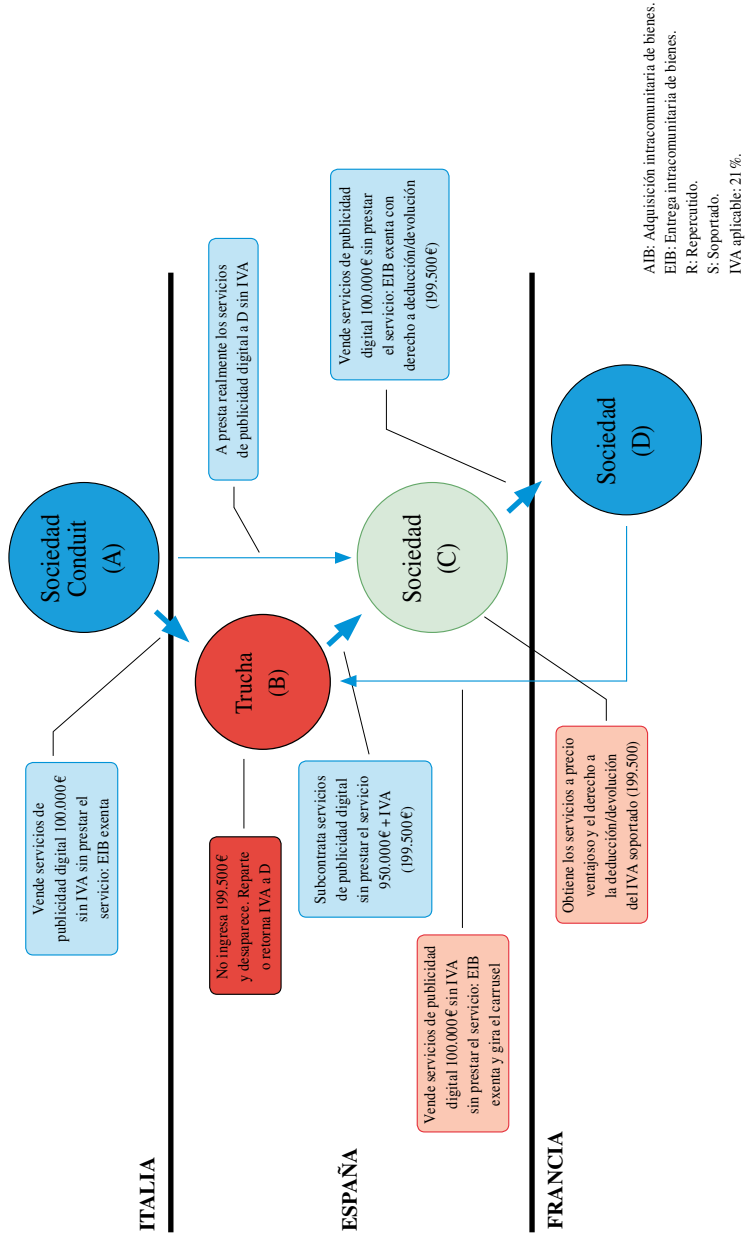




Gráfico 9

ESQUEMA FRAUDE CARRUSEL EN PRESTACIÓN DE SERVICIOS



# Colección Derecho Penal y Procesal Penal

*Director:*

**Luis Rodríguez Ramos**

## Últimos títulos publicados:

20. El principio de responsabilidad penal por el hecho

**Directores: Mirentxu Corcoy Bidasolo,  
Víctor Gómez Martín**

**Coordinadores: Juan Carlos Hortal Ibarra,  
Vicente Valiente Ivañez**

21. El derecho penal estudiado en principios  
y en la legislación vigente en  
España por Luis Silvela

**Presentación por: Gonzalo Quintero Olivares**

22. La pena y su renuncia en la justicia  
transicional. ¿Puede trasladarse el fundamento  
premio a la violencia terrorista?

**David Gallego Arribas**

23. Una propuesta de reforma para la  
regulación racional de la concurrencia  
delictiva en el Código penal español

**Directores: Enrique Peñaranda Ramos,  
Laura Pozuelo Pérez**

**Coordinador: Nicolás Cantard**

24. Límites de la protección del Derecho  
penal al inicio y fin de la vida humana  
en la sociedad moderna

**Coordinadores: Juan Pablo Montiel, Laura  
Neumann, Helmut Satzger, Víctor Gómez Martín**

25. Cibercrimen: Tendencias y desafíos actuales

**Coordinadores: Marina Mínguez Rosique,  
David Gallego Arribas**

26. El delito de trato degradante discriminatorio

**David Miras Estévez**

27. Verdes y justas: responsabilidad penal y diligencia  
debida en las organizaciones multinacionales

**Directores: Jacobo Dopico Gómez-Aller, Marta  
Muñoz de Morales Romero, Adán Nieto Martín**  
**Coordinador: Luis Miguel Vioque Galiana**

28. Ideología y proceso en los Anteproyectos de  
Ley de Enjuiciamiento de Falange (1938)

**Brian Buchhalter Montero**

29. Las agresiones sexuales cualificadas a personas  
en edad legal de consentimiento sexual

**María Marta González Tascón**

## Miguel Cáceres Casado

Doctor en Derecho por la Universidad de Barcelona, con la calificación «excelente cum laude» y concesión del premio extraordinario de doctorado del curso 2022-2023. Profesor de Derecho Penal y Procesal en diversas Universidades españolas. Abogado penalista en ejercicio con una dilatada experiencia profesional en la defensa de personas físicas y jurídicas. Ponente en seminarios y autor de diversos artículos doctrinales en revistas especializadas.



La introducción de la responsabilidad penal de las personas jurídicas con la LO 5/2010, de 22 de junio, junto con la importante reforma operada por la LO 1/2015, de 30 de marzo, ha provocado importantes conflictos y cambios de perspectiva en el orden penal. No solo a nivel dogmático, por el difícil encaje de este tipo de responsabilidad en un sistema eminentemente antropocéntrico, sino también desde un punto de vista material o funcional, dada la ampliación del elenco de sujetos penalmente responsables.

Las tramas defraudatorias de IVA en general, y, el fraude carrusel en particular, que desde la entrada en vigor del mercado único europeo viene siendo una auténtica amenaza para las arcas públicas de los Estados miembros, son un ejemplo del cambio de paradigma que ha supuesto la introducción de un nuevo sujeto con capacidad penal en el ordenamiento jurídico. Ya no solo podrán ser penalmente responsables las personas físicas que controlan las sociedades que conforman las tramas defraudatorias, sino que ahora, con la posibilidad de castigar penalmente a las personas jurídicas, se da comienzo a una nueva etapa en la persecución de estas defraudaciones organizadas en la vía judicial penal.