



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

Fraude carrusel y responsabilidad penal corporativa

Criteria para la atribución de responsabilidad penal y la aplicación de las técnicas de *compliance*

Miguel Cáceres Casado

ADVERTIMENT. La consulta d'aquesta tesi queda condicionada a l'acceptació de les següents condicions d'ús: La difusió d'aquesta tesi per mitjà del servei TDX (www.tdx.cat) i a través del Dipòsit Digital de la UB (diposit.ub.edu) ha estat autoritzada pels titulars dels drets de propietat intel·lectual únicament per a usos privats emmarcats en activitats d'investigació i docència. No s'autoritza la seva reproducció amb finalitats de lucre ni la seva difusió i posada a disposició des d'un lloc aliè al servei TDX ni al Dipòsit Digital de la UB. No s'autoritza la presentació del seu contingut en una finestra o marc aliè a TDX o al Dipòsit Digital de la UB (framing). Aquesta reserva de drets afecta tant al resum de presentació de la tesi com als seus continguts. En la utilització o cita de parts de la tesi és obligat indicar el nom de la persona autora.

ADVERTENCIA. La consulta de esta tesis queda condicionada a la aceptación de las siguientes condiciones de uso: La difusión de esta tesis por medio del servicio TDR (www.tdx.cat) y a través del Repositorio Digital de la UB (diposit.ub.edu) ha sido autorizada por los titulares de los derechos de propiedad intelectual únicamente para usos privados enmarcados en actividades de investigación y docencia. No se autoriza su reproducción con finalidades de lucro ni su difusión y puesta a disposición desde un sitio ajeno al servicio TDR o al Repositorio Digital de la UB. No se autoriza la presentación de su contenido en una ventana o marco ajeno a TDR o al Repositorio Digital de la UB (framing). Esta reserva de derechos afecta tanto al resumen de presentación de la tesis como a sus contenidos. En la utilización o cita de partes de la tesis es obligado indicar el nombre de la persona autora.

WARNING. On having consulted this thesis you're accepting the following use conditions: Spreading this thesis by the TDX (www.tdx.cat) service and by the UB Digital Repository (diposit.ub.edu) has been authorized by the titular of the intellectual property rights only for private uses placed in investigation and teaching activities. Reproduction with lucrative aims is not authorized nor its spreading and availability from a site foreign to the TDX service or to the UB Digital Repository. Introducing its content in a window or frame foreign to the TDX service or to the UB Digital Repository is not authorized (framing). Those rights affect to the presentation summary of the thesis as well as to its contents. In the using or citation of parts of the thesis it's obliged to indicate the name of the author.



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

Facultat de Dret

TESIS DOCTORAL

Programa de Doctorado en Derecho y Ciencias Políticas
Línea de Investigación: Derecho Penal

Departamento de Derecho Penal y Criminología y Derecho Internacional Público y Relaciones
Internacionales

FRAUDE CARRUSEL Y RESPONSABILIDAD PENAL CORPORATIVA

Criterios para la atribución de responsabilidad penal
y la aplicación de las técnicas de *compliance*

Tesis para optar al título de Doctor

Director | Tutor: Dr. Víctor Gómez Martín.
Codirector: Dr. Luis Manuel Alonso González.
Doctorando: Miguel Cáceres Casado.

Barcelona 2022

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».

100 años de soledad

Gabriel García Márquez

A mi Madre, Miriam, Paula, Pablo, Alba, Romeo y Fabio
lo mejor de mi vida, y especialmente a mi *Papi*,
siempre conmigo allá donde esté.

RESUMEN

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 allá por 1993 viene siendo una auténtica amenaza para las arcas públicas, son un ejemplo del cambio de paradigma que supone 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 la trama, 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.

El presente estudio trata de analizar el complejo mundo de las defraudaciones tributarias al IVA penalmente típicas a través del mecanismo en carrusel partiendo del nuevo escenario de responsabilidad dibujado por el art. 31 bis CP. Se trata de llevar a cabo un análisis tomando como base los postulados característicos del fraude, previos a la introducción de la responsabilidad penal de la persona jurídica, para establecer el contexto actual generado por la irrupción de un nuevo sujeto de imputación penal. Desde una perspectiva abstracta, pues a salvo quedará siempre la necesidad de análisis del caso concreto, se estudiarán los diferentes sujetos físicos y jurídicos concurrentes en el fraude, los tipos penales que ahora resultan aplicables a estas tramas, las formas de creación o participación en el fraude especialmente desde el prisma societario, la responsabilidad penal de personas físicas y jurídicas y la necesidad de implementar modelos de *compliance* enfocados a la prevención del *fraude carrusel*.

La empresa principal del análisis que se pretende consiste en importar los criterios de imputación que rigen en la responsabilidad penal corporativa, así como las modernas técnicas de *compliance* al contexto del *fraude carrusel*. Con ello, se tratará de solventar los problemas dogmáticos y materiales que se plantean en este nuevo contexto aportando criterios adecuados para determinar la responsabilidad penal de las personas físicas y jurídicas concurrentes en el fraude y para la implementación de modelos de *compliance* que puedan prevenir o mitigar la responsabilidad penal de las sociedades por las defraudaciones fiscales. Especialmente, desde la sociedad que desempeña el rol de *bróker* en la trama, por ser, por lo general, junto con las personas que la controlan, la verdadera artífice y beneficiaria de las defraudaciones tributarias.

ABSTRACT

The introduction of legal persons' criminal liability with LO 5/2010, of 22 June, together with the important reform of the adopted model operated by LO 1/2015, of 30 March, has caused important conflicts and perspective changes in the criminal order. Not only at a dogmatic level, due to the difficulty of fitting this type of responsibility into an eminently anthropocentric system, but also from a material or functional point of view, given the broadening of the criminally responsible subjects' list.

General VAT fraud schemes and *carousel fraud* particularly, which since the entry into force of the European single market back in 1993 has been a real threat to public coffers, are an example of the paradigm shift brought about by the introduction of a new subject with criminal capacity in the legal system. It is no longer only the natural persons who control the companies that make up the plot who can be criminally responsible, but now, with the possibility of criminally punishing artificial persons, a new stage has begun in the prosecution of these organized frauds in the judicial proceedings.

This study attempts to analyze the complex world of VAT criminal tax fraud through the carousel mechanism based on the new liability stage set out in art. 31 bis PC. The aim is to carry out an analysis based on the characteristic postulates of fraud, prior to the introduction of the criminal liability of the artificial person, in order to establish the current context generated by the irruption of a new criminal imputation subject. From an abstract perspective, since the need to analyze the specific case will always remain safe, we will study the different physical and legal subjects involved in fraud, the criminal offences that are now applicable to these plots, the forms of creation or participation in fraud especially from a corporate perspective, the criminal liability of natural and artificial persons and the need to implement compliance models focused on the prevention of *carousel fraud*.

The main undertaking of the intended analysis is to import the imputation criteria governing corporate criminal liability, as well as modern *compliance* techniques into the *carousel fraud* field. In this way, the aim is to solve dogmatic and material problems that arise in this new context by providing appropriate criteria to determine the criminal liability of natural and artificial persons involved in the fraud and for the implementation of *compliance* models that can prevent or mitigate companies' criminal liability for tax fraud. In particular, from the company that plays the *broker's* role in the plot, as it is, in general, together with the people who control it, the real author and beneficiary of the tax evasion.

ÍNDICE SISTEMÁTICO

RESUMEN	- 3 -
ABSTRACT.....	- 4 -
ÍNDICE SISTEMÁTICO	- 5 -
ABREVIATURAS Y SIGLAS.....	- 13 -
PERSPECTIVA Y MÉTODO	- 17 -
1. Delimitación del objeto de la investigación.	- 17 -
2. Justificación de la investigación.....	- 19 -
3. Criterios metodológicos utilizados.	- 20 -
4. Estructura organizativa.....	- 21 -
5. Contexto del proyecto.....	- 23 -
CAPÍTULO I.....	- 25 -
FRAUDE CARRUSEL EN LAS OPERACIONES COMERCIALES	
INTRACOMUNITARIAS: CONTEXTO DE BASE ESTRATÉGICA.....	- 25 -
1. Introducción.....	- 25 -
2. Origen y contexto del fraude carrusel.	- 26 -
3. Línea de flotación del fraude: las operaciones comerciales intracomunitarias.....	- 28 -
3.1. Territorio de las operaciones intracomunitarias de bienes TAI.	- 29 -
3.2. Las entregas intracomunitarias y su régimen de tributación.....	- 30 -
3.3. Las adquisiciones intracomunitarias y su régimen de tributación.	- 32 -
3.4. Obligaciones tributarias de los sujetos pasivos.....	- 34 -
3.5. El transporte de las mercancías en las operaciones intracomunitarias.....	- 36 -
4. Mecánica del fraude carrusel.	- 39 -
4.1. El fraude de adquisiciones.	- 40 -
4.2. El fraude carrusel.	- 42 -
4.3. El fraude carrusel con <i>contra-trader</i>	- 44 -
4.4. El falseamiento de facturas y su utilidad en el fraude carrusel.	- 45 -
4.5. Puntos débiles sobre los que se asienta el fraude carrusel, objetivos perseguidos y consecuencias económicas derivadas.....	- 47 -
5. Elementos subjetivos del fraude potencialmente responsables.....	- 49 -
5.1. « <i>Conduit Company</i> », « <i>sociedad instrumental</i> » o empresario que realiza la primera entrega intracomunitaria exenta.	- 50 -
5.2. Trucha o « <i>missing trader</i> » y testaferros.....	- 51 -
5.3. Sociedad pantalla o « <i>Buffer</i> ».	- 53 -
5.4. Distribuidora o « <i>bróker</i> ».	- 55 -
5.5. Sociedad de enlace o « <i>Contra-Trader</i> ».	- 56 -
5.6. Acción conjunta y coordinada de los sujetos concurrentes: necesidad del « <i>pactum scaeleris</i> ».....	- 56 -
6. Modalidades especiales de fraude carrusel.	- 59 -
6.1. Fraude carrusel documental.	- 60 -
6.2. Fraude carrusel fragmentado.....	- 61 -
6.3. Fraude carrusel falseado.....	- 62 -
6.4. La trucha remota o « <i>remote missing trader</i> ».	- 63 -
6.5. Fraude carrusel extracomunitario.....	- 64 -
6.6. La cruz belga, « <i>anti-trading</i> » o « <i>cross invoicing</i> ».	- 65 -
6.7. Fraude carrusel en el sector servicios.....	- 66 -
6.8. Secuestro del número de registro de IVA.	- 66 -
7. Principales consecuencias de la creación o participación en el fraude carrusel.....	- 67 -
7.1. Consecuencias desde la perspectiva tributaria.	- 68 -
7.2. Consecuencias desde la perspectiva penal.	- 69 -
7.3. Consecuencias desde la perspectiva civil.....	- 72 -
8. Compendio estratégico.....	- 73 -

CAPÍTULO II	- 77 -
TIPOS PENALES IMPUTABLES A LA PARTICIPACIÓN EN EL FRAUDE CARRUSEL: CUESTIONES FORMALES Y MATERIALES RELEVANTES PARA LA IDENTIFICACIÓN DEL RIESGO PENAL.....	- 77 -
1. Introducción.....	- 77 -
2. El fraude carrusel como delito fiscal en el IVA.	- 79 -
2.1. Consideraciones iniciales.	- 79 -
2.2. Modalidades de defraudación al IVA vinculadas al fraude carrusel.....	- 84 -
2.2.1. La elusión del pago de IVA.	- 84 -
2.2.2. La obtención indebida de devoluciones de IVA: especial referencia a la problemática en supuestos de simulación.	- 87 -
2.2.3. Conductas penalmente relevantes de los sujetos infractores: proyección defraudatoria en el IVA repercutido y el IVA soportado.	- 95 -
2.2.4. La simulación como figura connatural al fraude.	- 96 -
2.2.5. Subtipos agravados del art. 305 bis CP.....	- 99 -
2.3. Relevancia penal de la declaración del tributo sin ingreso y la solicitud indebida de devolución sin desplazamiento patrimonial.	- 102 -
2.3.1. Declaración del tributo sin ingreso de la cuota tributaria.	- 102 -
2.3.2. Solicitud indebida de devoluciones sin desplazamiento patrimonial.	- 104 -
2.4. Disociación del momento consumativo del delito.	- 108 -
2.4.1. Consumación en la modalidad de elusión del pago del tributo.	- 108 -
2.4.2. Consumación en la modalidad de solicitud indebida de devoluciones.	- 110 -
2.4.3. Defraudación de tributos periódicos en el seno de organización o grupo criminal: Inmutabilidad de las reglas de consumación del delito.	- 111 -
2.5. La continuidad delictiva y la incidencia penológica en el fraude carrusel.	- 114 -
2.6. Prescripción. Particularidades en la defraudación de IVA.....	- 116 -
2.6.1. Tratamiento del plazo prescriptivo en el ámbito tributario y penal.....	- 117 -
2.6.2. El dies a quo en la modalidad de elusión del pago de IVA.	- 120 -
2.6.3. El dies a quo en la modalidad de obtención indebida de devoluciones de IVA.....	- 123 -
2.7. La responsabilidad civil <i>ex delicto</i>	- 124 -
2.7.1. Particularidades de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal.	- 124 -
2.7.2. La responsabilidad civil desde la perspectiva del fraude carrusel.....	- 126 -
2.8. Breve referencia a la necesidad de inclusión del delito fiscal como tipo penal corporativo.	- 127 -
3. La falsedad documental como instrumento para la defraudación tributaria en el fraude carrusel.	- 130 -
3.1. Consideraciones iniciales.....	- 130 -
3.2. Deber de facturación en la normativa tributaria: facturas, valor probatorio y consecuencias del incumplimiento del deber de facturar.....	- 134 -
3.3. Caracterización de las facturas como documento mercantil a efectos del delito de falsedad documental.....	- 138 -
3.4. Las facturas falsas y el delito de falsedad en documento mercantil.	- 141 -
3.4.1. Implicaciones subjetivas en el delito.	- 143 -
3.4.2. Implicaciones materiales en el delito.....	- 145 -
3.4.3. Consumación del delito: Acceso al tráfico jurídico de la factura falsa.	- 148 -
3.4.4. Pluralidad de hechos falsarios: Unidad natural de acción v. unidad normativa de acción.	- 149 -
3.4.5. Problemática concursal en supuestos de instrumentalización de facturas falsas para cometer la defraudación tributaria.	- 150 -
3.5. Proyección de las facturas falsas en el fraude carrusel.	- 153 -
3.5.1. Facturas falsas en la elusión del pago de tributos.....	- 154 -
3.5.2. Facturas falsas en la devolución de IVA ficticiamente soportado.....	- 155 -
3.6. Otras falsedades instrumentales con relevancia en el fraude.....	- 155 -

3.6.1. Falsedad en los documentos acreditativos del transporte de mercancías para amparar la simulación de operaciones intracomunitarias.....	- 155 -
3.6.2. Otros documentos objeto de falsedad al servicio del fraude.	- 158 -
4. El fraude carrusel como defraudación de grupos organizados: punición de la acción conjunta dirigida a la defraudación tributaria.....	- 159 -
4.1. Consideraciones iniciales.....	- 159 -
4.2. Los delitos de pertenencia a organización o grupo criminal y asociación ilícita..	- 162 -
4.2.1. El delito de organización criminal del art. 570 bis CP.	- 162 -
4.2.2. El delito de grupo criminal del art. 570 ter CP.	- 166 -
4.2.3. El delito de asociación ilícita del art. 515 CP.	- 169 -
4.3. El subtipo agravado del delito contra la Hacienda Pública: la defraudación tributaria cometida a través de organización o grupo criminal.....	- 174 -
4.4. Calificación de la participación en el fraude carrusel como conducta criminal organizada.	- 176 -
4.4.1. Concurrencia de los rasgos definitorios de la criminalidad organizada en el fraude carrusel.....	- 176 -
4.4.2. Juicio de subsunción del fraude carrusel en los tipos penales vinculados a la criminalidad organizada.....	- 179 -
5. Delito contable como antesala de la defraudación tributaria.....	- 183 -
5.1. Consideraciones iniciales.....	- 183 -
5.2. La obligación de llevar contabilidad del empresario como presupuesto básico del delito contable.	- 184 -
5.3. Elementos caracterizadores del delito.....	- 187 -
5.4. Modalidades comisivas del delito.....	- 191 -
5.4.1. Omisión de la contabilidad.	- 191 -
5.4.2. Doble contabilidad.....	- 192 -
5.4.3. Contabilidad falsa y ficticia.	- 193 -
6. Delito de blanqueo de capitales como conducta típica subsiguiente a la defraudación tributaria.	- 194 -
7. Identificación del riesgo penal para las personas jurídicas en el fraude carrusel.-	- 196 -
7.1. Conductas de riesgo en el delito contra la Hacienda Pública.....	- 196 -
7.2. Conductas de riesgo en el delito de falsedad en documento mercantil.....	- 200 -
7.3. Conductas de riesgo vinculada a la criminalidad organizada.	- 201 -
7.4. Conductas de riesgo en el delito contable.	- 201 -
7.5. Conductas de riesgo en el delito de blanqueo de capitales.	- 202 -
CAPÍTULO III.....	- 205 -
LA PARTICIPACIÓN EN EL FRAUDE CARRUSEL DESDE EL PRISMA PENAL: DELIMITACIÓN DE LAS SOCIEDADES CONCURRENTES AFECTAS AL SISTEMA DE RESPONSABILIDAD PENAL.....	- 205 -
1. Introducción.....	- 205 -
2. El fraude carrusel en la vía penal.	- 206 -
2.1. La estrategia en la persecución penal del fraude.....	- 206 -
2.2. Las vías de acción penal tradicionales frente al fraude.....	- 209 -
2.2.1. Acción penal contra la sociedad <i>trucha</i> : tesis del defraudador inmediato.....	- 210 -
2.2.2. Acción penal contra la sociedad <i>bróker</i> : tesis de la simulación.....	- 211 -
2.3. Las personas jurídicas como sujetos penalmente responsables en el fraude carrusel.....	- 213 -
2.3.1. Cambio de paradigma en la persecución del fraude: la introducción de la responsabilidad penal de las personas jurídicas.....	- 213 -
2.3.2. Breve referencia a las tesis interpretativas del modelo regulado en el CP. ...	- 217 -
2.3.2.1. Tesis de la autorresponsabilidad.....	- 217 -
2.3.2.2. Tesis de la heterorresponsabilidad.....	- 221 -
2.3.2.3. Tesis de la autorresponsabilidad limitada o modelo misceláneo.....	- 225 -

2.3.4. Determinación del enfoque adoptado en la tesis: autorresponsabilidad por pragmatismo.....	- 226 -
3. Formas de participación en el fraude carrusel.	- 227 -
3.1. Participación voluntaria en la mecánica defraudatoria: La vía penal.	- 229 -
3.1.1. El dolo como presupuesto básico de la participación en el fraude carrusel. .	- 229 -
3.1.2. Participación en supuestos de ignorancia deliberada.....	- 233 -
3.1.3. Sociedades concurrentes voluntariamente en el fraude: Propuesta de distinción a efectos del art. 31 bis CP.	- 235 -
3.1.3.1. Las sociedades sin tono ético o con tolerancia al delito.	- 236 -
<i>A. Sociedades instrumentales para delinquir: las truchas como instrumento del delito.....</i>	<i>- 237 -</i>
<i>B. Sociedades en las que se decide delinquir: pantalla y bróker como sociedades tolerantes al delito.</i>	<i>- 245 -</i>
3.1.3.2. Las sociedades con tono ético o intolerancia al delito.	- 256 -
<i>A. Sociedades en las que se delinque por un déficit de control: sociedades pantalla y bróker defectuosamente organizadas.</i>	<i>- 258 -</i>
<i>B. Sociedades pantalla y bróker como sujetos jurídicos de especial interés para la implementación de modelos de compliance.</i>	<i>- 261 -</i>
3.2. Participación involuntaria en la mecánica defraudatoria: la vía tributaria.....	- 263 -
3.2.1. Teoría del conocimiento (knowledge test) y limitación de los derechos regulados en la Directiva IVA.....	- 266 -
3.2.1.1. La formulación de la teoría del conocimiento en la jurisprudencia comunitaria y la limitación de derechos regulados en la Directiva IVA.	- 267 -
3.2.1.2. La teoría del conocimiento en las entregas y las adquisiciones intracomunitarias de bienes: exigencia del deber de diligencia al contribuyente.....	- 274 -
3.2.1.3. Recepción de la teoría del conocimiento en la jurisprudencia española en los casos de fraude del proveedor y cliente.....	- 281 -
3.2.1.4. El deber de diligencia del contribuyente como antecedente inmediato de los procesos de <i>due diligence</i> en los modelos de <i>compliance</i>	- 290 -
3.2.2. Ausencia de dolo y exclusión de responsabilidad penal por delito fiscal en la vía penal.....	- 292 -
3.3.2.1. Participación en el fraude por infracción del deber objetivo de cuidado: el error de tipo vencible.	- 293 -
3.3.2.2. Participación en el fraude pese a observar el deber objetivo de cuidado: el error de tipo invencible.....	- 296 -
3.3.2.3. Propuesta de regulación de una modalidad imprudente en el delito contra la Hacienda Pública.	- 297 -
4. La prueba de la participación en el fraude carrusel.	- 299 -
4.1. La prueba directa de la participación en el fraude.	- 299 -
4.2. La prueba indiciaria o circunstancial de la participación en el fraude.	- 301 -
4.3. Los indicios o <i>red flags</i> de la participación en el fraude.....	- 305 -
5. Las conductas neutrales en el fraude carrusel.....	- 310 -
5.1. Breve referencia dogmática y jurisprudencial a las conductas neutrales.	- 310 -
5.2. Las conductas neutrales como salvoconducto a la atipicidad.	- 312 -
6. Recapitulación del ideario.	- 313 -
CAPÍTULO IV - 317 -	- 317 -
RESPONSABILIDAD PENAL DE LA SOCIEDAD BRÓKER POR LOS DELITOS VINCULADOS AL FRAUDE CARRUSEL: ANÁLISIS DE LOS PRESUPUESTOS NORMATIVOS QUE FUNDAMENTAN LA RESPONSABILIDAD PENAL - 317 -	- 317 -
1. Introducción.....	- 317 -
2. Sociedades con el rol de <i>bróker</i> idóneas para la aplicación del modelo de responsabilidad penal establecido en el art. 31 bis CP.....	- 319 -

3. Presupuestos comunes del sistema de responsabilidad penal de la persona jurídica establecidos en el art. 31 bis CP.	- 320 -
3.1. Notas previas.	- 320 -
3.2. La tenencia de personalidad jurídica y la capacidad de imputación penal.	- 322 -
3.3. Comisión de un delito de los que admite la atribución de responsabilidad penal.	- 325 -
3.4. La previa actuación ilícita de la persona física idónea para desencadenar el mecanismo de responsabilidad penal.	- 327 -
4. Presupuestos específicos para atribuir la responsabilidad penal a la sociedad que actúa como bróker por el delito contra la Hacienda Pública.	- 329 -
4.1. La especial cualificación del tipo penal: la sociedad <i>bróker</i> como sujeto (no) pasivo del tributo y sujeto activo del delito.	- 329 -
4.2. La defraudación al IVA y el <i>pactum scaeleris</i> del sujeto físico legalmente idóneo como presupuesto de conexión habilitante.	- 331 -
4.3. La doble vía de imputación penal del art. 31 bis 1 CP.	- 333 -
4.3.1. Art. 31 bis, 1, letra a) CP: La primera vía de imputación penal a fortiori aplicable.	- 334 -
4.3.1.1. Sujetos legalmente idóneos para generar la responsabilidad penal: Los responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias y administradores de hecho.	- 336 -
4.3.1.2. La actuación en nombre o por cuenta de la sociedad que actúa como bróker.	- 345 -
4.3.1.3. El beneficio directo o indirecto: la cuota tributaria defraudada o fraudulentamente obtenida y la ventaja competitiva.	- 348 -
4.3.1.4. La supervisión, vigilancia y control en materia tributaria: incumplimiento de las obligaciones tributarias con relevancia penal por inexistencia o inidoneidad de las medidas de control para prevenir la defraudación.	- 350 -
4.3.2. Art. 31 bis, 1 letra b) CP: La segunda vía de imputación penal prima facie inaplicable.	- 354 -
4.3.2.1. Los sujetos legalmente (in-)idóneos para generar la responsabilidad penal de la sociedad que actúa como bróker.	- 356 -
4.3.2.3. Delito cometido en el ejercicio de funciones sociales y en beneficio directo o indirecto.	- 360 -
4.3.2.4. El incumplimiento grave de los deberes de supervisión, vigilancia y control de la actividad de los subordinados: la paradoja.	- 362 -
5. Atribución de responsabilidad penal a la sociedad bróker en supuestos hipotéticos de administración de derecho o en relaciones matriz filial.	- 363 -
5.1. Breve planteamiento de la problemática.	- 363 -
5.2. Supuestos de control de la sociedad interpuesta en una relación de administración de derecho.	- 364 -
5.2.1. Referencia a la administración de sociedades por otras sociedades.	- 364 -
5.2.2. Responsabilidad penal por los delitos fiscales cometidos en la sociedad administrada.	- 366 -
5.2.2.1. Análisis de la responsabilidad penal de la sociedad administradora por los delitos fiscales cometidos en el seno de la sociedad administrada.	- 367 -
5.2.2.2. Responsabilidad penal de la sociedad administradora por sus propios delitos fiscales.	- 370 -
5.3. Supuestos de control de la sociedad interpuesta en una relación matriz-filial.	- 373 -
5.3.1. Breve referencia a los grupos de sociedades y las relaciones económicas y organizativas matriz-filial.	- 373 -
5.3.2. Responsabilidad penal por los delitos fiscales cometidos en la filial.	- 376 -
5.3.2.1 Responsabilidad penal de la sociedad matriz por los delitos fiscales cometidos en el seno de la filial.	- 377 -
5.3.2.2. Responsabilidad penal de la sociedad matriz por sus propios delitos fiscales.	- 382 -

6. Consecuencias civiles y penales aplicables a la sociedad que actúa como bróker por el delito contra la Hacienda Pública.	- 382 -
6.1. Breves apuntes sobre el art. 310 bis CP.	- 382 -
6.2. Penas aplicables a la sociedad que actúa como <i>bróker</i> por la declaración de responsabilidad penal.	- 384 -
6.3. La responsabilidad civil de la sociedad que actúa como bróker derivada del delito contra la Hacienda Pública.	- 386 -
7. Responsabilidad penal de la sociedad bróker por el delito de blanqueo de capitales.	- 386 -
8. Balance.	- 389 -
CAPÍTULO V	- 391 -
RESPONSABILIDAD PENAL INDIVIDUAL POR LOS DELITOS VINCULADOS AL FRAUDE CARRUSEL: ESPECIAL CONSIDERACIÓN A LOS SUJETOS RELACIONADOS CON LA SOCIEDAD BRÓKER.	- 391 -
1. Introducción.	- 391 -
2. La atribución de responsabilidad penal individual en el seno de la persona jurídica: Delimitación de los criterios básicos de imputación penal.	- 392 -
2.1. Jerarquía y división del trabajo. El principio de competencia en la esfera horizontal y vertical.	- 392 -
2.2. La competencia en la esfera vertical.	- 394 -
2.1.1. Competencia restringida de los subordinados: Autoría ejecutiva, participación y posición de neutralidad.	- 396 -
2.1.2. Competencia amplia de los administradores: Posición de garantía y comisión por omisión.	- 398 -
2.3. La competencia en la esfera horizontal.	- 402 -
2.3.1. Relaciones horizontales entre garantes.	- 403 -
2.3.2. Relaciones horizontales entre subordinados.	- 406 -
2.4. Transmutación del principio de competencia a través del mecanismo de la delegación y la especialización.	- 407 -
2.4.1. El mecanismo de delegación de funciones vinculado a las relaciones jerárquicas.	- 407 -
2.4.2. El criterio de especialización vinculado a las relaciones horizontales.	- 410 -
2.5. Los principios de confianza y desconfianza.	- 412 -
2.5.1. El principio de confianza.	- 412 -
2.5.2. El principio de desconfianza.	- 414 -
2.6. La cláusula de extensión de autoría: el actuar en nombre de otro.	- 415 -
3. Responsabilidad penal individual por las defraudaciones tributarias cometidas a través de la mecánica del fraude carrusel.	- 419 -
3.1. Responsabilidad penal individual de los sujetos categorizados como <i>intraanei</i>	- 421 -
3.1.1. La posición de garantía de los riesgos fiscales y las actuaciones en nombre de otro.	- 421 -
3.1.2. Responsabilidad penal de representantes legales, administradores de derecho y consejo de administración.	- 424 -
3.1.3. Responsabilidad penal del administrador de hecho.	- 429 -
3.1.4. Responsabilidad penal de los representantes voluntarios en materia tributaria.	- 436 -
3.2. Responsabilidad penal individual de los sujetos categorizados como <i>extranei</i> .	- 447 -
3.2.1. Participación ad intra en la sociedad que actúa como bróker.	- 451 -
3.2.1.1. Subordinados vinculados al cumplimiento de obligaciones tributarias.	- 453 -
3.2.1.2. Subordinados vinculados al departamento de trading y logística.	- 456 -
3.2.2. Participación ad extra de la sociedad que actúa como bróker.	- 458 -
3.2.2.1. Administradores y directivos de sociedades <i>conduit</i> .	- 458 -
3.2.2.2. Testaferros y administradores de hecho de sociedades trucha.	- 459 -

3.2.2.3. Administradores y directivos de sociedades pantalla.....	- 463 -
3.2.2.4. Suministradores de sociedades instrumentales y testaferros.....	- 464 -
3.2.2.5. Comisionistas.....	- 465 -
3.2.2.6. Transportistas.....	- 466 -
4. Responsabilidad penal individual por los delitos adyacentes.....	- 468 -
4.1. Delitos de falsedad documental.....	- 469 -
4.1.1. Falsedades ad intra.....	- 469 -
4.1.2. Falsedades ad extra.....	- 471 -
4.2. Subtipo agravado de delito fiscal de grupos organizados.....	- 472 -
4.3. Blanqueo de Capitales.....	- 475 -
CAPÍTULO VI.....	- 477 -
CRITERIOS PRÁCTICOS PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE UN MODELO DE COMPLIANCE PENAL ORIENTADO A LA PREVENCIÓN DEL FRAUDE CARRUSEL.....	- 477 -
1. Introducción.....	- 477 -
2. Breve introducción a los modelos de compliance y su regulación actual.....	- 478 -
2.1. Concepto y antecedentes de compliance.....	- 478 -
2.2. Breve referencia al fenómeno de la estandarización y los estándares de referencia en materia de <i>compliance</i> en España.....	- 482 -
2.3. Los modelos de <i>compliance</i> en el CP actual: la regulación <i>ex novo</i> del deber de supervisión, vigilancia y control en las personas jurídicas.....	- 486 -
3. Requisitos para la exoneración o minoración de responsabilidad penal de la persona jurídica.....	- 488 -
3.1. Requisitos para la exoneración de la responsabilidad penal.....	- 488 -
3.1.1. Cuando el delito hubiera sido cometido por las personas indicadas en la primera vía de imputación penal del art. 31 bis 1 a) CP.....	- 489 -
3.1.1.1. Adoptar y ejecutar con eficacia un modelo de <i>compliance</i> que incluya medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir o reducir el riesgo de comisión de delitos.....	- 489 -
3.1.1.2. Designar un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y control para la supervisión y cumplimiento del modelo de <i>compliance</i> implantado.....	- 491 -
3.1.1.3. Elusión fraudulenta del modelo de <i>compliance</i> por parte del autor del delito corporativo.....	- 495 -
3.1.1.4. Omisión o ejercicio insuficiente de las funciones de supervisión, vigilancia y control por parte del órgano designado para la supervisión y cumplimiento el modelo de <i>compliance</i>	- 495 -
3.1.2. Cuando el delito hubiera sido cometido por las personas indicadas en la segunda vía de imputación penal del art. 31 bis 1 b) CP.....	- 496 -
3.2. Condiciones para la atenuación de la responsabilidad penal.....	- 498 -
3.2.1. Acreditación parcial o defectuosa de las condiciones exigidas para la exención de responsabilidad penal del art. 31 bis 2 y 4 CP in fine.....	- 498 -
3.2.2. Implementación de medidas eficaces para prevenir y descubrir delitos del art. 31 quáter d) CP.....	- 498 -
4. Fundamento y contenido del modelo de compliance en el Código Penal.....	- 500 -
4.1. Identificación de las actividades en cuyo ámbito pueden ser cometidos los delitos que deben ser prevenidos.....	- 502 -
4.2. Establecimiento de protocolos o procedimientos que concreten el proceso de formación de la voluntad de la persona jurídica, de toma de decisiones y su ejecución.....	- 503 -
4.3. Creación de modelos de gestión de los recursos financieros adecuados para impedir la comisión de los delitos que deben ser prevenidos.....	- 504 -
4.4. Imposición de la obligación de informar de posibles riesgos e incumplimientos al órgano encargado de vigilar el funcionamiento y observancia del modelo.....	- 505 -

4.5. Establecimiento de un sistema disciplinario que sancione adecuadamente los incumplimientos de las medidas que establezca el modelo.	- 507 -
4.6. Obligación de establecer una planificación para la verificación periódica y actualización del modelo.	- 508 -
5. Afinidad existente entre el modelo de <i>compliance</i> tributario y el modelo de <i>compliance</i> penal: dos caras de la misma moneda.	- 508 -
6. Bases para la aplicación de las técnicas de <i>compliance</i> frente al riesgo penal del fraude carrusel: Breve recapitulación de algunas conclusiones previas.	- 510 -
6.1. Contexto de riesgo en las operaciones comerciales intracomunitarias.	- 511 -
6.2. Actividades de riesgo penal vinculadas al fraude carrusel.	- 513 -
6.3. Participación voluntaria e involuntaria en la estructura defraudatoria.	- 515 -
6.4. Personas jurídicas afectadas por el riesgo de fraude idóneas para implementar modelos de <i>compliance</i>	- 516 -
6.5. Personas físicas vinculadas al riesgo penal.	- 517 -
6.6. Indicios o <i>red flags</i> de la participación en el fraude.	- 519 -
6.7. Consecuencias de la materialización del riesgo penal.	- 519 -
7. Criterios prácticos para el diseño del modelo de <i>compliance</i> enfocado a la prevención y detección del riesgo penal en el fraude carrusel.	- 521 -
7.1. Enfoque general del modelo de <i>compliance</i> para la prevención del fraude fiscal.	- 521 -
7.1.1. Pautas generales de conducta.	- 523 -
7.1.2. Red flags que evidencian la eventual materialización del riesgo de fraude fiscal.	- 525 -
7.2. Prevención y detección de la participación voluntaria en el fraude carrusel.	- 525 -
7.2.1. Control ad intra sobre las personas con capacidad para materializar el fraude.	- 526 -
7.2.2. Control sobre la gestión de los tributos.	- 530 -
7.2.3. Control sobre la facturación.	- 534 -
7.2.4. Control sobre la contabilidad.	- 536 -
7.2.5. Control sobre los flujos económicos y medios de pago.	- 537 -
7.3. Prevención y detección de la participación involuntaria del fraude carrusel.	- 538 -
7.3.1. Control ad extra sobre proveedores y clientes.	- 538 -
7.3.2. Control sobre los precios y condiciones de las transacciones comerciales. ...	- 543 -
7.3.3. Control sobre las mercancías objeto de las transacciones comerciales.	- 543 -
7.3.4. Control sobre el transporte de las mercancías.	- 544 -
7.3.5. Control sobre la adecuada declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.	- 546 -
CONCLUSIONES	- 547 -
BIBLIOGRAFÍA	- 557 -
JURISPRUDENCIA	- 589 -
CIRCULARES DE LA FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO	- 621 -
LEGISLACIÓN Y NORMATIVA	- 623 -
NORMAS Y ESTÁNDARES DE COMPLIANCE	- 629 -
MEMORIAS, INFORMES Y DICTÁMENES	- 631 -

ABREVIATURAS Y SIGLAS

AAP	Auto de la Audiencia Provincial.
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria.
AENOR	Agencia Española de Normalización.
AH	Antecedentes de Hecho.
AIB	Adquisiciones Intracomunitarias de Bienes.
AN	Audiencia Nacional.
ANN	Auto de la Audiencia Nacional.
AP	Audiencia Provincial.
ATC	Auto del Tribunal Constitucional.
ATS	Auto del Tribunal Supremo.
AAVV	Autores Varios.
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting.
BOE	Boletín Oficial del Estado.
BOUE	Boletín Oficial de la Unión Europea.
CBPT	Código de Buenas Prácticas Tributarias.
MBPT	Manual de Buenas Prácticas Tributarias.
CCAA	Comunidad Autónoma.
CC	Código Civil.
CCOM	Código de Comercio.
CE	Constitución Española.
CEE	Comunidad Económica Europea.
CGPJ	Consejo General del Poder Judicial.
CMR	Convention relative au contract de transport international de Marchandises par Route.
CMS	Compliance Management Systems.
CTN	Comité Técnico de Normalización.
COSO	Comitte of Sponsoring Organizations of the Treadway Comission.
CP	Código Penal.
CNMV	Comisión Nacional del Mercado de Valores.
CSIC	Centro Superior de Investigaciones Científicas.
DCGC	Delegación Central de Grandes Contribuyentes.
DGT	Dirección General de los Tributos.
DGRN	Dirección General del Registro y del Notariado.
DLGS 231	Decreto Legislativo nº 231/2001) Disciplina della responsabilita amministrativa delle persone giuridiche, delle societa e delle associazioni anche prive di personalita giuridica.
DM	Decisión Marco.
DNI	Documento Nacional de Identidad.
DOCE	Diario Oficial de las Comunidades Europeas.
EB	Entrega de Bienes.
EEUU	Estados Unidos.
EIB	Entregas Intracomunitarias de Bienes.
EXW	Ex Works.
FCPA	Foreing Corrupt Practice.
FGE	Fiscalía General del Estado.
FJ	Fundamento Jurídico.

FTCA	Federal Trade Commissions Act.
HLS	High Level Structure.
HP	Hechos Probados.
IRANOR	Instituto de Racionalización y Normalización.
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IS	Impuesto de Sociedades.
ISO	International Standard Organization.
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido.
LCCC	Ley de Contratos de Crédito al Consumo.
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil.
LECRIM	Ley de Enjuiciamiento Criminal.
LGT	Ley General Tributaria.
LIS	Ley del Impuesto de Sociedades.
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.
LMV	Ley del Mercado de Valores.
LO	Ley Orgánica.
LOPJ	Ley Orgánica del Poder Judicial.
LSC	Ley de Sociedades de Capital.
MTIC	Missing Trader Intra Comunitary.
MTEC	Missing Trader Extra Comunitary.
NIE	Número de Identidad de Extranjero.
NIF	Número de Identificación Fiscal.
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.
PGC	Plan General Contable.
EELL	Entidad Local.
NOI	Número de Operador Intracomunitario.
RAE	Real Academia Española.
RD	Real Decreto.
RECPC	Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología.
REDEME	Registro de Devolución Mensual.
REGE	Régimen Especial del Grupos de Entidades.
RIVA	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.
RGR	Reglamento General de Recaudación.
RGGI	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
RLC	Relación de Liquidación de Cotizaciones.
RM	Registro Mercantil.
RMM	Reglamento del Registro Mercantil.
RNT	Relación Nominal de Trabajadores.
ROI	Registro de Operadores Intracomunitarios.
SA	Sociedad Anónima.
SAP	Sentencia de la Audiencia Provincial.
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional.
SGC	Sistemas de Gestión de <i>Compliance</i> .
SJP	Sentencia Juzgado de lo Penal.
SL	Sociedad Limitada.
SS	Seguridad Social.

STC	Sentencia del Tribunal Constitucional.
STCL	Sentencia del Tribunal Central de Londres.
STFGE	Secretaría Técnica del Foro de Grandes Empresas.
STS	Sentencia del Tribunal Supremo.
STSJ	Sentencia del Tribunal de Superior de Justicia.
STJUE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
STEDH	Sentencia del Tribunal Europeo Derecho Humano.
SOX	Sarbanes Oxley Act.
TAI	Territorio de Aplicación del Impuesto.
TC	Tribunal Constitucional.
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos.
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central.
TEAR	Tribunal Económico Administrativo Regional.
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.
TGSS	Tesorería General de la Seguridad Social.
TJCE	Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea.
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
TJCE	Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea.
TS	Tribunal Supremo.
TSJ	Tribunal Superior de Justicia.
UNE	Una Norma Española.
UE	Unión Europea.
UK	United Kingdom.
USFSG	U.S. Federal Sentencing Guidelines.
USFSGO	U.S. Federal Sentencing Guidelines for Organizations.
VIES	Vat Intracomunitary Exchange System.

PERSPECTIVA Y MÉTODO

1. Delimitación del objeto de la investigación.

El presente trabajo de investigación doctoral pretende ofrecer un estudio analítico del *fraude carrusel* desde el prisma del Derecho Penal en el nuevo contexto surgido tras la introducción del art. 31 bis CP y la regulación de los modelos de organización y gestión para la prevención de delitos.

En el proyecto de investigación se han definido 5 objetivos capitales, interconectados entre sí, que, en la tarea nada desdeñable de alcanzarlos, surgen otros derivados cuyo cumplimiento está inserto en el marco del estudio. Estos objetivos principales son los siguientes:

- i. *Analizar el fraude carrusel desde el prisma de la responsabilidad penal de las personas jurídicas*: Con anterioridad a la introducción del art. 31 bis CP, la persecución de las tramas de IVA en la vía judicial estaba focalizada en las personas físicas como únicos sujetos con capacidad legal para ser penalmente responsables por la comisión de los delitos objeto del fraude. Las personas jurídicas, principales actores en las tramas defraudatorias, quedaban relegadas a un papel secundario en el que únicamente podían ser objeto de responsabilidad solidaria del pago de una multa *ex art.* 31.2 CP, destinatarias de determinadas consecuencias accesorias al amparo del art. 129 CP o responsables civiles subsidiarias de las personas físicas penalmente responsables por vía del art. 120.4 CP. Y ello, aun cuando aquellas eran las verdaderas contribuyentes de los tributos defraudados de acuerdo con la legislación tributaria. Tras la entrada en vigor del art. 31 bis CP, este enfoque se ve necesariamente alterado, pues irrumpen en escena las personas jurídicas como sujetos penalmente responsables. Junto con las personas físicas que las controlan, ahora serán también las sociedades las que deban responder penalmente por las defraudaciones tributarias. La consecuencia que de ello se deriva se torna como el primer objetivo de este estudio. Analizar el *fraude carrusel* desde los postulados del sistema de responsabilidad penal de la persona jurídica para plantear el nuevo contexto provocado por la regulación del art. 31 bis CP y los modelos de organización y gestión.
- ii. *Identificar las sociedades participantes en el fraude afectas al sistema de responsabilidad penal y en las que los modelos de compliance podrían alcanzar el estándar de eficacia*: Lo habitual en el *fraude carrusel* es que concurren una multitud de sociedades entre las que se llevan a cabo transacciones económicas gravadas con IVA. La razón es doble: de un lado, porque es necesaria la concurrencia de compradores y vendedores para generar un IVA devengado y deducible, y; de otro; porque a mayor número de sociedades mayor facilidad para ocultar tras ellas a los responsables y beneficiarios del fraude. Con esos mimbres, no es difícil comprender la importancia que juegan las sociedades concurrentes en el mecanismo defraudatorio y la necesidad de estudiar los roles que desempeñan y los perfiles que presentan. Con la actual regulación del art. 31 bis CP es de obligado un estudio pormenorizado de esos roles y perfiles, para con ello, poder identificar cuales serían las sociedades que quedan dentro del radio de alcance del sistema de responsabilidad penal de las personas jurídicas y en cuales de ellas los modelos de *compliance* pueden alcanzar el estándar de eficacia que exige el precepto para exonerar, o al menos minorar, su responsabilidad penal.

- iii. *Identificar los elementos objetivos y subjetivos relevantes de los tipos penales vinculados al fraude carrusel para configurar el riesgo penal en las personas jurídicas:* Al fraude carrusel suelen vincularse de forma natural la comisión de diversos tipos penales. No solo el delito de defraudación tributaria, sino otros ilícitos que, o bien pueden servir de instrumento medial, ser inherentes a la mecánica defraudatoria o, incluso, constituir una consecuencia natural de aquel. Reportando, todos ellos, consecuencias penales y civiles para los responsables. Cada uno de estos delitos están compuestos de diversos elementos que deben ser identificados correctamente para determinar adecuadamente las conductas que constituyen un riesgo de comisión de delito y la forma y ámbito en el que aquellas pueden materializarse. Desde el prisma de los modelos de *compliance* la determinación de tales elementos resultará absolutamente necesaria. No solo permitirán trazar las líneas rojas que la sociedad no deberá rebasar en el desarrollo de sus actividades mercantiles, sino que delimitarán los ámbitos sobre los que deberá ejercer un adecuado control para evitar la indeseada transformación del riesgo en la comisión del delito.
- iv. *Aportar criterios adecuados para determinar la responsabilidad penal de las personas físicas y jurídicas en el fraude:* Con el nuevo contexto generado por la introducción del art. 31 bis CP, nace la responsabilidad penal corporativa que engloba no solo la responsabilidad misma de las personas jurídicas, sino la de las personas físicas que se integran en su estructura organizativa. Entran en juego aquí conceptos como la jerarquía y la división del trabajo que obligan a introducir y reconfigurar los criterios clásicos de imputación del Derecho Penal. Dada la configuración que presenta la mecánica defraudatoria del fraude carrusel con la concurrencia de personas físicas y jurídicas vinculadas al art. 31 bis CP, la nueva responsabilidad penal corporativa desempeña en este ámbito un papel absolutamente relevante. Se plantea como objetivo necesario determinar qué sujetos y bajo qué tipo de condiciones quedan afectos al sistema de responsabilidad penal para aplicar los criterios de imputación adecuados que permitan declarar su responsabilidad por las defraudaciones cometidas en el seno de estructuras societarias.
- v. *Identificar las claves para la implementación de un modelo de compliance penal enfocado a la prevención del riesgo de creación o participación en el fraude carrusel:* El nuevo escenario dibujado por el art. 31 bis CP no solo afecta a las personas jurídicas en lo tocante a su responsabilidad penal. Se amplía el espectro para introducir un nuevo elemento a escena: la prevención de delitos. La regulación de los modelos de *compliance* como una vía para exonerar o minorar la responsabilidad penal de la persona jurídica obliga a las sociedades a introducirse en la esfera de la prevención para eludir o minimizar las consecuencias de la comisión de delitos en su seno. Desde el plano preventivo, se pone el foco en el riesgo penal que acarrea el desarrollo de la actividad mercantil en general y la realización de determinadas conductas en particular. El fraude carrusel y los delitos que pueden llegar a ser cometidos a través de este mecanismo defraudatorio sin duda supone un importante riesgo que ha de ser analizado. Por ello, se plantea como objetivo aportar las claves necesarias que permitan adoptar modelos de *compliance* con la capacidad y aptitud de anticipar el riesgo de creación o participación en fraudes carrusel, o en su caso, una detección temprana para minimizar las consecuencias en términos económicos, de mercado y de responsabilidad penal.

2. Justificación de la investigación.

Los motivos que justifican la investigación doctoral que se ha llevado a cabo con este trabajo se condensa en un solo enfoque. Ya se ha adelantado que la introducción del art. 31 bis CP en 2010 ha obligado a diseñar un nuevo escenario de responsabilidad en el ámbito penal. Esto, evidentemente, afecta de forma directa a la estrategia que se ha venido siguiendo hasta entonces en la persecución judicial de las tramas defraudatorias por la Administración Tributaria y la Fiscalía. Este nuevo planteamiento ha permanecido hasta ahora ayuno de un estudio en profundidad que permita aplicar los elementos propios de la responsabilidad penal corporativa a las tramas defraudatorias de IVA. Ahí reside la verdadera justificación del presente trabajo. Se trata de llevar a cabo un estudio novedoso que aspira a servir de herramienta teórico-práctica en la prevención, persecución y enjuiciamiento de los *fraudes carrusel*. No solo a aquellos que forman parte de una u otra forma de los procesos judiciales que enjuician los fraudes en la vía penal, sino también a las propias empresas que concurren en aquel dada su necesidad de impulsar modelos de *compliance* que incluyan las medidas adecuadas y eficaces para prevenir la creación o participación en el fraude o su detección y neutralización temprana.

Cierto es que la responsabilidad penal de la persona jurídica desde el prisma dogmático se ha convertido, a consecuencia de la copiosa literatura que existe, en un tema excesivamente manido. No es fácil ya encontrar aspectos controvertidos que no hayan sido tratados en doctrina y jurisprudencia sobre los que poder desarrollar investigaciones novedosas sin incurrir en la reiteración de lo ya ampliamente estudiado. No obstante, escasean los trabajos que persiguen focalizar en un ámbito de aplicación práctica concreto el estudio y análisis del sistema de responsabilidad penal de la persona jurídica y los modelos de *compliance*. Podría incluso afirmarse, a riesgo de ser criticado por ello, que la teorización en la doctrina sobre estas materias se ha convertido en la norma general, y el análisis y aplicación práctica, en una *rara avis* que no debiera operar como la excepción que confirma la regla.

Sin perjuicio de lo anterior, durante el desarrollo del trabajo han ido surgiendo diversas cuestiones vinculadas a la materia principal objeto de la tesis que, o bien no han sido abordadas, o bien no lo han sido como merecen. Esas cuestiones, del mismo modo, sirven para apuntalar el motivo principal que justifica la investigación, y por ello, me he esforzado en estudiarlas. Son las siguientes: la consideración del delito fiscal en la modalidad de obtención indebida de devoluciones como un delito especial con elementos de mera tipificación y no como de infracción de deber; la punición privilegiada de la persona jurídica en determinados casos de conflicto de leyes entre el delito fiscal y los delitos de grupos organizados; la posibilidad de regular una modalidad imprudente del delito fiscal que castigue los supuestos de inobservancia del deber objetivo de cuidado exigible a los contribuyentes que de forma involuntaria permiten la comisión del delito y se benefician de ello; la restricción aplicativa del segundo título de imputación del apartado 1 del art. 31 bis CP en el delito fiscal en tanto que delito especial; la limitación de la responsabilidad penal de personas jurídicas en cascada en supuestos de administración de derecho y en relaciones matriz-filial por la comisión de delitos fiscales; la restricción de la responsabilidad penal de la persona jurídica en conductas participativas de la persona física legalmente habilitada para generarla; la controversia en la observancia de deberes de vigilancia y control específicos del delegante sobre la función del sujeto delegado en supuestos de plena competencia del delegado, o; el problema de la traslación del deber extrapenal del obligado tributario persona jurídica al administrador de hecho.

3. Criterios metodológicos utilizados.

El *fraude carrusel* es una forma de defraudación tributaria que parte de las debilidades de la regulación fiscal comunitaria del IVA. Aunque tales defraudaciones terminen por ser perseguidas y enjuiciadas en la mayor parte de los casos en la vía penal, no deja de tener un componente tributario extrapenal marcadamente significativo, por no decir principal. Si a ello le sumamos la consolidación en nuestro país de las exigencias de *compliance* para las empresas y la necesidad de prevenir estos fraudes, obtenemos un enfoque interdisciplinar del *fraude carrusel* actual que abarca tres ámbitos de conocimiento distinto: tributario, penal y cumplimiento normativo. Esa es en esencia la óptica con la que se ha enfrentado el desarrollo de la presente investigación, so pena de incurrir en un peligroso tratamiento superficial de la problemática relacionada con cada ámbito.

La interacción de diversas disciplinas en el objeto de la tesis obligó desde inicio a llevar a cabo un ejercicio previo de inmersión en el siempre complejo ámbito del Derecho Tributario. Y, con ello, a contar con mi admirado Dr. Luis Alonso González, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, toda una eminencia en cuanto a *fraude carrusel* y delito fiscal se refiere y compañero de filas en el plano profesional. Máxime, si se tiene en cuenta que la investigación la enfrenta un humilde penalista de profesión cuyos conocimientos en la materia no van más allá de la necesidad de completitud de determinados delitos económicos. En concreto, se llevó a cabo un estudio de la normativa tributaria que podría tener afectación con el análisis proyectado. Entre ellas, destacadamente: la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para afianzar conceptos básicos tributarios; la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido o el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, normativa reguladora del tributo o vinculada a aquel y que es objeto de defraudación en el fraude carrusel.

En el plano penal, lógicamente el de mayor implicación, se ha contado con mi estimado Dr. Víctor Gómez Martín, Catedrático de Derecho Penal, prominente penalista al más alto de los niveles, verdadero impulsor de este trabajo y a quien abiertamente muestro mi admiración por su persona y trabajo. Del mismo modo, se ha contado con la colaboración puntual del Magistrado de la Audiencia Nacional D. Fermín Echarri Casi, ponente de la que puede decirse la primera sentencia que aplica el art. 31 bis al contexto del *fraude carrusel*. En este ámbito de conocimiento, se contaba ya con un bagaje previo en formación, conocimientos y amplia experiencia profesional que permitían partir de una base sólida para desarrollar la investigación. No obstante, se realizaron algunos cursos adicionales durante el proceso que en determinados aspectos contribuyeron, no solo a la formación personal, sino a impulsar la calidad del trabajo. Estos son: Curso de preguntas y respuestas sobre las consecuencias civiles de la responsabilidad penal y Curso de Prescripción de delitos y penas, ambos expedidos por el Ilustre Colegio de Abogados de Madrid (ICAM), y; Curso siempre al día Penal, organizada por Wolters Kluwer. Asimismo, se ha desempeñado una intensa labor de aprendizaje e investigación autodidacta que, sin ánimo de ser pretencioso, ha permitido dar un salto de calidad, no solo al trabajo que aquí se expone, sino a quien lo desarrolla en su ejercicio profesional.

Por otra parte, para poder abordar la parte de prevención de riesgos en el *fraude carrusel* y hablar de cumplimiento normativo y gestión de riesgos con propiedad, se cursó y se obtuvo la titulación

en 2019 del posgrado en *compliance* impartido por el Instituto de Estudios Bursátiles de Madrid (IEB). Asimismo, y arrastrado ya por la inercia de la superación del propio posgrado, se obtuvo la certificación en *compliance* CESCO expedida por la Asociación Española de *Compliance* ASCOM y la *Internationally Certified Compliance Profesional* expedida por la *International Federation of Compliance Association* IFCA. Asimismo, relacionado con lo anterior, se cursó y se obtuvo el certificado del Curso de canal de denuncias. Implantación de un canal ético en tu empresa, expedido por *Global Suite Solutions*. En su conjunto, una formación extra de especialización en la materia que, sin duda, da un impulso de calidad a la investigación y un salto cualitativo de perspectiva y consistencia técnica.

En el transcurso de la investigación se han utilizados diversos recursos y herramientas que han permitido obtener información transversal y de calidad para alcanzar los objetivos propuestos. La principal fuente de información se ha obtenido de la ingente cantidad de títulos bibliográficos estudiados, siendo fiel reflejo de ello la extensa bibliografía citada. Gracias a la biblioteca de la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona, la biblioteca del ICAB y la del ICAM, se ha podido obtener el grueso de títulos que han permitido desarrollar la investigación. También se han usado bases de datos de jurisprudencia, principalmente CENDOJ, Aranzadi, Tirant lo Blanch y VLEX. Un recurso de especial trascendencia para este trabajo, pues buena parte de él se sustenta sobre la base de la resolución de casos reales de *fraude carrusel* a través de las sentencias judiciales. Asimismo, también se han utilizado expedientes procesales de clientes investigados, acusados, condenados o absueltos por delito fiscal en el marco de *fraudes carrusel* de los que se ha dispuesto como Letrado en ejercicio, lo que, junto con la jurisprudencia, permite dar el salto de la teoría a la práctica. Algo que se palpa constantemente a lo largo de la tesis. Del mismo modo, y gracias a la misma actividad profesional, se ha contado con modelos de *compliance* penal reales diseñados e implantados en empresas con perfiles de riesgo de creación o participación en *fraudes carrusel*.

Finalmente, cabe significar que el trabajo se ha desarrollado desde un enfoque teórico-práctico. Desde inicio, se han fijado los objetivos de la investigación, llevando a cabo un ejercicio de compilación y estudio exhaustivo de todo, o la mayor parte, del material disponible hasta la fecha en la materia. A partir de ahí, se han ido planteando las ideas que verdaderamente constituyen el núcleo de los objetivos perseguidos y que se han tratado de desarrollar y justificar a partir de teorías y doctrinas más o menos consolidadas.

4. Estructura organizativa.

El estudio del *fraude carrusel* desde un prisma transversal, abarcando una tríada de disciplinas, se proyecta necesariamente en la estructura y desarrollo del trabajo. Ciertamente es que esa interdisciplinariedad supone todo un reto para el enfoque y la coherencia del trabajo, pues existe un alto riesgo de pérdida de perspectiva. No obstante, se han extremado las cautelas para intentar salvar esa importante amenaza. De un lado, dotando al cuerpo del trabajo con una estructuración adecuada que permita llevar a cabo un análisis por bloques de materias interconectadas. De otro, utilizando el recurso recurrente de epígrafes recapitulativos, o a modo de balance, para recopilar las principales ideas expuestas y conectarlas entre sí. Todo ello, intentando siempre evitar que el lector pierda el enfoque que se ha pretendido dar al trabajo.

Así pues, la investigación se ha dividido en un total de 6 capítulos que engloban las tres disciplinas referidas, tributaria, penal y *compliance*, como si de una especie de silogismo se tratase. Es decir,

se desarrolla un primer capítulo donde se expone la problemática tributaria del *fraude carrusel*. Se continúa con 4 capítulos subsiguientes donde se analizan las consecuencias penales para los sujetos participantes. Y, finalmente, se concluye con un último capítulo donde convergen necesariamente los anteriores y en el que se plantean las claves para prevenir el riesgo penal que supone el fraude para las empresas desde la perspectiva de *compliance*. Seguidamente, paso a explicar cada uno de ellos de forma individualizada.

En el CAPÍTULO I «*Fraude carrusel en las operaciones comerciales intracomunitarias: contexto de base estratégica*», se lleva a cabo una aproximación desde el ámbito tributario a las tramas defraudatorias de IVA y especialmente al *fraude carrusel*. Se trata de explicar los principales elementos objetivos, subjetivos, normativos y funcionales del fraude. Estos elementos son: la regulación tributaria de las operaciones comerciales intracomunitarias; la mecánica defraudatoria; los elementos subjetivos físicos y jurídicos intervinientes; las principales modalidades detectadas, y; las consecuencias de tipo económico, comercial, estratégico, reputacional y operacional derivadas de la creación o participación en el fraude. Todos ellos, elementos que entendemos necesarios para sentar la base sobre la que se desarrolla el análisis de la investigación desde el ámbito penal y el cumplimiento normativo.

En el CAPÍTULO II «*Tipos penales imputables a la participación en el fraude carrusel: cuestiones formales y materiales relevantes para la identificación del riesgo penal*», se analizan los tipos penales que abarca el *fraude carrusel* y las actividades concretas en cuyo ámbito pueden producirse. En particular se estudian: el delito contra la Hacienda Pública (arts. 305, 305 bis y 310 bis CP); el delito de falsedad documental (art. 392 en relación con el art. 390 CP); el delito de asociación ilícita y organización y grupo criminal (arts. 515, 570 bis y ter CP) en relación con el subtipo agravado de delito fiscal (art. 305 bis letra b); el delito contable (art. 310 CP), y; el delito de blanqueo de capitales (art. 301 CP). Todo ello con la finalidad de extraer los elementos formales y materiales para identificar el riesgo de comisión de estos delitos para las personas jurídicas en la realización de operaciones comerciales con carácter intracomunitario tanto en origen como en destino.

El CAPÍTULO III «*La participación en el fraude carrusel desde el prisma penal: delimitación de las sociedades afectas al sistema de responsabilidad penal*», se centra en el estudio sobre la persecución del *fraude carrusel* en la vía judicial penal, la posición que ocupan las sociedades participantes como sujetos penalmente responsables, las formas de participación en el fraude (voluntaria e involuntaria), la prueba de participación en el fraude y las conductas que pueden considerarse socialmente adecuadas. Las conclusiones alcanzadas permiten identificar las sociedades concurrentes en el fraude que pueden ser consideradas sujetos destinatarios del sistema de responsabilidad penal del art. 31 bis CP, en qué supuestos y bajo qué condiciones pueden ser penalmente responsables y en qué casos resulta justificado, en términos de eficacia, la implementación de modelos de *compliance* orientados a eliminar o minimizar el riesgo de participación en el fraude.

Por su parte, en el CAPÍTULO IV «*Responsabilidad penal de la sociedad bróker por los delitos vinculados al fraude carrusel: análisis de los presupuestos normativos que fundamentan la responsabilidad penal*», se analizan los requisitos legalmente exigidos para determinar la responsabilidad penal de la sociedad que actúa como *bróker* en el marco del *fraude carrusel* desde una perspectiva abstracta. Partiendo de las conclusiones alcanzadas en los dos capítulos anteriores, se trata de focalizar ahora el análisis en la sociedad que desempeña este rol, habida

cuenta de que es desde la que, por norma general, se impulsa la defraudación tributaria y quien resulta, junto con las personas que la controlan, la principal beneficiada y responsable del fraude.

Ya en el CAPÍTULO V «*Responsabilidad penal individual por los delitos cometidos en el fraude carrusel: especial consideración a la responsabilidad en la sociedad bróker*», siguiendo el análisis de la individualización de la responsabilidad penal de las sociedades *bróker* del Capítulo IV, el estudio se centra en la de las personas físicas que generalmente pueden estar vinculadas a las sociedades concurrentes en el fraude. Son las que verdaderamente ejecutan las conductas que dan lugar a la defraudación tributaria y, por tanto, las que desencadenan el mecanismo de atribución de la responsabilidad penal corporativa. El estudio de la mecánica defraudatoria en carrusel desde esta perspectiva resulta igualmente indispensable, pues el sistema de responsabilidad penal previsto en el art. 31 bis CP no se entiende sin ella.

Finalmente, en el CAPÍTULO VI «*Claves prácticas para la implementación de un modelo de compliance penal enfocado a la prevención del fraude carrusel*», partiendo de todo lo analizado en los capítulos anteriores, se plantean y analizan desde el ámbito del cumplimiento normativo las claves prácticas que permitirán diseñar y enfocar un modelo de *compliance* penal idóneo para la prevención del riesgo penal del *fraude carrusel* en las personas jurídicas.

5. Contexto del proyecto

El proyecto se ha desarrollado en el marco del programa de Doctorado en Derecho y Ciencias Políticas impulsado por el Departamento de Derecho Penal y Criminología y Derecho Internacional Público y Relaciones Internacionales, cuyo objetivo principal es la formación avanzada de investigadores y de investigadoras en los diferentes ámbitos del Derecho y de la Ciencia Política.

La presente investigación se inició formalmente en la segunda etapa del curso académico 2018-2019 y finalizó en la primera etapa del curso 2022-2023. No obstante, hay que matizar, que no fue hasta el curso 2019-2020 cuando se inició verdaderamente el trabajo de investigación. El doctorando tuvo que cursar necesariamente el segundo semestre del primer año, como complemento de formación al proyecto, la asignatura *orientación a la investigación jurídica* del Máster en Estudios Jurídicos Avanzados (UB), restando, por tanto, un año a la duración real del proyecto. Así, este se ha desarrollado a lo largo de 4 años de forma ininterrumpida, tanto desde Barcelona, como desde Madrid, debido al cambio forzoso de residencia del doctorando en ese *iter* temporal.

La dirección y tutoría de la investigación ha estado a cargo de Dr. Víctor Gómez Martín Catedrático de Derecho Penal de la Universidad de Barcelona y Dr. Luis Manuel Alonso González Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, ambos especialistas de reconocido prestigio en las materias objeto de la investigación doctoral.

La modalidad escogida para el desarrollo de la investigación ha sido a tiempo parcial dada la condición de Abogado ejerciente y Profesor Asociado de la UB del doctorando. De ese modo, la investigación se ha desarrollado paralelamente al ejercicio profesional de la abogacía y consultoría y el desempeño de los compromisos docentes asumidos con la Universidad de Barcelona en materias relacionadas con el objeto de la tesis. Un contexto que, más allá de restar

tiempo a la plena dedicación a la investigación, ha servido para aportar un elevado rigor y calidad técnica al trabajo.

CAPÍTULO I

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

1. Introducción.

El primer capítulo de la tesis, en esencia, constituye una exposición a modo de introducción con una doble finalidad: De un lado, sin ánimo de ser excesivamente exhaustivos, realizar un ejercicio de aproximación a la compleja problemática de las tramas defraudatorias de IVA en la modalidad carrusel, y; de otro, delimitar el contexto de análisis de la presente investigación, explicando aquellos elementos del *fraude carrusel* que entiendo necesarios y que servirán tanto de punto de partida como de hilo conductor a los fines perseguidos a lo largo y ancho del trabajo.

En primer lugar, se hará una aproximación histórica al concepto de *fraude carrusel* y la lógica que late tras esa denominación. A continuación, se indagará en el origen y contexto en el que se produce tanto a nivel normativo tributario como a nivel geográfico.

Seguidamente, haré una breve referencia a los principales elementos del núcleo del fraude: las operaciones intracomunitarias, su régimen de tributación, las principales obligaciones tributarias para los sujetos pasivos en ellas y la importancia del transporte de las mercancías y su debida acreditación en este tipo de transacciones comerciales. El estudio y análisis de estos elementos, aunque somero, permitirá tener una perspectiva amplia para el correcto entendimiento del fraude. Especialmente si se tiene en cuenta que aunque este trabajo sea netamente penal, está íntimamente conectado al orden tributario, por lo que estas referencias servirán de apoyo a aquellos penalistas profanos en esta última materia.

Entrando ya a analizar el *fraude carrusel* propiamente dicho, explicaré la mecánica defraudatoria característica de este fraude, desde el mecanismo más simple de defraudación hasta el más complejo y evolucionado. Se podrá observar como existen diversas formas de articular el fraude que, además, no representan un *numerus clausus*, pues los delincuentes fiscales tienden siempre a sofisticar los mecanismos defraudatorios para eludir la acción de la Administración Tributaria y de la justicia.

En íntima conexión con lo anterior, trataré de identificar los principales actores físicos y jurídicos intervinientes en el fraude y el rol que desempeñan, analizando de forma individualizada las características y particularidades que presentan y las conductas concretas que llevan a cabo. Se podrá observar la existencia de una necesaria concurrencia de múltiples sujetos y sociedades que exige un reparto necesario de roles y funciones entre ellos para posibilitar el funcionamiento del mecanismo defraudatorio.

Una vez explicado lo anterior, haré referencia a las principales modalidades de *fraude carrusel* detectadas por las Administraciones Tributarias, explicando su funcionamiento y enriqueciendo la exposición con ejemplos de casos reales enjuiciados en la vía penal. Como elemento de cierre, identificaré de forma resumida cuales son las principales consecuencias para los sujetos físicos y jurídicos intervinientes en el *fraude carrusel*, principalmente los de corte sancionador. Y lo haré, desde varias perspectivas: la tributaria, la penal y la civil.

Finalmente, como corolario, de todo lo expuesto se hará un ejercicio de extracción de los elementos que a mi juicio imprimen mayor relevancia tanto desde la perspectiva de la responsabilidad penal de las personas jurídicas como de *compliance* y que servirán de base estratégica para el desarrollo de los subsiguientes capítulos. De ese modo, la finalidad en abstracto del presente capítulo será tratar de introducirnos y comprender qué es el *fraude carrusel*, cual es y como opera la dinámica de este fraude y, con mayor interés e importancia, solidificar la base desde la que partirá la investigación.

2. Origen y contexto del fraude carrusel.

El fraude intracomunitario de IVA parte 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 1994¹. Dicha resolución, en su ordinal 7 a) estableció un primigenio concepto de *fraude* entendido como:

«(...) los actos u omisiones intencionados, entre ellos y como mínimo, 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»².

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 establecida. 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. Desde la primera perspectiva, 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 especial reguladora del impuesto para eludir el pago del tributo y/u obtener devoluciones indebidas con motivo de la realización de forma combinada operaciones comerciales de bienes y servicios intracomunitarias e interiores por sujetos físicos y jurídicos vinculados entre sí y radicados en el territorio de aplicación del impuesto. La denominación «*carrusel*»³ responde a la

¹ 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.

² Más reciente, pero en la misma línea, la STJUE de 8 de septiembre, 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.

³ 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: mercancías y servicios*, 2ª edición, 2016, p. 264.

forma circular en que los mismos bienes (incluso servicios) 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 miembros⁴.

El origen del *fraude carrusel*, 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 IVA⁵, hay que ubicarlo 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 y de gravamen 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 original⁶. Razón por la que se introdujo el 1 de enero de 1993, a través de la Directiva 91/680/CEE aprobada por el Consejo Europeo⁷, 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 interior⁸.

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 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 allí donde se realiza el *hecho imponible*. Al no existir un control aduanero del tráfico de estas mercancías, las adquisiciones intracomunitarias están

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

⁵ 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.

⁶ Arnaiz Arnaiz, T., *Impuesto sobre el Valor Añadido*, 1ª edición, 2018, p. 652.

⁷ 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.

⁸ 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 Abogado General Sra. Juliane Kokott, presentadas el 11 de enero de 2007 en el asunto C-409/04 (caso Teleos y otros): (Disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62004CC0409&from=ES>, última consulta: 19 de septiembre del 2020).

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 solucionar 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 100 euros por ciudadano de la Unión por año se pierden en el fraude de IVA transfronterizo⁹. Refiriendo la Comisión Europea, para el caso de España en particular, que la brecha fiscal en el IVA estaría cifrada entorno al 1,4% del producto interior bruto nacional (PIB)¹⁰.

3. Línea de flotación del fraude: las operaciones comerciales intracomunitarias.

Como nota previa a exponer la mecánica del *fraude carrusel*, conviene subrayar con MIRANDA/DE NAVASCUÉS¹¹ que la razón del fraude está 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. Así pues, el elemento que define a todas las modalidades englobadas en este 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*. De ahí que quepa hacer alusión brevemente a los aspectos básicos de estas operaciones para una mejor comprensión del escenario en el que tiene lugar el fraude.

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*

⁹ 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 2.3. (disponible en: <https://www.ccoo.es/28358b59144d180b8d950508d20d0393000001.pdf>, última consulta el 8 de noviembre de 2020); Resolución del Parlamento Europeo, de 26 de marzo de 2019, sobre delitos financieros y evasión y elusión fiscales (2018/2121(INI)) (disponible en: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2019-0240_ES.pdf, última consulta: 8 de noviembre de 2020), punto 143.

¹⁰ Véase European Commission: «*Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States. Final report*», TAXUD/2012/DE/316, Warsaw, julio de 2013, p. 29: (disponible en: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat-gap.pdf, última consulta: 8 de noviembre de 2020).

¹¹ Miranda Fuertes, N. / De Navascués Aybar, S., «El fraude de IVA en las operaciones intracomunitarias. Medidas y propuestas para combatirlo», *CF-IEF*, nº15, 2012, p. 78.

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), 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) 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 devengarse en otro una AIB como dos caras de una misma moneda. En palabras de ARNAIZ ARNAIZ¹², 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*, 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 me refiero al comercio intracomunitario de *bienes corporales* por su vinculación directa con el *fraude carrusel*, pues este se produce principalmente en las *entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes* y no tanto en las *prestaciones de servicios en la operativa comunitaria*, aunque esta modalidad de fraude ciertamente existe y se encuentre potencialmente en alza¹³. Sobre ellas, baste señalar que el mecanismo propio de las operativas intracomunitarias no es compatible con las prestaciones de servicios. Como afirma MEIJIDE DOVAL¹⁴, 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 Estado 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 ocasiones son conocidas de tal modo en la jerga.

3.1. Territorio de las operaciones intracomunitarias de bienes TAI.

El primer elemento a tener en cuenta en las operaciones intracomunitarias es la determinación del TAI donde tienen lugar este tipo de operaciones. El art. 3 LIVA establece que el ámbito de aplicación del impuesto es el *territorio español*, en el que se incluyen: las islas adyacentes, el mar territorial hasta 12 millas náuticas y el espacio aéreo correspondiente a dicho ámbito.

¹² Arnaiz Arnaiz, T., *Impuesto*, 1ª edición, cit., p. 655.

¹³ 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*, nº 26, 2011, pp. 153-172.

¹⁴ Meijide Doval P., *El IVA en las operaciones intracomunitarias*, 2016, pp. 185-186.

Dada su trascendencia en el comercio intracomunitario, la LIVA define tres conceptos básicos para la aplicación uniforme en el ámbito de la UE y en sus relaciones con terceros países: Por «Estado miembro», «Territorio de un Estado miembro» o «interior del país» se entiende el ámbito de aplicación del TFUE definido en el mismo para cada Estado miembro con determinadas exclusiones¹⁵. Por «Comunidad» y «territorio de la Comunidad», el conjunto de los territorios que constituyen el «interior del país» para cada Estado miembro, según el número anterior. Y, por «Territorio tercero» y «país tercero», cualquier territorio distinto de los definidos como «interior del país». De esta manera, todos los países comunitarios tienen una delimitación idéntica de los territorios respecto de los que se aplica el IVA, así como una calificación de las operaciones en el comercio comunitario y con terceros países¹⁶.

Así pues, todas aquellas operaciones comerciales de bienes que sean 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* (EIB y AIB) y les será de aplicación el régimen especial de tributación en IVA. En cambio, aquellas operaciones comerciales entre países y/o territorios que no la tengan, esto es, considerados terceros a efectos de la aplicación del IVA, serán excluidas de la aplicación de tal régimen tributario y serán consideradas como *importaciones* y *exportaciones* a las que será de aplicación el sistema de tributación correspondiente.

3.2. Las entregas intracomunitarias y su régimen de tributación.

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 bienes¹⁷. No obstante, existen algunas diferencias entre ellas. Siguiendo a MEIJIDE DOVAL¹⁸, las EIB no son más que entregas de bienes con una serie de particularidades y, por tanto, las reglas de localización, base imponible, sujeto pasivo y los demás conceptos y elementos configuradores

¹⁵ El apartado Dos del art. 3. LIVA establece como exclusiones: «a) En la República Federal de Alemania, la Isla de Helgoland y el territorio de Büsingen; en el Reino de España, Ceuta y Melilla y en la República Italiana, Livigno, en cuanto territorios no comprendidos en la Unión Aduanera. b) En el Reino de España, Canarias; en la República Francesa, los territorios franceses a que se refieren el artículo 349 y el artículo 355, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea; en la República Helénica, Monte Athos; en el Reino Unido, las Islas del Canal; en la República Italiana, Campione d'Italia y las aguas nacionales del lago de Lugano, y en la República de Finlandia, las islas Aland, en cuanto territorios excluidos de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios». Por su parte, el apartado Tres del mismo precepto asimila las operaciones efectuadas con «el Principado de Mónaco, con la Isla de Man y con las zonas de soberanía del Reino Unido en Akrotiri y Dhekelia» a las efectuadas, respectivamente, con Francia, el Reino Unido y Chipre.

¹⁶ Arnaiz Arnaiz, T., *Impuesto*, 1ª edición, cit., p. 49.

¹⁷ Véase con mayor amplitud 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; Meijide Doval, P., *El IVA*, cit., pp. 19-59; Arnaiz Arnaiz, T., *Impuesto*, 1ª edición, cit., pp. 654 y ss.

¹⁸ Meijide Doval, P., *El IVA*, cit., p. 27.

del hecho imponible entrega de bienes son aplicables a dichas entregas de bienes, con algunas especialidades: i) la *primera* es que la entrega de bienes se produce desde un Estado miembro de origen hacia otro Estado miembro de destino; ii) la *segunda*, es el régimen de exención específico que se les aplica a este tipo de operaciones, el cual se encuentra regulado en el art. 25. Uno LIVA, y; iii) la *tercera*, es la no existencia de devengo por pagos anticipados.

Desde una perspectiva más amplia, del articulado de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006¹⁹ (Dir. IVA), puede extraerse que una EIB *exenta* en origen tendrá lugar: cuando la entrega se realice desde un operador identificado a efectos del IVA en un Estado miembro hacia otro operador también identificado pero en otro Estado miembro distinto; los bienes que son objeto de la entrega viajen físicamente de uno a otro estado, siendo posible que el *transporte* sea por cuenta y responsabilidad de quien realiza la entrega o del adquirente, y; siempre que la entrega de dichos bienes se justifique a través de la expedición de la correspondiente *factura* y los *documentos* que acrediten la realidad del transporte.

Las EIB constituyen una operación *exenta* con derecho a la deducción/devolución de las cuotas soportadas²⁰. Para que estas gocen del carácter *exento* a efectos del IVA han de concurrir los requisitos expresamente establecidos en el art. 25 LIVA²¹ (art. 138 Dir. IVA): i) la *acreditación de la condición del destinatario*; ii) el *transporte* efectivo de las mercancías, y; iii) que el vendedor haya presentado a la Administración Tributaria la *declaración recapitulativa* de información sobre operaciones intracomunitarias (modelo 349) donde incluya las EIB realizadas. De concurrir todos ellos, se aplicará la *exención* a estas operaciones y por tanto los Estados no podrán limitar ese beneficio a las empresas. No obstante, cabe hacer algunas matizaciones al respecto.

En relación con la *acreditación del destinatario*, esta se habrá de realizar a través de la consulta del sistema VIES²². Conviene señalar que la Directiva (UE) n° 2018/1910, del Consejo, de 4 de diciembre de 2018²³, modificó la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de

¹⁹ Arts. 14 y ss. de la Directiva 2006/112 /CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

²⁰ Vázquez del Rey Villanueva, A., «El IVA y el comercio internacional: tendencias y problemas actuales», *CT*, n° 124, 2007, pp. 143-166.

²¹ Dispone el art. 25. Uno LIVA que estarán exentas de IVA las siguientes operaciones, «*Las entregas de bienes definidas en el artículo 8 de esta Ley, expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores, al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal, que disponga de un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido asignado por un Estado miembro distinto del Reino de España, que haya comunicado dicho número de identificación fiscal al vendedor. La aplicación de esta exención quedará condicionada a que el vendedor haya incluido dichas operaciones en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias prevista en el artículo 164, apartado uno, número 5.º, de esta Ley, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente*».

²² Por sus siglas en inglés «*Vat Intracomunitary Exchange System*» o «*Sistema de Intercambio de Información IVA*» en castellano.

²³ Directiva (UE) n° 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido en la imposición de los intercambios entre los Estados miembros.

2006, para establecer que la inclusión del número de identificación a efectos del IVA del adquirente en el sistema de intercambio de información sobre el IVA (VIES) será una *condición material* y no *formal*, para la aplicación de la exención. Ahora el actual art. 25 LIVA, exige como requisito *material* para que la EIB se encuentre exenta, que el destinatario de la operación sea un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal, que disponga de un número de identificación a efectos de IVA (NIF-IVA) asignado por un Estado miembro distinto del Reino de España y que haya comunicado dicho número de identificación fiscal al vendedor.

Sobre la acreditación del *transporte comunitario*, de acuerdo con el art. 13.2 RIVA que remite al art. 45 bis del Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011, de 15 de marzo de 2011²⁴ este no está sujeto a *pruebas tasadas*, sino que puede acreditarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho. Ante los problemas que planteaba la descoordinación de su acreditación entre los distintos Estados miembros, la UE aprobó el Reglamento de Ejecución (UE) n° 2018/1912 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018²⁵, por el que se modificó el anterior Reglamento de Ejecución, regulando el art. 45 bis que interesa, a fin de fijar cuales podrían ser los *medios de prueba* de aplicación homogénea en todos los Estados miembros y a los que me referiré al tratar específicamente el transporte de las mercancías en las operaciones intracomunitarias. En nuestro país, ello supuso la modificación del art. 13.2 RIVA por el Real Decreto-Ley 3/2020, de 4 de febrero en vigor desde el 6 de febrero de 2020²⁶.

Por último, respecto a la *declaración recapitulativa*, debe subrayarse que se trata de un requisito *formal* y que la LIVA no ha contemplado la excepción que incluye el art. 138.1 bis Dir. IVA sobre que la no declaración o declaración incorrecta de las EIB por el proveedor no implicará la retirada de la exención si aquel actúa de buena fe y subsana las deficiencias de la declaración²⁷. No obstante, parece lógico que, a pesar del silencio sobre esta cuestión en la normativa española, el proveedor español sí pueda oponer esta excepción regulada en la Dir. IVA frente a la Administración y los Tribunales dado su carácter de norma comunitaria.

3.3. Las adquisiciones intracomunitarias y su régimen de tributación.

²⁴ Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

²⁵ Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011 en lo que respecta a determinadas exenciones relacionadas con operaciones intracomunitarias.

²⁶ Real Decreto-Ley 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores; de seguros privados; de planes y fondos de pensiones; del ámbito tributario y de litigios fiscales.

²⁷ Art. 138.1 bis, Dir. IVA, 1 bis: «La exención prevista en el apartado 1 no se aplicará cuando el proveedor no haya cumplido la obligación prevista en los artículos 262 y 263 de presentar un estado recapitulativo, o si el estado recapitulativo que haya presentado no ofrece la información correcta en relación con dicha entrega como se exige en el artículo 264, a menos que el proveedor pueda justificar debidamente sus carencias a satisfacción de las autoridades competentes».

Por su parte las AIB, resultan ser la contraparte a las EIB antes vistas. Cuando se produce el devengo de una EIB en el Estado miembro de origen, ello será el preludio del devengo de la AIB en el Estado miembro de destino donde tiene lugar la puesta a disposición de los bienes²⁸.

El art. 15 LIVA establece la definición de este tipo de operaciones. 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. 1º LIVA). De lo anterior se coligen varios elementos básicos que deben concurrir para que exista una AIB: i) La *intervención* de al menos dos empresarios o profesionales; ii) que exista una *transmisión* de bienes muebles a título oneroso (la transmisión es equivalente a la obtención de la facultad de disposición sobre los bienes o mercancías); iii) que exista el *transporte* de los bienes o mercancías desde un Estado miembro a otro, realizado por los intervinientes o por su cuenta, y; iv) el *lugar de llegada* de los bienes o mercancías tiene que ser el TAI. De forma asimilada, el art. 13. 2º LIVA también considera como AIB las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos y el art. 15 Uno LIVA las adquisiciones realizadas por una persona jurídica que no actúe como tal, no obstante, estas operaciones constituyen en realidad regímenes particulares de tributación.

Las AIB al igual que las EIB tienen una especialidad que las distingue de las operaciones de *adquisición de bienes* tradicionales. Mientras que en estas últimas, el *sujeto pasivo* del tributo será el empresario o profesional que realiza una entrega de bienes, a cuyo fin, repercute el impuesto en la factura que emite a su cliente para después proceder al ingreso de las cuotas correspondientes en la declaración del tributo. En las AIB esto no tiene lugar exactamente así. Aquí se produce, como señala VÁZQUEZ DEL REY²⁹, una adquisición de bienes con *inversión del sujeto pasivo*³⁰. Se trata de un mecanismo previsto en la ley que en determinados supuestos invierte la condición de sujeto pasivo del tributo, trasladándola al adquirente de los bienes con la finalidad de evitar trámites, ingresos y devoluciones en Estados miembros en los que no se encuentra establecido³¹. De esa forma, es el destinatario de los bienes quien debe proceder a autorrepercutirse las cuotas del tributo correspondientes y a declararlas a la Agencia Tributaria, pues el bien abandona el Estado de origen sin IVA soportado al estar *exenta* la entrega en origen. No obstante, estas cuotas de IVA autorrepercutidas por el adquirente en destino, además de ser

²⁸ Véase con mayor amplitud sobre *adquisiciones de bienes intracomunitarias*, De Bunes Ibarra, J.M., en Lasarte Álvarez, F.J. (Coord.), *Las operaciones intracomunitarias*, cit. pp. 27-56; Meijide Doval, P., *El IVA*, cit. pp. 60-142; Arnaiz Arnaiz, T., *Impuesto*, 1ª edición, cit., p. 673 y ss.

²⁹ Vázquez del Rey Villanueva, A., *CT*, cit., pp. 143-166.

³⁰ 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.

³¹ 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*, nº 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*, nº 131, 2009, pp. 223-252.

cuotas devengadas y por tanto a ingresar en la Hacienda Pública, también tienen la consideración de cuotas de IVA soportadas, y por tanto tienen la consideración de deducibles. El efecto que provoca esta doble condición es que el resultado de la declaración del tributo sea *neutro*, es decir, implica el no ingreso de cuota por la AIB al amparo del *principio de neutralidad fiscal*³². La autorrepercusión de la cuota de IVA al mismo tiempo genera el derecho a deducirla en su mismo importe neutralizando el gravamen impositivo.

Una vez producida la entrega y adquisición intracomunitaria de los bienes, las posteriores operaciones de entrega que puedan realizarse por el adquirente internamente en el Estado miembro de destino estarán sujetas a IVA como una adquisición de bienes tradicional. Ello significa que habrá de repercutirse el IVA correspondiente a los nuevos adquirentes de los bienes e ingresar el importe resultante en la Hacienda Pública de ese Estado miembro con cada nueva transmisión. A su vez, ello dará lugar al derecho a la *deducción o devolución* del IVA que se haya soportado en la operación en la medida en que se encuentre debidamente documentado en la *factura* que tuvo que ser expedida y entregada por el proveedor al adquirente. Ello, con independencia de que no se haya abonado aun el importe del IVA repercutido y de que el proveedor haya ingresado o no tal importe en la Hacienda Pública.

3.4. Obligaciones tributarias de los sujetos pasivos.

El IVA, que ya de por sí tiene un aspecto esencialmente *formalista*, requerido tanto por motivos de garantía en el cumplimiento de las obligaciones de autoliquidación como de control en el cumplimiento de las mismas, adquiere como consecuencia de la supresión de los controles en frontera un plus de *formalismo* que deriva de la necesaria cooperación entre los Estados miembros y del seguimiento de las operaciones intracomunitarias³³.

El Título X de la LIVA, sin perjuicio de las particularidades que se puedan establecer en los distintos regímenes especiales, regula en el art. 164 LIVA, junto con los requisitos y condiciones establecidos reglamentariamente, las *obligaciones* tributarias de los sujetos pasivos, así como de determinados empresarios o profesionales que no tengan dicha condición. Hay que señalar que el

³² Pone de manifiesto MARTÍNEZ MUÑOZ que el *principio de neutralidad* en el IVA implica que dicho impuesto no debe incidir en las decisiones económicas de los empresarios y profesionales. En relación con la actividad económica, el impuesto debe tener un efecto neutro, y ello se consigue cuando éste se recauda con la mayor generalidad posible y abarcando la totalidad de las fases del proceso de producción y distribución de bienes y la prestación de servicios. El sometimiento a gravamen de cada una de estas fases debe ir acompañado de la facultad de deducir el impuesto satisfecho en la fase precedente, siendo en consecuencia el derecho a la deducción y subsiguiente devolución del exceso soportado el eje central del impuesto y el elemento determinante de la consecución de la neutralidad, Martínez Muñoz, Y., «El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE», *REDF*, nº. 145, 2010, p. 2; Véase sobre el *principio de neutralidad fiscal* en la jurisprudencia europea las sentencias: STJUE de 21 de abril de 2005, caso *Finanzamt Bergisch Gladbach v. HE* (asunto C-25/03); STJUE de 26 de mayo de 2005, caso *Kretztechnik AG v. Finanzamt Linz* (asunto C-465/03); STJUE de 30 de marzo de 2006, caso *Uudenkaupungin kaupunki* (asunto C-184/04); STJUE de 8 de febrero de 2007, caso *Investrand BV v. Staatssecretaris van Financiën* (asunto C-435/05); STJUE de 12 de febrero de 2009, caso *Danilo Debiasi v Agenzia delle Entrate - Ufficio di Parma* (asunto C-515/07).

³³ Arnaiz Arnaiz, T., *Impuesto*, 1ª edición, cit., p. 654.

RIVA³⁴ desarrolla esta materia en los Títulos IX y X respecto a las obligaciones que incumben a los sujetos pasivos del impuesto en todos los ámbitos de su actividad económica. No obstante, en lo que aquí interesa, únicamente haré referencia a las *obligaciones generales* recogidas en el art. 164 LIVA, sin perjuicio de añadir alguna precisión adicional:

- i) Presentación de declaraciones relativas al *comienzo, modificación y cese* de las actividades que determinen su sujeción al impuesto. Es decir, la necesidad de presentar el modelo 036 de declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores, sin perjuicio de los modelos 030 y 037 (simplificado) para personas físicas;
- ii) Solicitud de la Administración el *número de identificación fiscal* y comunicación y acreditación en los supuestos que se establezcan;
- iii) Expedición y entrega de *factura* de todas las operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente. Debemos acudir especialmente al Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento que regula las obligaciones de facturación;
- iv) Llevanza de la *contabilidad* y los *registros* que se establezcan en la forma definida reglamentariamente, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables;
- v) Presentación periódica, o a requerimiento de la Administración, de información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas y, en particular, una *declaración informativa* de las operaciones intracomunitarias realizadas. Es decir, la obligación, según corresponda, de presentar: el *modelo 340. Declaración informativa. IVA (Libro Registro)* de presentación periódica trimestral; el *modelo 347. Declaración anual de operaciones con terceras personas*, con plazo de presentación anual, y; el *modelo 349. Declaración informativa. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias*, cuyo plazo de presentación será mensual o trimestral;
- vi) Presentación de las *declaraciones-liquidaciones* correspondientes e ingreso del importe del impuesto resultante. Los modelos de declaraciones liquidaciones, según corresponda, son los siguientes: *el modelo 303 IVA. Autoliquidación*, cuya periodicidad será con carácter general trimestral, salvo supuestos de grandes empresas o empresarios acogidos al REDEME, que deberán presentarlo con periodicidad mensual; *el modelo 309. Declaración-Liquidación no periódica*, que tiene por objeto, entre otros, ingresar el impuesto en caso de una adquisición intracomunitaria de un medio de transporte nuevo o si se ostenta la condición de sujeto pasivo y se han realizado compras intracomunitarias de bienes; *el modelo 322. Impuesto sobre el Valor Añadido. Grupo de entidades. Modelo individual. Autoliquidación mensual*; y *el modelo 353. Impuesto sobre el Valor Añadido. Grupo*

³⁴ Real Decreto nº 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

de entidades. Modelo agregado. Autoliquidación mensual, con periodicidad mensual y para empresarios incluidos en el régimen especial de grupo de entidades; *el modelo 368. Declaración de IVA de los regímenes especiales de servicios de telecomunicaciones, radiodifusión o de televisión o electrónicos*, que corresponde a empresarios o profesionales acogidos al régimen especial aplicable a los citados servicios y que tendrá una periodicidad trimestral. Sin perjuicio de lo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual de todas las operaciones declaradas con IVA mediante el *modelo 390. IVA. Declaración Resumen Anual*;

- vii) Nombramiento de un *representante* a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en la LIVA cuando se trate de sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, salvo que se encuentren establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad.

3.5. El transporte de las mercancías en las operaciones intracomunitarias.

Por *transporte intracomunitario de bienes* se ha de entender, de acuerdo con el art. 72. Dos LIVA, aquel que se produce entre lugares de inicio y de llegada situados en dos Estados miembros distintos: Por *lugar de inicio* se entiende, donde comienza efectivamente el transporte de los bienes, sin tener en cuenta los trayectos efectuados para llegar al lugar en que se encuentren los bienes; Por *lugar de llegada*, donde se termina efectivamente el transporte de los bienes. Por su parte, el art. 13. 2ª RIVA regula los *medios de transporte* considerados a efectos del impuesto, que son, con determinadas particularidades que no son ahora relevantes, los que siguen: los *vehículos* terrestres accionados a motor; las *embarcaciones* y; las *aeronaves*.

El *transporte* de las mercancías es un *elemento esencial* en las operaciones intracomunitarias. Su propia regulación exige necesariamente para la aplicación de la *exención* establecida en el art. 25 LIVA la existencia y consecuente acreditación del transporte de los bienes. En toda operación intracomunitaria debe existir el consecuente transporte entre Estados miembros de las mercancías objeto de la operación para que pueda aplicarse la exención, pudiendo este correr de cuenta del comprador o del vendedor dependiendo del acuerdo alcanzado entre ambos en el marco de la propia autonomía de la voluntad negocial. Dada la naturaleza propia de estas operaciones que implican movimiento de mercancías entre estados miembros, se dificulta la tarea de ejercer un control efectivo sobre ellas, lo que verdaderamente facilita el fraude fiscal aprovechando las debilidades en el control de las operaciones entre Estados. Por esta razón se exige como requisito la *prueba fehaciente* del transporte de las mercancías que hubieran sido objeto de transacciones entre sujetos domiciliados en distintos Estados miembros para que las referidas operaciones comerciales puedan resultar *exentas*. Siguiendo a LASARTE ÁLVAREZ³⁵, sólo se cumple ese requisito si existe un envío o transferencia física de los bienes a otro Estado miembro, en el que se incorporarán a los procesos de producción y distribución hasta llegar a la fase final del mercado, directamente o bien transformados o incorporados a otros bienes, en ese mismo Estado, en otro Estado miembro (mediante posteriores operaciones intracomunitarias) o fuera de la UE (mediante posteriores operaciones de exportación). La transmisión de la titularidad de los mismos a un sujeto

³⁵ Lasarte Álvarez, J., *La exención en el IVA de las entregas intracomunitarias*, 2009, p. 134.

pasivo del IVA en otro país (o incluso la sucesiva transmisión a empresarios de otros Estados) no da derecho a la exención si las mercancías permanecen en el país de origen, en este caso España, y se integran aquí en dichos procesos de producción y distribución. El hecho de que puedan permanecer almacenadas en los Estados de origen o de destino no cambia esta conclusión pues la entrega solo estará exenta si los bienes han sido expedidos o transportados. A contrario, la simple transferencia física de los bienes de un Estado a otro sin transmisión de su titularidad puede ser considerada como entrega propiamente dicha a efectos del IVA en virtud de lo establecido en el art. 9.3 de la ley. El precepto califica como operación asimilada a una entrega de bienes la transferencia de un bien corporal de una empresa a otro Estado miembro para atender a las necesidades de esa misma empresa en dicho Estado, sin que se haya producido por tanto transmisión jurídica³⁶.

La acreditación de la expedición o transporte de las mercancías podrá realizarse, de acuerdo con el art. 13.2 RIVA que remite al art. 45 bis del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011³⁷, a través de *cualquier medio de prueba* admitido en derecho y, en particular, de forma resumida³⁸: i) si se realiza *por el vendedor o por su cuenta*, cuando esté en posesión de al menos dos de los siguientes elementos de prueba no contradictorios, extendidos por partes independientes (evidencia directa): carta o documento CMR³⁹ firmados; conocimiento de embarque; factura de flete aéreo; factura del transportista de los bienes; documentos simplificados de

³⁶ La Resolución no vinculante de la DGT n.º 1662/01 de 12 de septiembre de 2001 lo explica con claridad: «En el supuesto a que se refiere el apartado 2 de la descripción de los hechos, el mero hecho de que se produzca el transporte de mercancías propiedad de la empresa española desde el almacén del operador logístico en España con destino al almacén del mismo operador situado en el Reino Unido, en donde permanecerán hasta el momento en que la empresa española los vaya vendiendo posteriormente a sus clientes británicos, constituye una operación asimilada a una entrega de bienes efectuada a título oneroso (artículo 9.3º de la Ley 37/1992), que está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido español (artículos 4 y 68 de la Ley 37/1992), pero exenta del mismo (artículo 25. tres de la Ley 37/1992). La empresa española, en su condición de sujeto pasivo del referido Impuesto (artículo 84 de la Ley 37/1992), está obligada a expedir facturas por las citadas operaciones asimiladas a entregas de bienes efectuadas a título oneroso que realice (artículo 164.uno.3º de la Ley 37/1992), así como a incluir la información relativa a las mismas en su declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (artículo 164.uno.5º de la Ley 37/1992 y artículos 78 y siguientes de su Reglamento). Las ulteriores entregas que de las citadas mercancías vaya haciendo la empresa española a sus clientes británicos no se considerarán efectuadas en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido español (artículo 68 de la Ley 37/1992), y no estarán por tanto sujetas a dicho Impuesto (artículo 4 de la Ley 37/1992)».

³⁷ El art. 13.2 RIVA remite a su vez a los elementos de prueba establecidos en cada caso por el artículo 45 bis del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, según haya sido realizado por el vendedor, por el comprador o por cuenta de cualquiera de ellos.

³⁸ Véase <https://www.ivaeuropa.es/requisitos-para-la-exencion-de-las-entregas-intracomunitarias-de-bienes/> (última consulta: 31 de enero de 2021).

³⁹ Los CMR «*Convention relative au contract de transport international de Marchandises par Route*» son, a grandes rasgos, acuerdos o contratos donde se establece la adjudicación y tramitación de encargos, la responsabilidad en caso de retrasos y de pérdida o daños de la mercancía transportada. El acuerdo contiene además disposiciones sobre la reclamación y los casos de transportistas sucesivos. Estos documentos contienen información relevante sobre el transporte que se realiza como la descripción de los bienes, la dirección de entrega, el nombre del conductor y la matrícula del vehículo.

acompañamiento⁴⁰; O de poseer un solo documento de los anteriores, que disponga, juntamente con aquel, de uno de los siguientes (evidencias indirectas): una póliza de seguros relativa a la expedición o al transporte de los bienes, o documentos bancarios que prueben el pago de la expedición o del transporte de los bienes; documentos oficiales expedidos por una autoridad pública, como un notario, que acrediten la llegada de los bienes al Estado miembro de destino; un recibo extendido por un depositario en el Estado miembro de destino que confirme el almacenamiento; ii) si se realiza *por el comprador o por su cuenta*, además de las pruebas anteriores, este debe entregar una declaración escrita al vendedor en el plazo de 10 días donde se deben recoger: la fecha de emisión; el nombre y la dirección del adquirente; la cantidad y naturaleza de los bienes; el número de identificación de los medios de transporte (en caso de entrega de medios de transporte), y; la identificación de la persona que acepte los bienes mediante acuse de recibo del adquirente.

Resulta interesante referir que sobre el art. 13.2 RIVA ya en su anterior redacción había señalado el TEAC⁴¹ que los números 1º y 2º contenían únicamente una relación, a modo de ejemplo, de algunos de los *medios de prueba* que, atendidas las circunstancias que normalmente se presentaban en los supuestos de hecho a que se referían, podían ser utilizados al fin que en dicho precepto se mencionaba, tal y como se desprendía con claridad del principio general de admisión de «*cualquier medio de prueba admitido en derecho*» que dicho precepto recogía (y recoge) y de las expresiones «*en particular*» y «*cualquier otro justificante de la operación*» antes contenidas en el mismo. De ahí que ya en la anterior regulación existiera la posibilidad de ser utilizados a tales efectos otros medios de prueba distintos de los expresamente mencionados en dicho precepto, siempre y cuando fueran acordes a la legalidad.

Cabe señalar, por último, que en la práctica se revela insuficiente para la acreditación del *transporte* disponer simplemente de las *facturas de entrega* con estampillado del destino, identificación del transportista, matrícula del vehículo y firma del adquirente etc. porque si bien acreditan la existencia de una *relación contractual* del transporte y de su contenido, no acreditan la ejecución del mismo, existiendo la posibilidad de poder ser desacreditados con una actividad probatoria a contrario por parte de la Administración Tributaria. No se trataría de una prueba irrefutable, al contrario, si aquella puede acreditar la no ejecución material del transporte, no aplicará la exención pretendida a las operaciones comerciales realizadas irreales o no. Ello invita, no solo a un esfuerzo probatorio con otro tipo de evidencias para que se aplique la exención a la operación, sino que también obliga a ejercer un mayor control sobre los medios de transporte por parte de los sujetos obligados, no colmándose el deber de diligencia en este extremo con la simple constatación de la existencia de documentación relativa al transporte.

⁴⁰ Los *documentos simplificados de acompañamiento* son documentos en soporte papel regulados por el Reglamento CEE nº 3649/92, de la Comisión, de 17 de diciembre de 1992, relativo a un documento simplificado de acompañamiento en la circulación intracomunitaria de productos sujetos a impuestos especiales, que hayan sido despachados a consumo en el Estado miembro de partida. Este documento tiene la finalidad de amparar la circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, según el procedimiento de envíos garantizados. Consta de 3 ejemplares. El primero que queda en posesión del expedidor, el segundo y tercero acompañan a la mercancía, debiendo el destinatario de aquella cumplimentar en ambos el certificado de recepción y seguidamente han de presentarse a la AEAT para su visado. Por su parte, el tercer documento una vez diligenciado, debe devolverse al expedidor en los 15 primeros días del mes siguiente al de la recepción de los productos.

⁴¹ TEAC Resolución nº 1129/2005, de 4 diciembre de 2007 (FJ 2).

4. Mecánica del fraude carrusel.

Vista la regulación y el funcionamiento del sistema de tributación de las operaciones intracomunitarias de bienes de forma general, es el turno de explicar las características del *fraude carrusel* y la mecánica que emplean los sujetos participantes para defraudar el IVA a la Hacienda Pública al amparo de lo hasta ahora expuesto. De entrada, hay que subrayar que el IVA se ha convertido en el tributo más proclive al delito de defraudación tributaria, no solo en nuestro país, sino en el resto de los Estados miembros como se ha referenciado. 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 defraudación⁴².

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 escène* que exige la participación de una pluralidad de sujetos organizados y la concurrencia de unos determinados requisitos. GAYA ARJALAGUER⁴³ explica 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 a ese IVA repercutido a favor de la Administración Tributaria. En particular, la modalidad de *fraude carrusel*, que parte de una 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 intracomunitarias⁴⁴. 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 tributo⁴⁵.

En realidad, la modalidad de *fraude carrusel* es una figura de construcción doctrinal que por sí misma no está tipificada 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 tipifica como conducta penalmente relevante este tipo de fraude, si no que su existencia, o, mejor dicho, la mecánica defraudatoria que emplea implica la realización de una o varias conductas que pueden ser incardinadas en las

⁴² 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.

⁴³ Gaya Arjalaguer, M., «Propuestas razonadas para erradicar la modalidad de fraude carrusel en el IVA», *CF-IEF*, nº 6, 2008, pp. 169-170.

⁴⁴ Alonso González, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*, 2008, p. 284.

⁴⁵ 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.

modalidades comisivas del delito de defraudación tributaria. 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 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 doctrinal⁴⁶.

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*⁴⁷ o *truchas*⁴⁸. 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 contra-trader*. 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 amplia con la que poder 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.

4.1. El fraude de adquisiciones.

El *fraude de adquisiciones* en su conceptualización básica es 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 Pública. La característica esencial de este fraude frente al tradicional es

⁴⁶ Véase en este sentido la STS nº 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 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».

⁴⁷ Denominación «oficializada» en el Informe del Observatorio del delito Fiscal, 2006, p. 77.

⁴⁸ 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) nº. 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) nº. 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 sobre dicho impuesto al suministrar tales bienes o prestar tales servicios, sin ingresar, no obstante, las cuotas del impuesto a la autoridad nacional correspondiente».

que la referida persona jurídica, conocida en el argot tributario como *trucha*, realiza una 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 GONZÁLEZ⁴⁹, en su configuración más elemental el fraude en el 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 entrega intracomunitaria de bienes exenta a la empresa B (trucha o *missing trader*), registrada en otro Estado miembro. La empresa 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 C y desaparece del plano jurídico sin ingresarlo, lo que le permite transmitir los bienes a un precio inferior al de adquisición. Entretanto, C, que ha abonado el IVA que le ha repercutido 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 aun más, ya que no es inusual que entre B y C se interpongan una o varias empresas más D, E, F etc. (*buffer* 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 B y C para ocultar el fraude y sus verdaderos responsables.

Un ejemplo de este tipo de fraude podemos encontrarlo en la SAN nº 6/2015, de 6 de marzo⁵⁰, en la que confluyen operaciones constitutivas de fraudes de adquisiciones intracomunitarias imputables a unas determinadas sociedades, con la evolución 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

⁴⁹ 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*, 2ª edición, 2016, cit., 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).

⁵⁰ SAN nº 6/2015, de 6 de marzo (FJ 2).

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*. La entrada de otros *elementos subjetivos* en la cadena de fraude y el viraje de las transacciones realizadas desde un plano lineal hacia uno circular nos situará ya en la órbita de las complejas operaciones características del *fraude carrusel*⁵¹.

4.2. El fraude carrusel.

En palabras de GAYA ARJALAGUER⁵², el *fraude carrusel* en el IVA no es más que una evolución en el clásico fraude a la Hacienda Pública que ha supuesto un espectacular aumento no sólo en las cuantías defraudadas sino también en la desvergüenza de sus autores. Una afirmación que, a mi juicio, más que acertada raya en lo empático, atendido el enorme perjuicio que causa a la Hacienda Pública y a la economía a través de los sectores del mercado en los que se lleva a cabo, 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*⁵³ cuando C (operador interior), en lugar de vender nuevamente los bienes adquiridos de 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 C (ahora convertido en *bróker* o distribuidora) 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

⁵¹ Moraleda García M.V. / Treviño Alfonso, M.T., «Propuestas razonadas para erradicar la modalidad de fraude carrusel en el IVA», *CF-IEF*, nº 1, 2006, p. 120.

⁵² Gaya Arjalaguer, M., *CF-IEF*, cit., p. 170.

⁵³ Véase Alonso González, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., p. 252; También, Choclán Montalvo, J.A., *La aplicación práctica*, 2ª 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 nº 8/2017, de 13 de marzo; SAP Madrid nº 9/2020, de 13 de enero.

que, por otra parte, no fue ingresado por B en el tesoro público al inicio de la cadena de transmisiones ya desde un inicio. Puede suceder, perfectamente, que la entrega comunitaria tenga como destinatario, el mismo proveedor que realizó la primera entrega intracomunitaria exenta, A, con lo que, desde una perspectiva lógica, se cierra el círculo y gira el carrusel.

Para evitar que las autoridades puedan establecer la vinculación entre estos operadores fraudulentos, suelen interponerse entre B y C una o varias sociedades con actividad regular en el tráfico mercantil. De forma que C pasaría a ser una sociedad interpuesta (*buffer* o pantalla) que soporta el IVA repercutido de B y a su vez D (nuevo bróker o distribuidora) 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 Pública para consumir el fraude tras realizar la entrega intracomunitaria o exportación final exenta.

Así pues, de acuerdo con BARCIELA PÉREZ⁵⁴, 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. 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 o las prestaciones de servicios 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.

La SAN nº 36/2009, de 11 de septiembre⁵⁵, 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

⁵⁴ 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*, nº. 10, 2013, pp. 95-115.

⁵⁵ SAN nº 36/2009, de 11 de septiembre (HP).

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.).».

4.3. El fraude carrusel con *contra-trader*.

La modalidad con *contra-trader*, menos común que las anteriores, tiene lugar cuando la culminación del *fraude carrusel* puede resultar problemática debido a los estrictos controles de las autoridades fiscales sobre las devoluciones de IVA soportado en operaciones intracomunitarias. En esos casos, el sujeto 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 D, aparentemente desvinculado de la trama defraudatoria, quien podrá seguir la cadena de transmisiones a otros operadores interiores E, F, G, o directamente realizar la entrega final al exterior para deducir o solicitar indebidamente la devolución del IVA que repartirá con 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 la altura de C tendrá lugar si los sujetos infractores perciben que las autoridades fiscales pueden vincular a B que desapareció sin declarar ni ingresar el IVA y C que se dispone a deducir o solicitar indebidamente la devolución del IVA soportado. En esta nueva cadena ya no habrá *truchas*, C en lugar de realizar una entrega comunitaria 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 B y C. Los bienes ser 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 nº 244/2008, de 17 de marzo⁵⁶, que resuelve un caso de sociedades interpuestas, que aparentan haber adquirido en el exterior mercancías, facturándolas a la principal, la cual aparentaba satisfacer el

⁵⁶ SAP Barcelona nº 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*.

IVA a las interpuestas para luego deducírselo como pagado, cuando en realidad no se producía tal transacción ni tal pago, obteniendo la principal una deducción por IVA soportado ficticia 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».

4.4. El falseamiento de facturas y su utilidad en el fraude carrusel.

La mecánica del *fraude carrusel* que se ha explicado puede operar tanto si las operaciones intracomunitarias e interiores de mercancías que se realizan entre los sujetos participantes son *reales*, y por reales hay que entender la existencia de la mercancía y el transporte de aquella, como si estas operaciones son *ficticias* en todo o en parte y solo se producen sobre el papel. 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 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 de fraude identificadas hasta ahora. Interesa aquí centrar la exposición en la utilidad que las *facturas falsas* tienen en el *fraude carrusel* y el *modus operandi* empleado a tal fin, que, 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, pone de relieve la potencialidad lesiva de estas conductas, tanto para la Administración Tributaria, como para el mercado y los sujetos que operan en el en general.

El esquema prototípico de la facturación falsa no difiere de la forma de facturación empleada en operaciones comerciales reales. No obstante, en ella concurren determinados elementos de tipo *subjetivo* que marcan la diferencia entre una y otra. El *emisor* de la factura falsa, también conocido

como *facturero*, por lo general responde al perfil de sociedad de nueva creación o durmiente⁵⁷ sin estructura, sin patrimonio, y sin los medios materiales y humanos para desempeñar la operación comercial objeto de la factura. Se trata de proveedores ficticios de mercancías o, mejor dicho, 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*, son las *truchas* 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 *bróker*.

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; podrá deducirse en la siguiente declaración de IVA eludiendo de esa forma el pago del IVA que realmente ha repercutido; Podrá presentar indebidamente una solicitud de devolución del IVA soportado ficticio a la Administración Tributaria, y del mismo modo, o; también podrá contabilizarlo como un gasto fiscalmente deducible que minorará la base imponible en el IS.

Un supuesto donde puede apreciarse con claridad el uso de *facturación falsa* y los beneficios económicos ilícitos que reporta al receptor de las facturas puede observarse en la SJP de Sabadell nº 283/2018, de 19 de noviembre⁵⁸, procedimiento en el que tuve ocasión de participar:

«(...) 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

⁵⁷ 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 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 nº 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; al margen, de la notable utilización actual de pantallas societarias para escamotear realidades económicas de todo tipo, sobre la base de sociedades en serie, en las que tras una cadena de sociedades, y añadiendo velos sucesivos, se oculta al titular real, adquirente de las acciones al portador que representan el capital de la última de las sociedades encadenadas*».

⁵⁸ SJP Sabadell nº 283/2018, de 19 de noviembre (HP).

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».

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

El *fraude carrusel* se desarrolla fundamentalmente con la realización de dos conductas principales que trasgreden la regulación normativa del IVA: i) La primera, es la que desarrolla la sociedad *trucha* adquiriendo la mercancía con IVA neutro en una adquisición intracomunitaria y realizando una operación interior con repercusión de IVA a la sociedad *pantalla* o a la *distribuidora* final que no ingresa a la Hacienda Pública; y, ii) la segunda, la que lleva a cabo la *distribuidora* deduciendo o solicitando la devolución de cuotas de IVA con motivo de haber efectuado una entrega exenta, 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 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 ESQUIVIAS⁵⁹ 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 éste a la Hacienda Pública.

Por lo que respecta a los *objetivos* que persiguen 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 *trucha* repercute al *bróker* o *pantalla* estará girado sobre la base imponible de un bien de consumo valorado a precio inferior de mercado. La razón es que la *trucha* al no ingresar el IVA obtiene una ventaja que permite transmitir los bienes a un precio más bajo, esto es, convierte el ahorro fiscal ilícito en un margen de beneficio económico. Esto persigue no solo que finalmente el *bróker* 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 el *bróker* y que al final de la cadena, cuando solicite la devolución de IVA soportado y no pagado, este lo reparta con la *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 *trucha* repercute el IVA a la *pantalla* o el *bróker*, por lo general

⁵⁹ De Bustamante Esquivias, M.D., «El sistema VIES (Vat Information Exchange System)», *Seminario Eurosocietal*, AEAT, 2007.

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 la *pantalla* o *bróker*. 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 *truchas* que incumplen sus obligaciones fiscales. En el caso de que no existiera vinculación con la *trucha*, el IVA pagado por la *pantalla* o el *bróker* 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 el *bróker* 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 *trucha*, el *bróker* 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 el *bróker* 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 *bróker*, 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 entrega intracomunitaria o una exportación exentas. Si la *trucha* está vinculada al *bróker*, ya se ha explicado que el IVA repercutido y pagado retornará al *bróker*, 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 *trucha* y el IVA no se ha pagado realmente, el *bróker* al obtener la deducción o devolución de IVA lo repartirá con la *trucha* como 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 GARCÍA⁶⁰, 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. Respecto al perjuicio al mercado, es interesante la posición de la FGE⁶¹ 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

⁶⁰ Camarero García, J., «El fraude carrusel en el impuesto sobre el Valor Añadido. Modalidades y propuestas para erradicarlo», *CF-IEF*, nº 11, 2010, p. 50.

⁶¹ Instrucción nº 3/2007, FGE, cit., p. 10.

no defraudador no resulta competitivo y no puede negociar sus productos, y crea 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. La SAN nº 26/2016 de 6 octubre⁶², 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».

5. Elementos subjetivos del fraude 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.

Siguiendo la distinción hecha por el Observatorio de Delito Fiscal⁶³, pueden clasificarse inicialmente en empresas de primer, segundo y tercer nivel. En este punto, hay que significar que la casuística que puede darse 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) Las llamadas *empresas de primer nivel* introducen los productos o mercancías en territorio español procedentes de otro Estado miembro con IVA neutro para transferirlos 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 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) Las *empresas de segundo nivel* son 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. Son 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.; iii) En último lugar, se encuentran las *empresas de tercer nivel*, que son las distribuidoras o comercializadoras 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 son sociedades reales que operan con regularidad en el mercado, cumplen con sus obligaciones legales y tributarias y disponen de estructura, patrimonio y actividad comercial.

⁶² SAN nº 26/2016 de 6 octubre (FJ 2).

⁶³ Véase sobre esta clasificación el informe del Observatorio del delito fiscal, cit., pp. 84-86 y con mayor amplitud la SAN nº 9/2019, de 23 de abril casada por la STS nº 619/2021, de 9 de julio.

En los sujetos que integran los distintos niveles que se han explicado concurren algunas características básicas comunes. Siguiendo la exposición de FITOR MIRÓ⁶⁴ son las siguientes: i) *multiplicidad de participantes*: el objetivo principal del elevado número de eslabones es entorpecer la investigación del fraude, al igual que la localización de las empresas que generan el fraude. Ello se intenta conseguir mediante un elevado número de personas físicas y jurídicas intervinientes con domicilios fiscales en diversos estados y competencias administrativas; ii) *rapidez en la sustitución de los proveedores y clientes*: para evitar ser detectadas, los responsables de los fraudes realizan frecuentes cambios respecto a los proveedores, reemplazando con asiduidad a las sociedades que materializarán el fraude; iii) *conocimiento del método de funcionamiento de la administración fiscal*: Cuentan con personal altamente especializado en cuanto a la legislación concreta y puntual que se aplica en los Estados miembros de la Unión Europea. Gracias a ello consiguen la apariencia de legalidad para sus actividades y calculan cuándo les conviene modificar la estructura delictiva o desplazar la actividad fraudulenta a otro Estado miembro.

Partiendo de la clasificación genérica de las sociedades que se ha hecho, resulta necesario estudiar con mayor detalle los sujetos intervinientes que en ellas se integran. Para ello nos valdremos de la precisa categorización que expone ALONSO GONZÁLEZ⁶⁵, 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*. Se ha de decir que, aunque nos centraremos en las personas jurídicas que desempeñarán los roles que a continuación detallaremos, no puede orillarse la referencia a todas aquellas personas físicas que participan en el fraude y que por lo general se integran dentro de las personas jurídicas referidas. A ellas le dedicaremos un capítulo en exclusiva para analizar su forma de participación y la responsabilidad penal que le es imputable por ello. Baste señalar a modo meramente enunciativo como principales participantes en una sociedad tipo: miembros del órgano de administración de las personas jurídicas, tanto administradores de hecho como de derecho; representantes voluntarios en materia tributaria entre los que se encuentran los directores generales, directores financieros y asesores fiscales; personas vinculadas al cumplimiento de las obligaciones tributarias como pueden ser las personas que conforman el departamento de administración y contabilidad, y; las vinculadas al departamento de trading y logística como jefes de ventas, jefes de logística, comerciales, transportistas.

A continuación, se relacionan los principales sujetos participantes en el fraude.

5.1. «*Conduit Company*», «*sociedad instrumental*» o empresario que realiza la primera entrega intracomunitaria exenta.

La *sociedad instrumental* o *conduit company*⁶⁶ es la sociedad *iniciadora del fraude* a través de la realización de la primera entrega intracomunitaria exenta. Por lo general, y de ahí el nombre *carrusel*, será el adquiriente de los bienes objeto de la última entrega intracomunitaria exenta realizada por el *bróker* que cierra el círculo del fraude, dando comienzo a otro nuevo o

⁶⁴ Fitor Miró, J.C., *Delito Fiscal. Un análisis criminológico*, 2018, p. 73; Informe del Observatorio del delito fiscal, cit., p. 81.

⁶⁵ Alonso González, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., p. 259 y ss.

⁶⁶ En Francés «*Relais*», en Alemán «*Zwischengesellschaft*» o en Italiano «*Società strumentale*».

perpetuando el mismo. En puridad, la primera entrega de bienes intracomunitaria no perjudica a la Hacienda Pública del país en el que se encuentra establecido este operador, pero sienta la base sobre la que posteriormente se desarrollará el *fraude carrusel* que sí creará el perjuicio en el lugar de destino donde efectivamente tiene lugar la adquisición de las mercancías. Podrá ocurrir que las mercancías que inicialmente pusieron en circulación no les sean retornadas para dar continuidad al *carrusel* que inició, sino que aquellas serán enviadas a otras sociedades *conduit* radicadas en otro Estado miembro para iniciar nuevas cadenas de fraude o consolidar la anterior. 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 países miembros. En definitiva, desde una perspectiva de conjunto, la función que desempeña este 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 este operador es una sociedad creada o utilizada para cumplir el rol de iniciador del fraude y puede incluso cumplir el perfil de *trucha* como se verá. En ese caso, estaría plenamente vinculada a la trama y a buen seguro controlada por los verdaderos responsables mediante *testaferros*. No obstante, también puede ser una sociedad con actividad real, establecida con normalidad y regularidad en el mercado en el que opera controlada por verdaderos administradores y directivos. Las personas físicas que actúan tras de ella pueden tener conocimiento de que las entregas exentas que realiza a la *trucha* radicada en otro Estado miembro dan comienzo al fraude participando del flujo económico obtenido de ella por las *truchas* y el *bróker*, máxime cuando aquellas son simuladas. Por el contrario, también puede ocurrir que operen desconociendo que sus entregas intracomunitarias 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.

5.2. Trucha o «*missing trader*» y testaferros.

Las *truchas* o *missing traders*⁶⁷, son las sociedades que realizan verdaderamente las operaciones que originan el fraude. Reciben o simulan recibir las mercancías en adquisiciones intracomunitarias neutras a efectos de IVA y las transmiten posteriormente en operaciones interiores a sociedades cliente en espacios cortos de tiempo. Con asiduidad las transacciones se harán a un precio inferior al de adquisición y emitiendo facturas en las que repercuten un IVA que no declararán ni ingresarán en la Hacienda presentando autoliquidaciones simbólicas o negativas, permitiendo a las sociedades cliente deducir elevadas cantidades de IVA para finalmente desaparecer del tráfico económico con más o menos rapidez.

Por lo general son constituidas o, incluso, reactivadas (sociedades durmientes) con la única finalidad de servir al fraude. Son instrumentalizadas por los verdaderos responsables, que se amparan en ellas para ocultar su identidad y eludir la responsabilidad. Pueden estar controladas por los creadores de la trama a través de testaferros, o pueden ser sociedades de terceros que igualmente utilizan *testaferros* y que venden su servicio a cambio de participar en los beneficios

⁶⁷ En Francés «*Opérateur défaillant*», en Alemán «*Scheinfirma/Scheinunternehmer*» o en Italiano «*Importatore efimero*».

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. 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. La AN en su reciente sentencia SAN n° 9/2019, de 23 de abril ⁶⁸ 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 íntima conexión con este tipo de sociedades se encuentra la ya referida figura del *testaferro* u *hombre de paja*, que es la persona física que asume el cargo de administrador formal o de apoderado de la *trucha* sin conocimiento de la función y responsabilidad que asume. El TS en la STS n°1074/2004, de 10 de octubre⁶⁹, 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 VALLÈS⁷⁰ 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, por ello, la contribución de aquél consiste básicamente en dificultar el descubrimiento de quien realmente realiza el negocio con trascendencia jurídico-penal. Así las cosas, estos sujetos están controlados por el verdadero administrador de hecho y responsable de la sociedad *trucha* 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 para el fraude, como la firma de escrituras públicas ante notario, firma de contratos, facturas, albaranes de entrega, apertura de cuentas a nombre de la sociedad, suscripción de acuerdos societarios, y lo harán, sin ostentar capacidad de decisión real alguna en la sociedad. El perfil de estas personas 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 están en una situación personal

⁶⁸ SAN n° 9/2019, de 23 de abril (AH) casada por la STS n° 619/2021, de 9 de julio.

⁶⁹ STS n° 1074/2004, de 18 de octubre (FJ 30).

⁷⁰ 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. (Dirs.), *Delito y empresa. Estudios sobre la teoría del delito aplicada al Derecho Penal económico-empresarial*, 2018, pp. 108 y 109.

difícil. En cualquier caso, de difícil o imposible localización o como mínimo insolventes, que por un precio mínimo deciden servir de parapeto en sociedades defraudadoras sin actividad real ignorando el riesgo de incurrir en responsabilidad penal al que se exponen.

5.3. Sociedad pantalla o «Buffer».

Como nota previa, hay que significar, siguiendo a ZÚÑIGA RODRÍGUEZ⁷¹, 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.

En el marco del *fraude carrusel*, la concepción de sociedades *pantalla* o *buffer*⁷², término este último empleado específicamente en el ámbito tributario, a mi 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 respecto a la regularidad que presentan en el mercado estas sociedades. 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 ilícita será predominante, constituyendo su verdadero objeto⁷³. Tan es la distinción que, desde la óptica tributaria, existe la posibilidad de la participación involuntaria de las *pantallas* en el fraude (también la distribuidora como se verá). 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

⁷¹ 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.

⁷² En Francés «*Tampon*», en Alemán «*Pufferfirma*» o en Italiano «*Rivenditore interponente*».

⁷³ 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 nº 154/2016, de 29 de febrero (FJ 11); STS nº 583/2017, de 19 de julio (FJ 9), STS nº 108/2019 de 5 de marzo (FJ 7), o; SAN nº 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, p. 27 y ss.

operaciones anteriores o posteriores, bien debido a una actuación negligente por su parte en la selección y contratación con proveedores como se verá más adelante⁷⁴.

Sentada la diferenciación anterior, me referiré al rol que desempeña la sociedad *pantalla* en el *fraude carrusel*. Esta sociedad se sitúa en una posición intermedia entre la *trucha*, u otra sociedad *pantalla*, y el *bróker*, aunque en determinados casos pueden 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 *bróker*. Con ello se pretende dificultar el seguimiento de las operaciones fraudulentas, diluyendo las posibles conexiones entre la *trucha* y el *bróker* que son los verdaderos infractores, gracias a que, desde el punto de vista legal, esta sociedad no presentará irregularidades ante las administraciones 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 nº 39/2020, de 4 mayo⁷⁵ encontramos una referencia sobre el rol que desempeñan este tipo de sociedades:

«(...) 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 "bróker" o "exportadoras" (...).»

Y en la SAN nº 5/2021, de 3 de marzo⁷⁶, se explicita perfectamente el objetivo que se persigue con la interposición de este tipo de sociedades en la cadena de transacciones:

⁷⁴ 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 impago 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 la SAP Barcelona nº 244/2008, de 17 de marzo (FJ 1) reconoce la posibilidad de participación involuntaria de la sociedad *pantalla* a la que hacemos 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 Osietaris»*.

⁷⁵ SAP Guadalajara nº 39/2020, de 4 mayo (FJ 3).

⁷⁶ SAN nº 5/2021, de 3 de marzo (HP 4).

«(...) 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 el *bróker* 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 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 los 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».

5.4. Distribuidora o «bróker».

Estas sociedades por lo general constituyen el último eslabón de la cadena en el fraude y son las que realizan la entrega intracomunitaria o la exportación final *exenta*. Al contar con cuotas de IVA soportado mediante las facturas recibidas de la *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 *trucha*, situada al inicio de la cadena de transmisiones repercutió directamente al *bróker* o a través de pantallas un IVA que no ingresó en la Hacienda Pública.

Del mismo modo que podría ocurrir en el caso de las sociedades *pantalla*, existe la posibilidad de que el *bróker* 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 *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 tributario⁷⁷. 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 las mercancías podría finalizar previsiblemente con el *bróker* no diligente al distribuir las mercancías a un consumidor final extinguiendo de ese modo la cadena de fraude.

La estructura empresarial de las sociedades que actúan como *bróker* 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

⁷⁷ Véase nota al pie nº 71.

organizativa, infraestructura, trabajadores y actividad económica real. Además, 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 implicadas⁷⁸.

5.5. Sociedad de enlace o «*Contra-Trader*».

En ocasiones la consumación del fraude puede resultar demasiado arriesgada debido a los estrictos controles que lleva a cabo la Administración Tributaria para conceder la devolución de los importes de IVA solicitados por el *bróker*. En esos casos emerge la figura del *contra-trader*, sociedades radicadas en el mismo Estado miembro que el *bróker* y situadas en el siguiente eslabón de la cadena del fraude a continuación del *bróker*, el cual, en lugar de hacer la EIB o la exportación *exenta* final para 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 del *carrusel*, 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 *truchas*, sino sociedades con actividad *real*. Los bienes se harán circular en varias transacciones interiores para difuminar el origen fraudulento, hasta que, en un eslabón final, se procederá a recuperar el propósito defraudatorio realizando la entrega intracomunitaria exenta o la exportación que dará lugar a la deducción o solicitud de devolución de IVA.

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

Pone de relieve el Observatorio de delito fiscal⁷⁹ 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

⁷⁸ Informe del Observatorio del delito fiscal, cit., p. 81.

⁷⁹ Informe del Observatorio del delito fiscal, cit., pp. 82-83.

agilidad a las acciones de los poderes públicos. Cabe pues hablar sin tapujos de una *profesionalización* del fraude. 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.

En la misma línea y con mayor amplitud, la Instrucción 3/2007 FGE⁸⁰ explica que las defraudaciones al IVA que grava las adquisiciones intracomunitarias 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 las atacan, modificando su *modus operandi* para esterilizarlas.

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 penal* 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 jurisprudencia⁸¹. El TS tiene declarado al respecto que,

⁸⁰ Instrucción nº 3/2007, FGE, cit., p. 14.

⁸¹ Véase entre otras la STS nº 623/2015, de 13 de octubre (FJ 4), que expone los elementos que deben concurrir para 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 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,*

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 la *imputación conjunta* o *recíproca* de la acción. Esa es la premisa de la que parte la mecánica del *fraude carrusel*, que exige una *confabulación* entre varios agentes en distintas posiciones y países para poder llevar a cabo las cadenas de operaciones intracomunitarias 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 que manejen las sociedades en cada uno de los niveles, 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 y sujetos jurídicos, sin acuerdos y pactos estables y reparto de papeles, 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 *bróker*), que será quien consumará el fraude y realmente se beneficie de el, bien obteniendo mercancías a un precio competitivo, al compensar el IVA soportado con el repercutido generalmente en una entrega interior al consumidor final, o al obtener la deducción o devolución del IVA soportado si la entrega se hace a un operador ubicado en territorio comunitario o fuera de el. 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 organizada⁸². 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 nº 40/2020, de 6 de febrero⁸³, 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,

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».

⁸² Véase SAN nº 8/2017, de 13 de marzo (FJ 3); SAN nº 36/2009, de 11 de septiembre (FJ 2).

⁸³ STS nº 40/2020, de 6 de febrero (AH 4).

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 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».

6. Modalidades especiales de fraude carrusel.

En la mecánica defraudatoria del fraude carrusel, como afirma ZÚÑIGA RODRÍGUEZ⁸⁴, se detectan todas las posibilidades que se pueden presentar en la realidad: empresas legales, empresas pantalla, actividad real y ficticia, facturación real y falsa, testafarros, mercancías reales y ficticias,

⁸⁴ Zúñiga Rodríguez, L., en la misma (Dir.) / Ballesteros Sánchez, J. (Coord.), *Criminalidad organizada transnacional*, cit., p. 236.

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, únicamente explicaré las formas comisivas más relevantes que han sido detectadas por las Administraciones Tributarias de los Estados miembros.

6.1. Fraude carrusel documental.

A esta modalidad de fraude ya hice referencia cuando explicaba las *facturas falsas* y su utilidad en el *fraude carrusel*. La particularidad que lo caracteriza es que la circulación de mercancías (compraventa y posterior transporte) a través de los diferentes Estados miembros no existe en realidad o está falseada, sustituyéndose por la circulación de *facturas falsas* que se emiten para documentar a modo de *simulación* las sucesivas operaciones⁸⁵. 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 bienes⁸⁶.

El *fraude carrusel documental* constituye una auténtica *simulación* de operaciones comerciales. Conviene explicar aquí que respecto a las mercancías objeto de las transacciones simuladas, puede hablarse de un doble alcance: *simulación parcial* o *total*⁸⁷. 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, que generalmente serán de una cantidad distinta, o de una calidad y valor ínfima o nula. Por su parte, la *simulación total* 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.

Como representación de este tipo de fraude podemos referenciar la SAP Jaén nº 340/2018, de 14 de noviembre⁸⁸, 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 nº 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

⁸⁵ Informe Observatorio del delito fiscal, cit., p. 80.

⁸⁶ Instrucción nº 3/2007, FGE, cit., p. 8.

⁸⁷ Véase Instrucción nº 3/2007, FGE, cit., p. 8; Alonso González, L.M., *Fraude y delito*, cit., pp. 254-255.

⁸⁸ SAP Jaén nº 340/2018, de 14 de noviembre (AH 1).

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».

6.2. Fraude carrusel fragmentado.

En algunos supuestos ocurre que la mecánica que caracteriza al *fraude carrusel* y que ya se ha descrito no llegue a completarse en todas sus fases. Es habitual que el fraude se focalice únicamente en la *fase inicial*, produciéndose el fraude con la elusión del tributo por la *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 el *bróker* realiza la entrega intracomunitaria exenta o 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 entregas*, 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.

Como exponente de esta modalidad defraudatoria puede citarse la SAP Asturias nº 83/2018, de 9 de marzo⁸⁹, que resuelve un supuesto en el que se llevan a cabo las defraudaciones tributarias mediante la mecánica del *fraude carrusel*, pero sin que pueda apreciarse la circularidad de las transacciones:

«(...) Aprovechando sus conocimientos sobre el funcionamiento del IVA Santos, trazó y ejecutó un plan para lucrarse ilícitamente en perjuicio de la Hacienda Pública fingiendo que Adquisiciones Intracomunitarias realmente hechas por las empresas que él controlaba, habían sido realizadas por otras sociedades (missing trader o truchas) que luego simulaban revender lo que había sido objeto de la AIB a otra sociedad (pantalla, buffer) repercutiendo formalmente el IVA en esta reventa, pero sin que antes la trucha hubiese ingresado el IVA en la Hacienda Pública (...) De este modo la sociedad pantalla, cuando revendía lo aparentemente adquirido de la trucha, productos con una importante demanda en el mercado, poco volumen físico y alto precio, por lo general material informático y electrónico, disponía de la factura que justificaba formalmente haber soportado la repercusión del impuesto lo que le permitía deducirse el impuesto correspondiente a sus aparentes adquisiciones a la trucha, causando a la Hacienda Pública una pérdida de ingresos igual al importe deducido por la pantalla pero no ingresado por la trucha».

⁸⁹ SAP Asturias nº 83/2018, de 9 de marzo.

6.3. Fraude carrusel falseado.

Se trata de una modalidad de fraude que aparentemente remite al fraude intracomunitario, aunque no deja de constituir un fraude interior que adorna el mecanismo de la *trucha* con elementos propios del *fraude carrusel*⁹⁰.

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: un proveedor A pretende realizar una operación de venta de bienes a B, ambos radicados en el mismo Estado miembro. Para ello, no realizan una operación de entrega interior normal, sino que se valen de una primera entrega intracomunitaria exenta a C radicado en otro Estado miembro y, de forma subsiguiente, C transferirá los bienes como una nueva entrega intracomunitaria exenta a D radicado, esta vez, en el país donde se encuentran A y B. El operador D finalmente realizará una operación interior al verdadero adquiriente de la operación B pero a un precio inferior al de mercado, lo que le permitirá disponer de una factura con IVA deducible y unas mercancías a precio competitivo, ocultando de esa forma la verdadera transacción, una entrega interior entre A y B⁹¹.

Puede apreciarse un supuesto de este tipo de *fraude carrusel* en la SAN nº 6/2015, de 6 de marzo ya citada páginas atrás⁹², 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 cobertura 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

⁹⁰ 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.

⁹¹ Alonso González, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., p. 258.

⁹² SAN nº 6/2015, de 6 de marzo (HP y FJ 2).

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, que nos han puesto de manifiesto los testigos y los peritos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria».

6.4. La trucha remota o «remote missing trader».

Esta modalidad compleja de fraude atiende a la siguiente mecánica: Se crea una sociedad A en España, y otra B en otro Estado miembro. A y B son la misma sociedad en realidad 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 adquisiciones intracomunitarias de una tercera sociedad C radicada en otro Estado miembro distinto de A y B. Utilizando todas las infraestructuras logísticas, cuentas bancarias, distribuidores finales españolas, las mercancías adquiridas por B a C son transportadas no al Estado miembro de B sino a España, iniciando así una nueva cadena de fraude de IVA. La empresa A no declarará ni ingresará IVA alguno por las operaciones realizadas y las facturas emitidas a la sociedad B reflejarán una transacción comercial irregular. 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 VIES⁹³.

Aunque la casuística puede ser variada y dispar, un ejemplo de este supuesto puede encontrarse en la SAP Barcelona nº 587/2017 de 1 septiembre⁹⁴, 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 distribuidores 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,

⁹³ Miranda Fuertes, N. / De Navascués Aybar, S., *CF-IEF*, cit., p. 81.

⁹⁴ SAP Barcelona nº 587/2017, de 1 septiembre (AH).

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 él 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».

6.5. Fraude carrusel extracomunitario.

Esta modalidad es simétrica al *fraude carrusel* intracomunitario, pero se diferencia de aquel en un elemento puramente geográfico. Es decir, no se produce entre Estados miembros de la UE sino entre un Estado miembro y terceros países *extracomunitarios*. Se ampara en la defraudación de la normativa de importación/exportación que regula las mercancías en tránsito y tiene idéntico objetivo: defraudar a la Hacienda Pública mediante deducciones o devoluciones de cuotas de IVA indebidamente soportadas. Se trata de sustituir la AIB realizada por la *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 el *bróker* o, más frecuentemente, remitiendo los bienes nuevamente al exterior mediante una exportación⁹⁵.

Para la exposición de esta modalidad de fraude, puede tomarse como referencia un supuesto de gran envergadura y complejidad enjuiciado en la SAN nº 9/2019, de 23 de abril⁹⁶, 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 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 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,

⁹⁵ Bas Soria, J., *El IVA*, 2ª edición, cit., p. 264.

⁹⁶ SAN nº 9/2019, de 23 de abril (AH 1) casada por la STS nº 619/2021, de 9 de julio; Véase también un supuesto similar en SAN nº 8/2017, de 13 de marzo.

encaminado a apoderarse de fondos públicos en las cuantías millonarias que más abajo detallamos».

6.6. La cruz belga, «anti-trading» o «cross invoicing».

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. 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 correctamente en el mercado interior, 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 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 cantidades que de forma fraudulenta se aparentan soportar en la actividad irregular⁹⁷.

Un ejemplo de esta modalidad de fraude lo encontramos en la STS nº 310/2018, de 26 de junio⁹⁸, 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 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 (...)».

⁹⁷ Camarero García, J., *CF-IEF*, cit., p. 50.

⁹⁸ STS nº 310/2018, de 26 de junio.

6.7. Fraude carrusel en el sector servicios.

Inicialmente las tramas defraudatorias de IVA encontraron acomodo en las operaciones de entrega y adquisición intracomunitaria de bienes, 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*. Aunque en este trabajo me centraré únicamente en las defraudaciones en las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes, conviene al menos dejar apuntado aquí el esquema defraudatorio que siguen las defraudaciones en las prestaciones de servicios intracomunitarias para una mayor riqueza de la exposición.

Explica ALONSO GONZÁLEZ⁹⁹, 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 (MTIC) pero también de un fraude extracomunitario (MTEC) en el que se encontrarían involucrados países terceros. 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 en el MTIC o extracomunitario en el MTEC) 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. 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 MTEC 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 MTIC no difieren en lo esencial de los que se han venido practicando en el fraude intracomunitario de adquisiciones de bienes.

6.8. Secuestro del número de registro de IVA.

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 páginas atrás. 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

⁹⁹ Alonso González, L.M., *RADPP*, cit., pp. 153-172.

del país que corresponda conforme al estándar internacional ISO 3166-1:2013¹⁰⁰ y que deberá ser incluido en el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI)¹⁰¹.

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 debía haberlo hecho¹⁰².

7. Principales consecuencias de la creación o participación en el fraude carrusel.

Ya se ha explicado que la esencia del *fraude carrusel* consiste en que un operador registrado 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 operadores 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 adquirientes 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 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

¹⁰⁰ 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).

¹⁰¹ Meijide Doval P., *El IVA*, cit., pp. 265-266.

¹⁰² Martos García, J.J., «Defraudación fiscal y nuevas tecnologías», *RADNT*, nº 5, 2007, pp. 196-199.

únicamente de tipo sancionador, sino que, muy al contrario, van mucho más allá abarcando consecuencias de tipo económico, mercantil, jurídico, comercial, estratégico, reputacional y operacional. El gran objetivo de este trabajo es precisamente la evitación o mitigación en la medida de lo posible la materialización de estas consecuencias en las organizaciones, y por ello, esta cuestión resulta de especial relevancia e interés desde la perspectiva del cumplimiento normativo.

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, 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 me centraré 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 interviniente, 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.

7.1. Consecuencias desde la perspectiva tributaria.

Vaya por delante que las 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, implicará normalmente la comisión de delitos cuya responsabilidad habrá de ser ventilada en la vía judicial penal y no tanto la de infracciones tributarias cuya imposición pertenece a ese ámbito. 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. 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 sanciones¹⁰³. Ahora bien,

¹⁰³ Véase sobre el inicio de actuaciones inspectoras respecto del fraude tributario, 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*, 2012, pp. 191-206.

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.

Sentado lo anterior, las principales consecuencias tributarias que podrían derivarse del 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)¹⁰⁴. La limitación de derechos IVA es 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 será 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)¹⁰⁵. La determinación de estas consecuencias exige analizar las conductas concretas que llevan a cabo cada uno de los sujetos que participan del fraude; iv) retirada del Número de Operador Intracomunitario (NOI), baja cautelar o definitiva en el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI) y exclusión del censo VIES. La pérdida de la condición de operador intracomunitario también es compatible con la declaración de responsabilidad penal.

7.2. 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 varios bienes jurídicos y subsumibles, por tanto, en los 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

¹⁰⁴ Al respecto, Moreno Valero, P.A., «El fraude en el IVA y sus desencadenantes», *CT*, nº 139, 2011, pp. 165-178; Alonso González, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., pp. 350-357.

¹⁰⁵ 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», *Crónica Tributaria*, nº 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*, cit., pp. 269-287.

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* ponderando los intereses en juego.

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 como se verá en el capítulo siguiente. Baste por ahora 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 él como delitos adyacentes. A continuación, se relacionan todos los tipos penales que resultan de aplicación en el *fraude carrusel*:

i) *El delito contra la Hacienda Pública (arts. 305, 305 bis y 310 bis CP).*

Las penas por 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.

ii) *El delito de falsedad documental (arts. 390 y 392 CP).*

Este tipo penal entra 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 mi 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 tipo penal se encuentra en una relación *concurral real o aparente* con el tipo básico o el subtipo agravado del delito fiscal dependiendo del concepto de asociación ilícita y el bien jurídico protegido por el tipo penal del que se parta como se verá más adelante.

Las penas por 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.

iv) *El delito de organización criminal (art. 570 bis y 570 quáter CP).*

Este tipo penal entra en conflicto de leyes con el subtipo agravado del delito fiscal. 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 será aplicables por separado.

Las penas por el *delito organización criminal* son: i) A las *personas físicas*, las penas de prisión de 4 a 8 años a los que *promovieran, constituyeran, 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 delito comisible, pero sí 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.

v) *El delito de grupo criminal (art. 570 ter CP).*

Del mismo modo que el delito de *organización criminal*, este tipo penal 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.

7.3. Consecuencias desde la perspectiva civil.

La 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 que se causa con la ejecución del *fraude carousel* 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 *cuantum* 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. 3º 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. 4º CP por los delitos cometidos por los empleados, dependientes, representantes o gestores de la persona jurídica en el desempeño de sus obligaciones o servicios.

8. Compendio estratégico.

Llegados ya a este punto, tras el análisis pormenorizado de las cuestiones que he entendido con 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) el planteamiento de las claves sobre las que debe partir todo modelo de *compliance* que se precie idóneo y eficaz 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 *bróker*, por las razones que en el Capítulo III se dirán.

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

- i) *Contexto y actividades en cuyo ámbito espacial pueden ser cometidos los delitos.*

Este elemento conecta con el art. 31 bis, 5, 1º 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 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 me centraré y del que surjan las *obligaciones de compliance* que han de ser cumplidas. De esta acotación pueden inferirse varias cuestiones relevantes: i) La primera es que podemos identificar cuales son las transacciones comerciales que presentan el principal riesgo de creación o participación en el *fraude carrusel*: las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes; 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. 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.

ii) *Obligaciones de compliance para las personas jurídicas.*

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 cumplir¹⁰⁶. Resulta esencial pues que la persona jurídica identifique cuales son sus *obligaciones de compliance* cuyo incumplimiento puede dar lugar a consecuencias económicas, limitativas de derechos, reputacionales o sancionadoras, y determine los cometidos que tuvieron 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 en las transacciones comerciales exigidos en la jurisprudencia. 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 general, 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 al cumplimiento de obligaciones tributarias, especialmente, el correcto 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, 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* va a resultar especialmente relevante desde la perspectiva preventiva, detectiva y consumativa de la participación en el *fraude carrusel* y la comisión de los delitos vinculados.

iii) *Tipos penales vinculados a la participación en el fraude carrusel que configuran el riesgo penal.*

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*.

¹⁰⁶ Casanovas Ysla, A., «¿Qué es Compliance?», *CC 01 - ASCOM*, 2018, pp. 5-7: (Disponible en línea en el siguiente enlace web: <https://www.asociacioncompliance.com/iecom/cuadernos-de-compliance>, última consulta: 3 de diciembre de 2020).

Como ya se ha adelantado, tales conductas estarán vinculadas principalmente al delito contra la Hacienda Pública y como parte del *iter criminis* de este el delito contable, la falsedad documental, la organización y grupo 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.

iv) *Sujetos potencialmente responsables.*

Se han identificado las personas físicas y jurídicas que forman parte a modo de eslabones de una cadena del *fraude carrusel*, desempeñando cada una de ellas un rol distinto y necesario para su consumación y siendo potencialmente responsables por ello. Y 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 *bróker* desde la óptica del modelo de responsabilidad penal de las personas jurídicas regulado en el art. 31 bis CP.

Del mismo modo, permite el planteamiento y estudio de la necesidad de realizar una distinción respecto a la personas jurídicas participantes en el fraude en relación al perfil característico que presentan algunas de ellas. Pues, o bien no generan 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.

v) *Formas de participación en el fraude de los sujetos potencialmente responsables.*

Otro elemento que puede extraerse de este capítulo, fundamental para el objeto de este trabajo de investigación, es el estudio de las formas de participación en el *fraude carrusel* voluntaria o involuntaria de los sujetos intervinientes. La categorización referida nos va a permitir entrar a analizar las particularidades de la participación en el fraude desde el plano tributario y penal.

En el *plano tributario* principalmente nos moveremos principalmente 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.

En el *plano penal*, haré 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 la *imprudencia*.

Asimismo, la propia participación en el fraude permite entrar a estudiar 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.

vi) *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 considerando las causas y fuentes de incumplimientos de *compliance* y la gravedad de las consecuencias derivadas, así como la probabilidad de ocurrencia de aquellos y su materialización. Partiendo del objeto de estudio, las principales consecuencias serán: pérdidas económicas, limitaciones de derechos, daño reputacional y responsabilidades administrativas, penales y civiles.

Se ha explicado que la participación en el *fraude carrusel* puede llegar a comportar enormes ventajas económicas y competitivas ilícitas para los sujetos participantes, tanto los que crean o participan de forma dolosa en el, como los que se sitúan en una posición voluntaria de ignorancia. Incluso, los que participan de forma involuntaria. Como reverso de la obtención de esos beneficios ilícitos, 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 implantación 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.

CAPÍTULO II

TIPOS PENALES IMPUTABLES A LA PARTICIPACIÓN EN EL FRAUDE CARRUSEL: CUESTIONES FORMALES Y MATERIALES RELEVANTES PARA LA IDENTIFICACIÓN DEL RIESGO PENAL.

1. Introducción.

En este segundo capítulo trataré de centrar la cuestión en los delitos imputables a la defraudación tributaria mediante el *fraude carrusel* y las actividades concretas en cuyo ámbito pueden producirse. En efecto, para la configuración del riesgo penal que supone este mecanismo defraudatorio para las personas jurídicas, contrasta llevar a cabo un análisis de todos aquellos tipos penales que están vinculados a aquel, tanto si admiten la responsabilidad penal de la persona jurídica como si no, lo que permitirá delimitar las actividades concretas y las conductas específicas que han de ser tenidas en cuenta, tanto para determinar la eventual responsabilidad penal de sujetos físicos y jurídicos concurrentes en el fraude, como en la evaluación de riesgos penales característica del modelo de *compliance* penal (*risk assessment*). Ahora bien, ni todas las modalidades comisivas de estos delitos, ni todos los aspectos dogmáticos y pragmáticos que se plantean presentan nexos con lo anterior. Por ello, entraré a analizar únicamente los aspectos que sí están relacionados de forma directa o indirecta, orillando aquellos otros que por fútiles no merezca la pena entrar a valorar. Es decir, me centraré especialmente en la defraudación al IVA y los medios e instrumentos fraudulentos empleados por los delincuentes fiscales para alcanzar el objetivo defraudatorio, sin olvidar que en el plano tributario también existen infracciones y sanciones como ya vimos en el capítulo anterior. Para ello, se ha estructurado este capítulo en 5 epígrafes capitales desarrollados en otros tantos subepígrafes.

En primer lugar, y en una posición preponderante, analizaré en el segundo epígrafe el *delito contra la Hacienda Pública* (art. 305 CP). De un lado, desde la perspectiva de sus elementos caracterizadores en general, y de otro, desde la perspectiva de la defraudación al IVA, objetivo defraudatorio principal del *fraude carrusel*. En este epígrafe entraré a analizar las formas activas y omisivas de defraudar el tributo vinculadas con el *fraude carrusel*. Desde la elusión del pago de IVA y la obtención indebida de devoluciones, haciendo hincapié en las conductas defraudatorias proyectadas sobre el IVA repercutido y soportado, hasta los supuestos de simulación como figura especialmente relacionada con este tipo de fraude. Del mismo modo, haré referencia a algunos supuestos específicos que pueden tener lugar en esas modalidades comisivas, las especialidades en materia de consumación y prescripción cuando se trata de IVA y la responsabilidad civil del delito fiscal en general y desde el prisma de la defraudación al IVA en especial.

En un tercer epígrafe, entraré a analizar el *delito de falsedad documental* (art. 392 CP en relación con el 390 CP) y en particular las facturas falsas como medio para cometer la defraudación en las principales modalidades de *fraude carrusel*. Este tipo penal no está previsto para las personas jurídicas, pero resulta especialmente interesante desde el punto de vista preventivo, pues generalmente la detección de una facturación falsa derivada de transacciones comerciales con determinados proveedores, generalmente es el preludio de una participación en el fraude. En este epígrafe, haré referencia inicialmente a los elementos característicos de la falsedad documental en general para luego introducirnos en el deber de facturación de los empresarios de acuerdo con la normativa tributaria y mercantil, las facturas, su valor probatorio y las consecuencias del incumplimiento del deber de facturar. Seguidamente, analizaré la caracterización de las facturas

como documento mercantil a efectos del tipo penal, y desde una perspectiva material, todas las implicaciones que las facturas falsas tienen en relación con la falsedad en documento mercantil, incluida la proyección sobre las modalidades comisivas del delito fiscal y los medios de transporte.

En el cuarto epígrafe se estudiará el *fraude carrusel* como *defraudación de grupos organizados* y los tipos penales vinculados a este tipo de delincuencia. Analizaré las características principales del delito de organización criminal (art. 570 bis CP), grupo criminal (art. 570 ter CP), asociación ilícita (art. 515 CP) y el subtipo agravado del delito fiscal (art. 305 bis CP). Con ello, trataré de trazar la simetría que existe entre la delincuencia organizada y la mecánica del *fraude carrusel* y plantearé los principales problemas concursales que se plantean con los tipos penales referidos, especialmente en lo tocante a la aplicación del subtipo agravado del delito fiscal.

En el epígrafe quinto haré referencia al *delito contable* (art. 310 CP) íntimamente relacionado con el delito contra la Hacienda Pública y la falsedad documental. No se trata de un delito directamente vinculado al *fraude carrusel*, sino más bien forma parte del *iter criminis* del delito de defraudación tributaria, y que, por lo general, acabará siendo absorbido por este. Lo interesante de este delito, que admite la responsabilidad penal de las personas jurídicas, es que al igual que ocurre con la falsedad documental y junto con ella, desde el prisma preventivo, la pronta detección de irregularidades contables (que pueden tener lugar con asiduidad mediante facturas falsas) puede ser especialmente importante para evitar la consumación del delito fiscal y descubrir la participación en el fraude. En interés de ello, se estudiará las características principales de este delito desde la perspectiva de la correlación que existe con el delito contra la Hacienda Pública y las principales modalidades comisivas, así como las relaciones concursales que pueden darse.

En el sexto epígrafe, se hará una breve referencia al delito de *blanqueo de capitales* (art. 301 CP), no como un tipo penal vinculado a la mecánica defraudatoria del *fraude carrusel*, sino como un delito conectado con los bienes que integran la cuota tributaria defraudada y su caracterización como idóneos para el blanqueo.

Por último, en el séptimo epígrafe plasmaré las principales conclusiones que pueden extraerse de cada uno de lo anteriores y lo pondré en relación con las actividades y conductas concretas que configuran el riesgo penal para las personas jurídicas derivado del *fraude carrusel*. La finalidad principal es poder delimitar con más o menos precisión ese contexto de riesgo penal y los elementos, conductas y observancia de deberes extrapenales con mayor relevancia para el trabajo que me ocupa. Lo anterior, servirá en epígrafes posteriores para abordar cuáles son las claves a tener en cuenta en la atribución de responsabilidad penal de los responsables y la confección de un modelo de *compliance* penal en las personas jurídicas afectas al sistema de responsabilidad previsto en el art. 31 bis CP, con el objetivo de evitar o detectar de forma precoz la creación o participación en el *fraude carrusel* y excluir o minorar las graves consecuencias que para la persona jurídica se derivan de ello.

2. El fraude carrusel como delito fiscal en el IVA.

2.1. Consideraciones iniciales.

El art. 31.1 CE establece el deber de todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el pago de los tributos de acuerdo con su capacidad económica a través de un sistema tributario justo y no confiscatorio. Ello implica como antítesis de ese deber, de un lado, la proscripción del *fraude fiscal* constituido en una de las modalidades más perniciosas y reprochables de insolidaridad en un sistema democrático, y de otro, la lucha eficaz contra este, en un fin y un mandato que la Carta Magna impone a todos los poderes públicos¹⁰⁷. Es precisamente en ese contexto en el que se sitúa del delito de defraudación tributaria, erigiéndose como una *medida de protección* de la Hacienda Pública en su consideración patrimonial desde distintas perspectivas, atendiendo¹⁰⁸: i) al correcto proceso de recaudación de ingresos y de realización de gastos; ii) al interés patrimonial de la Hacienda Pública concretado en la necesidad de obtener recursos públicos tributarios, o; iii) a la efectiva, completa, exacta y puntual recaudación tributaria. En definitiva, y partiendo de cualquiera de ellas, un *instrumento de represión* de aquellos ataques más graves dirigidos a lesionar el bien jurídico que el tipo penal protege.

El delito de defraudación tributaria se encuentra regulado en el art. 305 CP dentro del Título XIV que lleva por rúbrica «*De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*» junto con otras figuras delictivas como el fraude a la hacienda europea (art. 306 CP), la defraudación a la Seguridad Social (art. 307, 307 bis y 307 ter CP), el fraude de subvenciones (art. 308 CP) y el fraude contable (art. 310 CP). El delito fiscal castiga actualmente con la pena de prisión de 1 a 5 años, multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía 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 período de 3 a 6 años, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria, a la *persona física* que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros. Como reverso, el art. 310 bis CP castiga a la *persona jurídica* en cuyo seno se haya cometido el delito a la pena de multa del tanto al doble de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de 2 años, del doble al cuádruple cuando la pena de prisión sea de más de 5 años, la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años, la posibilidad de imponerse la prohibición para contratar con las Administraciones Públicas, y atendidas las

¹⁰⁷ Véase STC nº 50/1995, de 23 de febrero (FJ 6).

¹⁰⁸ Véase 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. 532; Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*, 6ª edición, 2019, pp. 661-666; Morales Prats, F., «*De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*», en Quintero Olivares, G. (Dir.), *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*, 10ª edición, 2016, p. 550; Y en la jurisprudencia, STS nº 2069/2002, de 5 de diciembre (FJ 2); STS nº 1505/2005, de 25 de noviembre (FJ 2); STS nº 827/2006, de 10 de julio (FJ 18).

reglas establecidas en el art. 66 bis CP, podrá imponerse asimismo las penas recogidas en las letras b), c), d), e) y g) del apartado 7 del art. 33 CP.

Este tipo penal está considerado por la doctrina mayoritaria como un *delito especial propio*, construido esencialmente sobre la base de la infracción de un *deber extrapenal* en el que únicamente puede ser *autor* aquel que esté en disposición de infringirlo, es decir, el *obligado tributario*¹⁰⁹ (aunque quepa hacer ciertas matizaciones en alguna de las modalidades comisivas como se verá más adelante). Tiene como punto de partida la preexistencia de un sujeto vinculado a la Administración Tributaria mediante la realización de uno o varios *hechos imponibles*: lo que se conoce como *relación jurídico-tributaria*¹¹⁰. Esta relación se constituye básicamente por el conjunto de nexos entre el ente público y el ciudadano. Dentro de ella, puede diferenciarse un núcleo integrado por la obligación tributaria y otro integrado por las normas fiscales que conforman el complejo instituto del tributo, y que aglutina, desde deberes formales, hasta ingresos de carácter pecuniario, aunque a título diferente de aquél (art. 17.1 y 2 y art. 58 LGT)¹¹¹. El art. 17 LGT define la relación jurídico-tributaria como «*el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos*», de la que se derivan una serie de *deberes formales y materiales* de especial trascendencia para la identificación de los elementos del delito¹¹². Estos deberes jurídicos afectan a cada obligado tributario y hacen referencia a sus obligaciones personales para con la Administración Tributaria, entre las que se encuentra,

¹⁰⁹ Entre otros, Martínez-Buján, Pérez, C., *Derecho penal económico*, 6ª edición, cit. pp. 680-683; Silva Sánchez, J.M., *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, pp. 53-54; Gómez Martín, V., «Delitos de posición y delitos con elementos de autoría meramente tipificadores. Nuevas bases para una distinción necesaria», *RECPC*, nº 14, 2012, p. 21; Morales Prats, F., en Quintero Olivares, G. (Dir.), *Comentarios*, 10ª edición, cit., 2016, pp. 551-552; Bacigalupo Zapater, E., «*Curso de Derecho penal económico*», 2ª edición, 2005, pp. 476-477; Esta tesis es la que ha sido acogida en la jurisprudencia: Véase por todas la STS nº 499/2016 de 9 junio (FJ 3). Según expone MARTÍNEZ-BUJÁN, hay que significar que la doctrina dominante ha entendido, con algunos matices, que el delito de contra la Hacienda Pública únicamente puede ser ejecutado por un círculo restringido de sujetos, en la medida en que sólo el obligado al pago de la deuda tributaria o el beneficiario de la devolución indebida o del beneficio fiscal están en situación de poder realizar plenamente todos los elementos del tipo. Así en el círculo de sujetos activos, habría que incluir al contribuyente y al sustituto del contribuyente (art. 36 LGT), a los enumerados en los artículos 37 y ss. LGT y a los responsables del tributo (arts. 41 ss. LGT). Cuestión discutida es el supuesto del representante legal o voluntario (arts. 45 y 46 LGT). Si bien es cierto, la opinión mayoritaria se inclina por negarle esa condición, otros autores sostienen, sin embargo, la conveniencia de incluir al representante voluntario en el círculo de sujetos activos del delito. Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal económico*, PE, 6ª edición, cit., pp. 681-682.

¹¹⁰ Véase al respecto Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal económico*, PE, 6ª edición, cit., p. 666; Morales Prats, F., «*De los delitos contra la Hacienda Pública*», en Quintero Olivares, G. (Dir.), *Comentarios*, 10ª edición, cit., pp. 539-681; 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*, 2010, p. 98.

¹¹¹ Véase Ferreiro Lapatza, J., *Curso de Derecho financiero español. Instituciones*, 25ª edición, 2006, p. 178; Rodríguez Márquez, J. / Martín Fernández, J. / Ferreiro Lapatza, J., *Curso de Derecho Tributario. Sistema tributario español*, 8ª edición, 2013, p. 213; Martín Queralt J. / et al., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 31ª edición, 2020, pp. 255-256; Mauricio Subirana, S., *Derecho financiero y tributario*, 2ª edición, 2019, p. 103.

¹¹² 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 cambio, según establece el art. 29.1 LGT son «*obligaciones formales*» 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.

principalmente, el pago de tributos (art. 19 LGT) y cuyo incumplimiento, activo u omisivo, puede alcanzar a fundamentar una eventual responsabilidad penal siempre y cuando concurren todos los elementos configuradores del tipo penal (art. 305 CP).

En el IVA, tributo objeto de defraudación en el *fraude carrusel*, en principio la relación *jurídico-tributaria* entre el sujeto pasivo y la Administración Tributaria viene determinada, además de por las normas de aplicación generales de la LGT, por las normas de aplicación específicas contenidas en la LIVA y su reglamento de desarrollo¹¹³. De forma que, todos aquellos sujetos que realicen uno de los hechos imposables descritos en el art. 1 LIVA, esto es, entregas de bienes, adquisiciones de bienes intracomunitarias y prestaciones de servicios, estarán vinculados a la Administración Tributaria en virtud de la antedicha relación jurídico-tributaria. Y, por ende, sujetos al cumplimiento de las obligaciones impuestas por el art. 164 LIVA. Sobre estos sujetos pasivos recae pues un *deber especial* cuya infracción los sitúa en el círculo de *sujetos cualificados* que pueden resultar penalmente responsables en el delito contra la Hacienda Pública. A excepción de los discutidos supuestos de simulación negocial como se verá.

Lo anterior, hilvana además con la configuración del art. 305 CP como una norma penal *in albis*, en tanto que debe ser completada con la normativa fiscal vigente al momento en cuestión: tanto la de carácter general, como la específica del impuesto cuyo pago se dice eludido¹¹⁴. Esta vinculación entre norma penal en blanco y relación jurídica tributaria es reflejada de forma clara en la STS nº 209/2019, de 22 de abril, cuando refiere que,

«(...) la existencia de una relación jurídica tributaria -definible en sentido amplio como aquella existente entre el impositor del tributo y el obligado a satisfacerlo-, constituye un presupuesto implícito de tipicidad del delito de defraudación a la Hacienda Pública que explica su naturaleza de norma penal en blanco, ya que dicho presupuesto no aparece en el art. 305 de forma expresa, siendo necesaria para la determinación de su concurrencia la aplicación de una norma jurídica tributaria».

Así pues, el delito fiscal constituye una norma penal incompleta en la que la conducta o la consecuencia jurídico-penal no se encuentra agotadoramente prevista en ella, debiendo acudir para su integración a otra norma distinta, en la que los términos de la norma penal se

¹¹³ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido; Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal; el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria.

¹¹⁴ Véase sobre el delito fiscal como norma penal en blanco: en la jurisprudencia del TS la STS nº 499/2016, de 9 de junio (FJ 3), STS nº 832/2013, de 24 de octubre (FJ 6), y; en la jurisprudencia del TC en particular la STC nº 87/2001, de 2 de abril (FJ 8) que de forma concisa expone *«(...) el delito contra la Hacienda Pública constituye una norma penal en blanco, cuyo supuesto de hecho se configura a partir de los elementos esenciales precisados en la norma penal y su complemento determinado en la normativa tributaria (...)».*

complementan con lo dispuesto en leyes extrapenales¹¹⁵. De ahí que, para definir y entender elementos capitales como los deberes tributarios preexistentes, el sujeto obligado a cumplirlos, las formas y plazos legales de tributación previstos para el tributo defraudado, el pago del tributo etc. haya que acudir necesariamente a la normativa tributaria. De esta indagación se constata la existencia de la relación *jurídico-tributaria* que conecta a los sujetos *activos y pasivos* de dicha relación (la Administración, el contribuyente, su sustituto, etc.) con el *hecho imponible* del que deriva la obligación tributaria incumplida con relevancia penal¹¹⁶.

El delito contra la Hacienda Pública está considerado además como *delito de resultado*¹¹⁷, que tiene lugar mediante la realización de una *acción u omisión* defraudadora determinante del perjuicio económico a la Hacienda Pública en cuantía superior a 120.000 euros¹¹⁸. De acuerdo

¹¹⁵ Exponen MARTÍN/SANTANA que la configuración del delito contra la Hacienda Pública como *norma penal en blanco* ha planteado dudas acerca de la aplicación, en el ámbito penal, de dos figuras singulares del ordenamiento tributario que parten de presunciones *a priori* incompatibles con el Derecho Penal. La primera se trata de la «*estimación indirecta*» como método subsidiario de determinación de la base imponible prevista en el art. 53 LGT en relación con el art. 158 LGT, que permite acudir a métodos indiciarios para calcular la base imponible del impuesto cuando, debido a determinadas circunstancias (falta de presentación de declaraciones o presentación incompleta o inexacta; resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora; incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales; desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos) resulte imposible determinarla mediante estimación directa. Se trata de una técnica problemática en el ámbito penal cuya aplicación ha sido admitida ya que, de otro modo, bastaría ofrecer resistencia a las actuaciones inspectoras en el marco del derecho de defensa para eludir eventuales responsabilidades penales [vid STS nº 88/2017 de 15 de febrero (FJ 5)]. La segunda figura es el «*instituto de ganancias patrimoniales no justificadas*», en cuya virtud se establece una presunción de renta respecto de aquellos bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con los ingresos o patrimonio declarado por el contribuyente. Dos condiciones son necesarias para su aplicación: de un lado, que se utilice como una presunción *iuris tantum*, también en el ámbito tributario; de otro, que la posible prueba en contrario no se limite, como sí sucede en materia tributaria, a la acreditación de que tales bienes ya eran titularidad del contribuyente en un ejercicio prescrito. A contrario, se admite para la destrucción de la presunción, que el presunto culpable ofrezca una explicación plausible acerca del origen de los referidos bienes [vid STS nº 789/2012 de 11 de octubre (FJ 31)]; Martín Fernández, J. / Santana Lorenzo, M.; «*Los delitos contra la Hacienda Pública: El llamado delito fiscal*», en Martín Fernández, J. / Santana Lorenzo, M. (Coords.), *La prevención de los delitos contra la Hacienda Pública y el blanqueo de capitales a través del compliance: aspectos prácticos*, 2018, pp. 93-95.

¹¹⁶ Ferré Olivé, J.C., *Tratado*, cit., pp. 393-394.

¹¹⁷ STS nº 2069/2002, de 5 de diciembre (FJ 2); STS nº 797/1999, de 20 de mayo (FJ 3); STS nº 181/1993, de 9 de marzo (FJ 2).

¹¹⁸ Véase STS nº 89/2019, de 19 de febrero (FJ 3); Sobre el umbral exigido de 120.000 euros viene discutiéndose de largo en la doctrina. Para un sector doctrinal el perjuicio sería un elemento del tipo, una característica del resultado típico que debe ser abarcada por el dolo eventual del autor del delito, bastando que al momento de la ejecución el autor conozca la ocultación o falsificación de los fundamentos o presupuestos del hecho imponible, conocedor de que de ello se deriva un perjuicio patrimonial para la Hacienda Pública, Martínez-Buján, Pérez, C., *Derecho penal económico, PE*, 6ª edición, cit. p. 677; Brandariz García, J.A., *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, 2000, p. 483; De la Cuesta Arzamendi, J.L.; «*El fraude en materia de ingresos de la Unión Europea y su tratamiento por el Derecho Penal español*», en Morales Prats, F. / Quintero Olivares, G. (Coords.), *El nuevo derecho penal español: estudios penales en memoria del profesor José Manuel Valle Muñiz*, 2001, p. 1023; En cambio, el legislador, en el Preámbulo de la LO 7/2012, califica el límite cuantitativo de este delito como *condición objetiva de punibilidad*, posición reforzada en la jurisprudencia del TS más reciente, véase la ya citada STS nº 89/2019, de 19 de enero (FJ 3), la STS nº 499/2016 de 9 de junio (FJ 3) y la STS nº 13/2006, de 20 de enero (FJ 9).

con AYALA GÓMEZ¹¹⁹, el precepto regula de forma genérica como única conducta punible la consistente en *defraudar*¹²⁰ y, a partir de la misma, se desarrollan las concretas modalidades activas u omisivas que pueden llevarse a cabo, estas son: i) la *elusión del pago* de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie; ii) la *obtención de devoluciones* indebidas, y; iii) el *disfrute de beneficios fiscales* indebido. Como afirma ALONSO GONZÁLEZ¹²¹ Todos estos supuestos en puridad implican el no ingreso indebido de una deuda tributaria, aunque ciertamente, el disfrute indebido de beneficios fiscales es reconducible a alguna de las dos anteriores, pues implica dejar de pagar el tributo, o, en su caso, obtener ilegítimamente una devolución tributaria.

En el IVA, las formas de comisión del delito tienen sus propias particularidades derivadas de la singularidad del funcionamiento del tributo, en especial, en lo relativo a la cuantificación de la cuota defraudada. Conviene significar que en este impuesto el importe de la cuota a ingresar deriva de la diferencia entre el IVA devengado (a ingresar) y el IVA soportado (deducible), de forma que lo recaudado por el Estado del proveedor por la venta de bienes y servicios será devuelto con posterioridad al adquirente de aquellos. De ahí que pueda advertirse una doble vertiente: De un lado, una *cuota a ingresar* a la Hacienda Pública por el sujeto que repercute y; de otro, un *importe a devolver* al sujeto repercutido, lo que podrá articularse mediante el mecanismo de la deducción de dicho importe en subsiguientes declaraciones del impuesto, o a través de la solicitud de devolución del mismo en líquido. Respecto a la primera, el no ingreso de la cuota por importe superior a 120.000 euros comportará la comisión del delito en la modalidad de *elusión del pago de tributos*. En cuanto a la segunda, si se trata de una devolución de un importe líquido como resultado de una maquinación delictiva previa, estaríamos ante la modalidad de *obtención indebida de devoluciones*. Sin embargo, si se trata de una minoración de cuotas a través de la deducción de IVA anteriormente soportado, estaríamos nuevamente ante la modalidad de elusión del pago del tributo.

De las tres modalidades de defraudación a la Hacienda Pública que regula el art. 305 CP, 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 *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 el *bróker* 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

¹¹⁹ Ayala Gómez, I., en VV.AA., *Delitos e infracciones*, cit., p. 104.

¹²⁰ El empleo del verbo «*defraudar*» indica que siempre existirá un cierto engaño a la Hacienda Pública, lo que ha permitido afirmar 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, véase STS nº 40/2020, de 6 de febrero (FJ 2).

¹²¹ Alonso González, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., pp. 107-108.

pago de tributos, la del *bróker*, 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 al *bróker* genera a estos un crédito que la Administración Tributaria ha de compensarles o devolverles de acuerdo con la mecánica natural del impuesto.

Las dos modalidades defraudatorias vinculadas al *fraude carrusel* que se han señalado, tienen distintas formas de consumarse. Mientras que la elusión del pago de tributos puede hacerlo 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.

2.2. Modalidades de defraudación al IVA vinculadas al fraude carrusel.

2.2.1. La elusión del pago de IVA.

El núcleo de esta modalidad comisiva exige *defraudar* eludiendo fraudulentamente el pago del tributo que se hubiera devengado. Explica FERRÉ OLIVÉ¹²² que «*eludir*» 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 distinguen 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, de los que exigen como presupuesto necesario un *acto administrativo de liquidación*¹²³. 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.

¹²² Ferré Olivé, J.C., *Tratado*, cit., p. 418.

¹²³ Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal económico, PE*, 6ª edición, cit., p. 686.

En la elusión del pago del tributo es posible identificar una conducta *activa* y otra *omisiva*, aunque en determinados casos pueden entremezclarse¹²⁴: 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 ésta 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 ponen 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 y consiste directamente en no presentar declaración tributaria 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 engañarla¹²⁵, en ese sentido explica la STS nº 1505/2005, de 25 de noviembre¹²⁶, 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 *trucha* adquiriente de los bienes realizará una subsiguiente entrega interior gravada con IVA que repercutirá en factura al nuevo adquiriente, la *pantalla* o directamente el *bróker*, 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 sociedades *trucha* 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 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 innecesidad 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 conducta activa presentando efectivamente la *declaración-*

¹²⁴ Alonso González, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., p. 138.

¹²⁵ El *engaño defraudatorio* en el delito fiscal no se corresponde exactamente con el previsto para el delito de estafa. Precisa la STS nº 40/2020, de 6 de febrero (FJ 2) con cita a la STS nº 737/2006, de 20 de junio y STS nº 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».*

¹²⁶ STS nº 1505/2005, de 25 de noviembre (FJ 2).

autoliquidación, pero 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 jurisprudencial 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 produce 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 revertido, 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 no tendrá 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* del *bróker*. Piénsese en operaciones en las que la *pantalla* adquiere mercancías primas que vende al *bróker* 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 el *bróker* 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 el *bróker* en la trama, al margen de la posible organización y dirección de la trama, 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.

2.2.2. 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 junio¹²⁷, 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 incluso opiniones que mantenían su atipicidad¹²⁸. Esa problemática era explicitada en la Memoria del proyecto de LO 6/1995, de 29 de junio¹²⁹, 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 tributarias¹³⁰. 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*¹³¹. 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

¹²⁷ 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.

¹²⁸ Véase Launa Oriol, C. / Moruelo Gómez, C., «*El delito contra la Hacienda Pública*», en Camacho Vizcanío, A. (Dir.), *Tratado de Derecho Penal Económico*, 2019, p. 1448 y ss.; Ayala Gómez, I., en VV.AA., *Delitos e infracciones*, cit., p. 149 y ss.; Pérez-Crespo Paya, F., «Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social», *CGC*, nº 15, 1996, pp. 214-215.

¹²⁹ 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, nº 120, 1995, p. 286.

¹³⁰ Gutiérrez Gómez, E., «*Delito fiscal y delito de estafa. Las devoluciones indebidas*», en VV.AA., *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2021, p. 118.

¹³¹ Ferré Olivé, J.C., *Tratado*, cit., p. 424.

Tributaria al hacer entrega material al obligado tributario de la cantidad cuya devolución fue solicitada¹³². 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 SÁENZ¹³³ pueden identificarse en: i) un importe solicitado superior 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) conciencia del carácter indebido de lo solicitado y voluntad de conseguir la devolución en el sujeto infractor. Por su parte, MARTÍNEZ-BUJÁN¹³⁴ 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 de 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 OLIVÉ¹³⁵, 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, por ejemplo, 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, pone de manifiesto CHOCLÁN MONTALVO¹³⁶ que se presentan no pocos problemas a la hora de comprobar la concurrencia de

¹³² Véase sobre el momento consumativo del delito el epígrafe 2.4 del presente capítulo.

¹³³ 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.

¹³⁴ Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal económico*, PE, 6ª edición, cit., p. 688.

¹³⁵ Ferré Olivé, J.C., *Tratado*, cit., p. 423; En el mismo sentido, Ayala Gómez, I., en VV.AA., *Delitos e infracciones*, cit., p. 154 y ss.

¹³⁶ Choclán Montalvo, J.A., *La aplicación práctica*, 2ª edición, cit., p. 244.

los presupuestos objetivos del tipo 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, sosteniendo la vigencia (*rectius*: aplicabilidad) de este último sobre la base de la exigencia de una *relación jurídico-tributaria* como presupuesto del delito fiscal¹³⁷. 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 *intrañeus* 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.

En la doctrina, un sector creciente ha venido afirmando con acierto que el delito fiscal en tanto que tipo penal especial propio tendría una *naturaleza mixta* que exige en su tipificación actual (ya desde la redacción llevada a cabo por la LO 6/1995, que se mantuvo en el vigente texto con la aprobación del nuevo CP merced a la LO 10/1995) un elemento de *infracción de deber* y un elemento de *realización típica general*¹³⁸. En efecto, nos encontramos ante un delito que básicamente se construye sobre el fundamento de la infracción de un *deber extrapenal específico* que reside en la LGT y que esta impone al obligado tributario consistente en la obligación de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas basado en la particular relación personal que mantiene con la Hacienda por su condición de obligado tributario. Con todo, el tipo del art. 305 CP no se agotaría exclusivamente en la infracción de tal deber, sino que exigiría adicionalmente un componente de *realización típica general*, accesible a la responsabilidad de terceros, que supone que, para imputar objetivamente el resultado al obligado tributario (infractor del deber),

¹³⁷ 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*, 2ª edición, cit., p. 88 y ss.; Aparicio Pérez, J., *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, 1997, p. 115 y ss.; Gutiérrez Gómez, E., en VV.AA., *La aplicación práctica*, cit., p. 123 y ss.; Ferré Olivé, J.C., *Tratado*, cit., p. 424 y ss.

¹³⁸ De esta opinión, Martínez-Buján Pérez, C.; «*Autoría y participación en el delito fiscal*», en Demetrio Crespo, E. / Sanz Díaz-Palacios, J.A. (Dir.), *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios*, 2019, p. 111; Silva Sánchez, J.M., *El nuevo escenario*, cit., p. 65 y ss.; Gómez Martín, V., «*Delitos especiales y moderna dogmática del Derecho Penal económico: ¿un matrimonio bien avenida?*», en Silva Sánchez, J.M. / Miró Llinars, F. (Dir.), *La teoría del delito en la práctica penal económica*, 2013, p. 429 y ss.; el mismo; «*La responsabilidad penal del asesor fiscal*», *LLP-RDPPP*, nº 73, 2010; Ferré Olivé, J.C., *Tratado*, cit., p. 182 y ss.

haya de acreditarse además la creación de un riesgo no permitido¹³⁹. De acuerdo con GÓMEZ MARTÍN¹⁴⁰, se trataría de un delito especial de *posición no institucional*¹⁴¹, cuyo fundamento del dominio del riesgo típico reside en el ejercicio de una función social no institucional que coloca al autor del delito en una posición especial de dominio respecto al bien jurídico¹⁴². Encontrándose pues el *intraeus*, en tal escenario, obligado por un deber jurídico extrapenal dimanante de la propia normativa tributaria (LGT). De forma inequívoca, afirma el citado autor que el obligado tributario, único posible autor del delito, ocupa frente a otros sujetos ajenos a dicha relación una posición especial con respecto al fomento y a la indemnidad del bien jurídico protegido en dicho delito, esto es, el Erario, de la que se desprende un deber jurídico-penal especial de no defraudación tributaria. Dicho deber coincide, en lo sustancial, con el deber extrapenal general que la LGT impone al obligado tributario, y que consiste en la obligación de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. Así es que, en la configuración planteada por GÓMEZ MARTÍN, el delito presenta una doble dimensión objetivo-personal. De una parte, *objetiva y comunicable* a todos los intervinientes en el hecho que la conozcan. De otra, *personal e incommunicable al extraneus*¹⁴³.

Bien, partiendo de la concepción del delito fiscal como un tipo penal de *naturaleza mixta*, en la modalidad comisiva de obtención indebida de devoluciones por simulación, cuando ya no se está en disposición de afirmar la existencia de hecho imponible, relación jurídico-tributaria y sujeto obligado porque las operaciones comerciales son inexistentes y no generan IVA soportado y deducible, parece evidente que la conducta de solicitar la devolución de importes tributarios ficticios, mediante una maquinación artificiosa tendente a generar un *error* en la Administración Tributaria realizada por quien se presenta ante la Hacienda como titular de un derecho fingido no puede subsumirse en el tipo del art. 305 CP. Ya no estaríamos ante la presencia de un sujeto cualificado que por su especial posición de obligado tributario se le exige la observancia de un deber especial extrapenal que lo sitúa en una posición privilegiada frente al bien jurídico. Mas al contrario, estaríamos ante un sujeto que aparenta serlo, esto es, que no ostenta la condición de obligado tributario porque la relación jurídica que debería vincularlo con la Administración Tributaria en el IVA para llegar a ser sujeto activo no ha llegado a nacer. La consecuencia más directa que se derivaría de esta conclusión es que en la modalidad de obtención indebida de devoluciones por *simulación*, al no existir hecho imponible, relación jurídico-tributaria ni obligado tributario, la calificación jurídica de la conducta, obtener devoluciones de cuotas de IVA

¹³⁹ Martínez-Buján Pérez, C., en Demetrio Crespo, E. / Sanz Díaz-Palacios, J.A. (Dir.), *El delito fiscal*, cit., p. 112.

¹⁴⁰ Gómez Martín, V., *RECPC*, cit., p. 21.

¹⁴¹ Para GÓMEZ MARTÍN en los delitos especiales debe distinguirse entre aquellos que lo son en sentido estricto o de posición y en sentido amplio o con elementos meramente tipificadores. Los primeros, se caracterizan por que, en ellos, solo pueden ser autores del delito determinados sujetos que se encuentran en una posición especial con respecto al bien jurídico protegido. Los segundos, porque la restricción del círculo de posibles autores obedece, fundamentalmente, a razones de tipificación de una determinada realidad fenomenológica habitual, en Gómez Martín, V., *RECPC*, cit., p. 21.

¹⁴² Gómez Martín, V., «*La actuación por otro y la participación de extranei en delitos especiales. Un estudio sistemático de los arts. 31.1 y 65.3 CP*», en Carbonell Mateu, J.C. / et al., *Estudios penales en homenaje al profesor Cobo del Rosal*, 2005, p. 443.

¹⁴³ Gómez Martín, V., en Silva Sánchez, J.M. / Miró Llinares, F. (Dirs.), *La teoría del delito*, cit., p. 425 y ss.; el mismo, *RECPC*, cit., p. 5 y ss.

ficticias por importe superior a 120.000 euros, no podría ser considerada *prima facie* constitutiva de delito fiscal, sino del tipo común de estafa. Algo que a su vez incide directamente en la discusión sobre la validez de la participación del *extranei* en el delito especial, pues aquel dejaría de serlo.

Respecto a esta cuestión se ha pronunciado el TS alejándose del planteamiento anterior y acrecentando las dudas de subsunción típica que se han venido produciendo en la doctrina e incluso en su propia jurisprudencia¹⁴⁴ a raíz de los casos de solicitud de devoluciones indebidas por *simulación*. Con todo, en la STS nº 751/2017, de 23 de noviembre¹⁴⁵, aunque mantiene la calificación del órgano judicial de primera instancia como tentativa de estafa agravada por motivos bien distintos a los que ahora me refiero (la no concurrencia de la *condición objetiva de punibilidad* cifrada en 120.000 euros)¹⁴⁶, se pone de manifiesto que:

«(...) 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, 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».

De este planteamiento se colige 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, sino 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

¹⁴⁴ El propio TS ha sostenido la aplicación del delito de estafa en supuestos de simulación. Un ejemplo es la STS nº 163/2008, de 8 de abril (FJ 2) donde ponía de manifiesto que *«subsiste la calificación del delito contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social como un delito especial propio, que, como tal, solo puede cometer como autor el obligado tributario. Es decir, que, en la obtención indebida de devoluciones por IVA, el delito fiscal solamente puede ser cometido por quien sea contribuyente por ese tributo. Si, no siéndolo, falsea la documentación para aparentar que lo es, obteniendo así la devolución, los hechos deben ser calificados como constitutivos de un delito de estafa. Dicho de otra forma, el principio de especialidad, que conduce a considerar los hechos como delito fiscal o infracción administrativa en caso de no superar las cuantías establecidas en la ley, solo opera cuando el sujeto activo es el requerido por el tipo como autor. Por lo tanto, también desde esta perspectiva la calificación de la Audiencia es correcta».*

¹⁴⁵ STS nº 751/2017, de 23 de noviembre (FJ 1) que modifica el criterio anteriormente mantenido en la STS nº 163/2008, de 8 de abril; *Vid* en el mismo sentido la STS nº 89/2019, de 19 de febrero (FJ 3); SAP Barcelona nº 113/2018, de 11 de febrero (FJ 6).

¹⁴⁶ A esta sentencia me refiero nuevamente en el epígrafe 2.3.2, pues el criterio de apreciación del delito de estafa intentado en los supuestos en los que no concurre la *condición objetiva de punibilidad* (120.000 euros) fue modificado posteriormente por la STS nº 89/2019, de 19 de febrero. Se trataría de supuestos distintos a los que estamos analizando aquí, que se refieren específicamente a los casos de *simulación* e inexistencia de *relación jurídico-tributaria*.

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.

Esta configuración del sujeto activo podría llegar a cuestionar la caracterización clásica del delito fiscal como tipo especial con elemento cualificado de autoría en esta modalidad comisiva. O, como mínimo, alcanzaría a prejuzgar su consideración de tipo especial en *sentido estricto* (de posición no institucional). Si sujeto activo del delito ya no es únicamente el titular de la relación jurídico-tributaria que ostenta la condición de *obligado tributario* con elemento de infracción de deber como se ha venido sosteniendo hasta ahora, sino cualquier empresario o profesional que decida aparentar ser el titular del derecho a la devolución, difícilmente podría ya mantenerse la condición de delito especial en esta modalidad comisiva por *simulación*. Salvo que se entienda, eso sí, que el delito se configura como un tipo especial en *sentido amplio* (con elementos de mera tipificación). En efecto, desde esta perspectiva, el sujeto activo ya no estaría en una posición privilegiada respecto al «*fomento e indemnidad*» del bien jurídico, ni tampoco tendría un deber institucional o social resultante de esa posición. Sería sujeto activo por el mero hecho de obtener las devoluciones indebidas en su condición de *empresario* o *profesional* titular de deberes y obligaciones tributarias (dominio ejecutivo del hecho típico) y no porque ostente una cualidad especial de sujeto pasivo frente al tributo, es decir, sería sujeto activo porque determinadas conductas delictivas acostumbran a ser realizadas por determinados grupos de sujetos. En este caso serían, como digo, *empresarios* y *profesionales*, los cuales se hallan vinculados al tributo por el mero hecho de estar dados de alta en esa condición de acuerdo con la normativa tributaria y no porque hayan realizado el hecho imponible que da lugar a la relación jurídico-tributaria.

Con todo, la interpretación que realiza el TS de la figura del sujeto activo del delito en los supuestos de obtención indebida de devoluciones por *simulación* se dice congruente con la previsión del art. 305.2 CP tras la reforma operada por la LO 7/2012. Al disponer el precepto de un criterio delimitador del periodo impositivo, refiere la posibilidad de comisión de la modalidad defraudatoria por recepción de devoluciones indebidas en situaciones en las que el hecho típico se desarrolla «*en el seno de una organización o grupo criminal o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva*». La anterior previsión resolvería, con exclusión de la aplicación del delito de estafa, la duda sobre la identificación del sujeto activo del delito, que de ordinario será el obligado tributario, normalmente por el incumplimiento de su deber especial extrapenal, pero también quien aparenta ser sujeto de la relación jurídico-tributaria en la modalidad de obtención de devoluciones indebida¹⁴⁷.

¹⁴⁷ Resulta interesante referenciar la STS nº 649/2017, de 3 de octubre (FJ 5) que descarta la aplicación del delito de estafa intentada y opta por la tentativa de delito fiscal en un supuesto de obtención de devoluciones de IVA ficticias a través de cuatro sociedades sin la existencia de una relación jurídico-tributaria previa. El TS acoge la tesis planteada por el Ministerio Fiscal y en especial la del Abogado del Estado, que por su interés reproducimos íntegramente: «1) *En los hechos probados no se descarta la condición de contribuyente de las sociedades, y prueba de ello es que fueron creadas con anterioridad al ejercicio en que se trató de cometer el fraude (2009), ya que alguna de las cuales fueron constituidas en 2003. Las citadas sociedades tienen existencia efectiva y por ende están dotadas de personalidad jurídica de conformidad al art. 35.1 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre (General Tributaria), por lo que son verdaderos obligados tributarios, desde su creación;* 2) *A efectos dialécticos el Código Penal reconoce la*

Dejando a un lado ya el debate anterior, en el marco del *fraude carrusel*, las solicitudes de devoluciones de IVA son realizadas generalmente por la sociedad que actúa como *bróker* 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 administrativo 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 *bróker* 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*,

existencia de delito fiscal en casos de ausencia de verdadero contribuyente y de una actividad económica real. Así el art. 305.2 CP nos habla de «personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva...». Igualmente, el art. 305 bis, introducido por Ley Orgánica 7/2012 que recoge el tipo agravado, nos habla de «ocultar o dificultar la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito...». 3) La obtención indebida de devoluciones como delito fiscal es compatible con el carácter de delito especial propio. Así, el autor del delito de obtención indebida de devoluciones, no tiene por qué ser necesariamente el contribuyente del impuesto, sino el titular de la devolución indebidamente obtenida, ya que el concepto de obligado tributario es de acuerdo con el art. 35 de la Ley General Tributaria más amplio que el de contribuyente, incluyendo entre los obligados tributarios "a los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos». 4) Debe ponerse igualmente de manifiesto que no puede interpretarse el término «devolver o devoluciones» en el sentido estricto de retornar indebidamente a alguien lo que previamente pagó, sino que está basado en la normativa tributaria que distingue dos tipos de devolución: La de ingresos indebidos (art.32 LGT), las devoluciones basadas en la normativa tributaria (art. 31 LGT). Las primeras referidas a los obligados tributarios, a los sujetos infractores y a los sucesores de unos y otros. Las segundas no contienen una relación específica de beneficiarios, de tal suerte que el importe a devolver puede haber sido ingresado por el sujeto pasivo o por otro, o simplemente haber debido serlo; 5) El Abogado del Estado, con buen criterio, no comparte la cita efectuada por el recurrente de la S.T.S. 163/2008 de 8 de abril. Y ello por dos razones: Referirse a hechos anteriores al vigente C.P. Por afectar a un supuesto con características totalmente diversas a las que se refieren las presentes actuaciones. En efecto, al abordar la relación estafa y delito fiscal, se pronuncia con el carácter de obiter dicta, en cuanto mantiene la calificación como delito contra la Hacienda Pública, ya que la «ratio decidendi» es que los hechos examinados son anteriores al vigente Código Penal y en dicho momento no se recogía expresamente la obtención de devoluciones como defraudación tributaria. Por otra parte, la STS nº 163/2008 se refería a un supuesto muy diferente al que ahora nos atañe, pues en aquél caso las sociedades, a cuyo nombre se solicitaban las devoluciones, no tenían actividad mercantil, algunas ni siquiera existían (eran ficticias o inexistentes) y los condenados se sirvieron de documentación falsa para obtener devoluciones a costa de estos. En nuestro caso las sociedades tienen existencia efectiva, antes del ejercicio de 2009; 6) Por último el Abogado del Estado, cita oportunamente la STS nº 423/2010 de 21 de abril, que confirma en sus argumentos la tesis que sostiene la sentencia recurrida»; Véase en el mismo sentido la SAP Barcelona nº 113/2018, de 11 de febrero (FJ 6).

quedando de esa forma la conducta subsumida en el delito fiscal y no en otros tipos penales como el de estafa. Hay que subrayar además con GUTIÉRREZ GÓMEZ¹⁴⁸ 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.¹⁴⁹, 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.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe referir por último que existe la posibilidad de que el sujeto que ha desempeñado el rol de *bróker* (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 la realidad de la operación de adquisición y soportando efectivamente el IVA cuando aquella forma parte de la trama fraudulenta. A mi juicio, este supuesto no podría ser calificado de delito fiscal debido a la no concurrencia del *elemento subjetivo* del tipo penal. El *bróker* 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 penales¹⁵⁰. 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 para la segunda parte del presente trabajo, pues los *compliance programs*, y dentro de ellos el *third party compliance*, podrían desempeñar un papel importante 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 penal¹⁵¹. Sobre esta cuestión volveré más adelante, cuando se haga referencia a la

¹⁴⁸ Gutiérrez Gómez, E., en VV.AA., *La aplicación práctica*, cit., p.125.

¹⁴⁹ Véase STS nº 2476/2001, de 26 de diciembre (FJ 3); STS nº 1629/2001, de 10 de octubre (FJ 2); STS nº 952/2006, de 6 de octubre (FJ 5); STS nº 325/2004, de 11 de marzo (FJ 2); STS nº 737/2006, de 20 de junio (FJ 15); STS nº 952/2006, de 6 de octubre (FJ 5); STS nº 611/2009, de 29 de mayo (FJ 4); STS nº 88/2017, de 15 de febrero (FJ 11); Sobre las distintas posiciones en doctrina y jurisprudencia véase epígrafe 2.4 del presente capítulo.

¹⁵⁰ Choclán Montalvo, J.A., *La aplicación práctica*, 2ª edición, cit., p. 254.

¹⁵¹ 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

posibilidad de exoneración de responsabilidad penal por participación involuntaria en el *fraude carrusel* y las formas de atribución de responsabilidad penal a las personas jurídicas.

2.2.3. Conductas penalmente relevantes de los sujetos infractores: proyección defraudatoria en el IVA repercutido y el IVA soportado.

En los dos capítulos anteriores, se han analizado las modalidades defraudatorias que pueden darse en la mecánica del *fraude carrusel*. Conviene ahora centrar la cuestión en las conductas concretas que pueden llevar a cabo los sujetos infractores, tanto desde la perspectiva del IVA devengado, como desde la del IVA soportado. Con ello, podrá realizarse ya 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) *Conductas sobre el IVA repercutido.*

Un primer grupo de conductas, será el que tiene por objeto el IVA *repercutido*. 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 *bróker* 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 LIVA¹⁵², 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

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.

¹⁵² 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*».

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 *soportado* en las operaciones gravadas con el tributo. Estas serán llevadas a cabo por la sociedad *bróker* 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.

2.2.4. La simulación como figura connatural al fraude.

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 entre 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 misma¹⁵³.

¹⁵³ SAP Madrid nº 672/2019, de 25 de noviembre (FJ 2).

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 *simulación* se recoge en el art. 16 LGT, que, aunque no ofrece una definición legal de la *simulación tributaria*, partiendo de la conceptualización civil, regula las consecuencias que se derivan de la apreciación de la existencia de aquella: 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 no está prevista una definición legal, dentro de la figura de la *simulación*, 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 2012¹⁵⁴, 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 con la verdadera intención de las partes*». Como afirma la STS nº 54/2016, de 11 de febrero¹⁵⁵:

«(...) 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 Pública¹⁵⁶, no es difícil encontrar en la jurisprudencia resoluciones que aborden esta figura consustancial al ordenamiento tributario. Merece la pena citar la STS nº 1336/2002, de 15 de julio¹⁵⁷ 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

¹⁵⁴ STS de 26 de septiembre de 2012, Sala Contencioso-Administrativa (FJ 2).

¹⁵⁵ STS nº 54/2016, de 11 de febrero, Sala de lo Civil (FJ 2).

¹⁵⁶ El actual CP no hace una previsión expresa de la simulación en el delito fiscal. No obstante, 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 (...)».

¹⁵⁷ STS nº 1336/2002, de 15 de julio (FJ 11).

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 nº 751/2003, de 28 de noviembre¹⁵⁸ 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».

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* 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*, aunque bien es cierto que la casuística puede llegar a ser inabarcable. 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, puede hablarse de una *simulación absoluta* si tras la cadena de transacciones fraudulenta no existe ningún otro negocio jurídico oculto¹⁵⁹. 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 implicadas¹⁶⁰.

Ahora bien, la cuestión resulta ser relativamente sencilla en la teoría, mas tremendamente intrincada en la práctica. Apremiar 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 GONZÁLEZ¹⁶¹, 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 delincuentes 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*. Razón demás por la que la apreciación de aquella, como tal, no puede reclamar una prueba plena en el proceso, sino que debe ser el resultado

¹⁵⁸ STS nº 751/2003, de 28 de noviembre (FJ 26).

¹⁵⁹ Véase la SAN nº 9/2019, de 23 de abril.

¹⁶⁰ Véase la SAP Barcelona nº 291/2005, de 26 de enero.

¹⁶¹ Alonso González, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., p. 320.

de una *prueba de presunciones* en la que sea posible obtener ese efecto de la unión de indicios, estos sí, plenamente acreditados, que apunten a la simulación de las operaciones comerciales¹⁶².

2.2.5. Subtipos agravados del art. 305 bis CP.

Con la reforma del CP operada por la LO 7/2012, de 27 de diciembre¹⁶³, 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 años¹⁶⁴. 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 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 haré referencia de forma somera únicamente a las agravaciones de la pena

¹⁶² En este sentido la SAP Las Palmas nº 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*».

¹⁶³ 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.

¹⁶⁴ 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*».

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 carrusel¹⁶⁵. 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 Pública¹⁶⁶. 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 la cuantía de 600.000 euros como límite a partir del cual debía operar la agravación¹⁶⁷. 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*¹⁶⁸, 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 delito¹⁶⁹. Desde el prisma del *fraude carrusel*, tiene especial significancia la

¹⁶⁵ Un ejemplo es la SAN nº 5/2021, de 3 de marzo (FJ 5).

¹⁶⁶ Ferré Olivé, J.C., *Tratado*, cit., p. 547.

¹⁶⁷ Véase por todas la STS nº 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»*.

¹⁶⁸ 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»*.

¹⁶⁹ Expone la STS nº 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»*.

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 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)¹⁷⁰. 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 penal¹⁷¹.

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 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 *bróker* 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, convengo con CHOCLÁN MONTALVO¹⁷² 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 delito¹⁷³.

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 de defraudar y ocultar a los verdaderos responsables. En mi estricta opinión, la modalidad de la letra b) debería absorberla (art. 8.3º 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 idem*. Aun y así, en todo caso, la pena a imponer debería ser modulada dentro de la horquilla penológica

¹⁷⁰ Ferré Olivé, J.C., *Tratado*, cit., pp. 549 y 550.

¹⁷¹ *Ibidem*, cit., pp. 549 y 550.

¹⁷² Choclán Montalvo, J.A., *La aplicación práctica*, 2ª edición cit., p. 123.

¹⁷³ Véanse como ejemplos la SAN nº 5/2021, de 3 de marzo (FJ 5) o la SAN nº 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.

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 infranqueable¹⁷⁴.

2.3. Relevancia penal de la declaración del tributo sin ingreso y la solicitud indebida de devolución sin desplazamiento patrimonial.

2.3.1. Declaración del tributo sin ingreso de la cuota tributaria.

En la práctica no es nada infrecuente que el obligado tributario lleve a cabo una *declaración-autoliquidación* del tributo *sin ingreso*. Puede ocurrir que tras la presentación de aquella no ingrese la cuota tributaria optando por solicitar el *aplazamiento* o el *fraccionamiento* del pago (arts. 65 y 82 LGT y arts. 44 y ss. RGR)¹⁷⁵. En ambos casos habrá cumplido con la obligación de *declaración-autoliquidación*, pero no con el ingreso de la cuota que ha reconocido a través de la declaración del tributo. La falta de tesorería, derivada de una mala situación financiera, que puede incluso representar una especie de *estado de necesidad* que obligue a destinar sus recursos a mantener la viabilidad de la empresa por delante del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, o la simple omisión del pago por falta de diligencia, pueden abocar al *sujeto pasivo* a no cumplir con la obligación de pago de la cuota tributaria que ha reconocido en la declaración del tributo¹⁷⁶.

Conviene determinar pues si esos supuestos de declaración del tributo sin ingreso de la cuota tributaria pueden llegar a implicar la comisión de un delito contra la Hacienda Pública cuando el importe no ingresado supere el umbral de 120.000 euros. La jurisprudencia del TS¹⁷⁷ ha venido manifestando en reiteradas ocasiones que el mero hecho del *impago* no satisface las exigencias del tipo penal. Es necesario algo más en la conducta del autor que permita valorar su *acción* u *omisión* como defraudatoria en cuanto consiste en una conducta de ocultación del hecho imponible ejecutada con la finalidad de eludir el pago del impuesto o de pagar menos de lo realmente debido. Es decir, para la comisión del delito fiscal no es suficiente el impago de la cuota tributaria en sí mismo considerado, sino que es necesaria la concurrencia de un elemento mendaz en la conducta. En ese sentido afirma la STS nº 801/2008, de 26 de noviembre¹⁷⁸ que:

¹⁷⁴ De esta opinión se muestra Echarri Casi, F.J. en sus comentarios personales a la presente tesis doctoral a la luz de la SAN nº 5/2021, de 3 de marzo.

¹⁷⁵ Dispone el art. 65 LGT que «*las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos*». Por su parte el art. 44 RGR establece que «*la Administración podrá a solicitud del obligado aplazar o fraccionar el pago de las deudas en los términos previstos en los artículos 65 y 82 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*».

¹⁷⁶ Véase sobre la situación de grave crisis económica en la empresa que impide hacer frente a los ingresos de los tributos declarados de forma correcta y completa y el estado de necesidad, Ros Raventós, I., *Delito fiscal y tax compliance*, 2019, pp. 94-96.

¹⁷⁷ STS nº 974/2012, de 5 de diciembre (FJ 21).

¹⁷⁸ STS nº 801/2008, de 26 de noviembre (FJ 3).

«(...) para que se produzca la conducta típica del art. 305 C.P. (RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777) no basta el mero impago de las cuotas, porque el delito de defraudación tributaria requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de las bases tributarias (véase STS de 20 de junio de 2.006 (RJ 2006, 5183), entre otras)».

Así, la conducta del sujeto pasivo de presentar la *declaración-autoliquidación* en la que se consigne la *realidad y exactitud* de las bases tributarias excluye cualquier atisbo de *ocultación o mendacidad*. El sujeto pasivo aporta toda la información necesaria para determinar tanto el hecho imponible como la cuota tributaria, juntamente con el reconocimiento explícito de aquella como deuda frente a la Administración Tributaria. Esto permite, sin duda alguna, la posibilidad de su reclamación por la vía ejecutiva, eso sí, con los recargos e intereses de demora que correspondan. A esto hay que añadir que si media una solicitud de *aplazamiento o fraccionamiento* del pago de la deuda tributaria simultáneamente con la *declaración-autoliquidación* del tributo, esta será considerada como una forma de pago. En esos términos se expresa la STS de 10 de mayo de 2007¹⁷⁹ cuando pone de manifiesto que:

«(...) el aplazamiento o fraccionamiento es una modalidad de pago, de manera que conforme a las normas que hemos expuesto, el contribuyente que presentara, vigentes éstas, una declaración-autoliquidación, sin pagar en ese momento la deuda tributaria, pero solicitara simultáneamente su aplazamiento o fraccionamiento, estaría ofreciendo el pago de la misma, pero con condiciones distintas, y si la Administración Tributaria le aceptara éstos (aplazamiento o fraccionamientos) u otros diferentes, y los cumpliera, habría "pagado" su deuda (...) la presentación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento formulada a la vez que se presentaba la correspondiente declaración-autoliquidación, sin ingreso, fuera del plazo voluntario de ingreso voluntario, y sin requerimiento previo, implica una voluntad clara de pagar, pero en las condiciones de aplazamiento o fraccionamiento que, de acuerdo con las normas jurídicas aplicables al caso, acuerde la Administración Tributaria, de manera que conforme a la doctrina que mantiene esta Sala Tercera, la petición implica "per se" la suspensión preventiva del ingreso, y en consecuencia, no procedía dictar Providencia de apremio, con su correspondiente recargo, mientras la Administración Tributaria no resolviera expresamente dicha petición».

En el caso de no cumplir, esto es, si llegado el vencimiento del plazo concedido por la Administración Tributaria no se efectuara el pago, la deuda no se consideraría pagada dando lugar al *procedimiento de apremio*¹⁸⁰. Sin perjuicio de lo anterior, subsistiría la posibilidad de renegociar las condiciones del aplazamiento o fraccionamiento del pago de la deuda acordado con la Administración Tributaria en aras a liquidarla mediante la correspondiente solicitud, siempre y cuando aquella acuerde su procedencia.

Cabe preguntarse qué ocurre en el supuesto hipotético en el que una sociedad sin patrimonio, sin estructura ni actividad y administrada por un *testaferro*, por ejemplo, una *trucha* en el *fraude carrusel*, en lugar de omitir las *declaraciones-autoliquidaciones* para ocultar el hecho imponible o presentarlas de forma falsa o inexacta, las presenta correctamente pero no ingresa la cuota o solicita un *fraccionamiento o aplazamiento* del pago que finalmente incumplirá. Es decir, existiendo desde el inicio una voluntad de apropiarse de la cuota tributaria devengada y una

¹⁷⁹ STS de 10 de mayo de 2007, Sala Contencioso-Administrativa (FJ 3).

¹⁸⁰ Véase art. 54 RGR.

imposibilidad material de reclamar la deuda por la Administración Tributaria en un procedimiento ejecutivo por ser una empresa *insolvente* y contar con un administrador desconocido o igualmente *insolvente*. En mi opinión, en este supuesto debe entenderse la existencia del delito por concurrir en la conducta dolo y caracteres propios de mendacidad. A pesar de que la sociedad no hubiera ocultado la realidad tributaria, llegando incluso a generar una falsa expectativa de cobro con la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, la conducta sería mendaz por existir un *animus defraudandi* desde el principio. El perfil irregular que presentan las *truchas* llevará a apropiarse de la cuota tributaria para luego quedar inactiva y desaparecer del tráfico jurídico, lo que provocará, como se ha dicho, el engaño a la Administración Tributaria y la imposibilidad en todo caso de recaudar la cuota devengada por vía ejecutiva.

2.3.2. Solicitud indebida de devoluciones sin desplazamiento patrimonial.

La solicitud de devolución se lleva a cabo mediante el procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos (arts. 124 a 127 LGT y 122 a 125 del RGGI)¹⁸¹. Este procedimiento tiene por objeto la *devolución* de las cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo, cumpliendo así con una de las principales *obligaciones materiales* a las que viene obligada la Administración Tributaria: la devolución de importes derivada de la normativa de cada tributo (art. 31 LGT)¹⁸². Como explica ESTEVERRI MARTÍNEZ¹⁸³, se trata de un procedimiento que se inicia a instancia de parte, con la presentación de la correspondiente autoliquidación, solicitud de devolución o comunicación de datos, cuando las normas reguladoras de los concretos tributos así lo prevean. Tratándose de IVA, estaremos en presencia de ingresos debidos pero excesivos, cuando deducidas las cuotas devengadas de las que hayan sido objeto de repercusión, resulte una cantidad a devolver en favor del contribuyente.

Pues bien, entrando en el *ámbito penal* que interesa, una vez recibida por la Administración Tributaria la correspondiente autoliquidación, solicitud o comunicación confeccionada con datos y documentos falsos o falseados, conducta que realizará normalmente la sociedad *bróker* en el *fraude carrusel*, esta deberá tramitarla para constatar si el contribuyente tiene derecho o no a percibir la *devolución* pertinente por haber realizado un supuesto ingreso excesivo. En un siguiente paso, el órgano competente deberá resolver la solicitud de la devolución solicitada o, de advertir un fraude, denegarla. En el primer caso, si la Administración Tributaria sucumbe al engaño, tendrá lugar el acuerdo de reconocimiento de la *devolución indebida* (acto de liquidación), que puede entenderse notificado por la recepción de la transferencia bancaria o del cheque a través de una resolución expresa con arreglo al art. 125 RGGI, dando lugar a la

¹⁸¹ Dispone el art. 124 LGT que «según se establezca en la normativa reguladora de cada tributo, el procedimiento de devolución se iniciará mediante la presentación de una autoliquidación de la que resulte cantidad a devolver, mediante la presentación de una solicitud de devolución o mediante la presentación de una comunicación de datos».

¹⁸² El art. 31 LGT establece que «la Administración tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo. Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo».

¹⁸³ Esteverri Martínez E. / et al., *Manual práctico de derecho tributario. Parte general*, 7ª edición, 2022, p. 503.

consumación del delito¹⁸⁴. En el segundo caso, en el que no llega a producirse el *desplazamiento patrimonial* porque la Administración Tributaria deniega la devolución solicitada¹⁸⁵, el TS ha admitido las *formas imperfectas de ejecución* en el delito fiscal al amparo del artículo 16 y 62 CP si la solicitud de devolución pretendida supera los 120.000 euros¹⁸⁶. En ese sentido la STS nº 17/2005, de 3 de febrero de 2005¹⁸⁷, puso de relieve que:

«(...) la sola petición de devolución apoyada en las falsas facturas forma parte del iter delictivo como actividad encaminada a producir el error en quien recibe la solicitud y la documentación falsaria, de suerte que si la acción del agente se detuviera en ese instante podría hablarse de tentativa, pero en ningún caso de consumación (...).»

Así es que el *contribuyente*, con el simple hecho de presentar una solicitud de devolución falsa o falseada por importe superior a 120.000 euros, ya habría llevado a cabo todos los actos necesarios dentro de su esfera de control frente a la Administración Tributaria tendentes a la obtención fraudulenta de devoluciones. Conducta que constituiría ya una *tentativa acabada* de delito contra la Hacienda Pública penalmente reprochable, independientemente de si el *desplazamiento patrimonial* no llega a producirse por causas ajenas a su voluntad (descubrimiento del fraude por la Administración Tributaria). En ese caso, concurrirían todos los elementos necesarios contemplados en el CP para afirmar la existencia de tentativa y la necesidad de punición de aquella en tanto que conducta dirigida a la lesión del bien jurídico (art. 16.1 CP). No obstante, cabría la posibilidad del supuesto de *desistimiento voluntario* (regularización *ex art. 179.3 LGT*)¹⁸⁸ que podría quedar impune, excepto cuando los actos realizados puedan ser constitutivos de delito por sí mismos¹⁸⁹. Lo que tendría lugar si en el *impasse* entre la *solicitud de la devolución*

¹⁸⁴ El *acuerdo de reconocimiento* será notificado al solicitante bien por correo ordinario, bien a través de la sede electrónica de la Agencia Tributaria. En la práctica suele haber un corto espacio de tiempo entre la notificación del acuerdo y la recepción del cheque o la transferencia, por lo que, en el primer caso, suele ocurrir que el dinero llega antes que la notificación enviada por correo ordinario, no así en el segundo, que la notificación se envía por medios telemáticos de forma instantánea y puede consultarse prácticamente al momento.

¹⁸⁵ La Administración Tributaria puede, a la vista de la solicitud presentada, iniciar un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección. Todos ellos, procedimientos de gestión tributaria o de investigación regulados en los arts. 123 y 141 LGT, dirigidos a comprobar la veracidad de los datos contenidos en la solicitud de devolución, así como su procedencia desde el punto de vista jurídico tributario. En el transcurso de esos procedimientos la Administración puede advertir, no solo su improcedencia, sino su naturaleza fraudulenta, Alonso González, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., p. 177.

¹⁸⁶ Véase STS nº 89/2019, de 19 de febrero (FJ 3); STS nº 649/2017, de 3 de octubre (FJ 5); STS nº 17/2005, de 3 de febrero (FJ 5).

¹⁸⁷ STS nº 17/2005, de 3 de febrero (FJ 5).

¹⁸⁸ Art. 179.3 LGT: «Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas. Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de lo previsto en el artículo 27 de esta ley y de las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes».

¹⁸⁹ Gutiérrez Gómez, E., en VV.AA., *La aplicación práctica*, cit., p. 117.

indebida y el *desplazamiento patrimonial* el sujeto infractor comunica a la Administración Tributaria la irregularidad de la solicitud antes de que sea descubierta por aquella. En ese caso podría hablarse de un *desistimiento de la tentativa* (tentativa acabada) que podría eximir de responsabilidad por evitar voluntariamente la *consumación* del delito fiscal *ex art.* 16.2 CP, sin perjuicio de la responsabilidad tributaria y especialmente penal en la que pudiera haber incurrido por las *falsedades documentales* cometidas (aunque esta ya más benévola) al incluir en dicha solicitud irregular los documentos falsos o falseados que generaron el derecho de crédito ilegítimo.

Una cuestión problemática que suscitó ciertas incongruencias en la jurisprudencia estaba relacionada con la necesidad de concurrencia del requisito de punibilidad de 120.000 euros para poder apreciar la comisión del delito fiscal incluso en los casos de inexistencia de *desplazamiento patrimonial*. Lo que, desde una perspectiva resultadista, podría cuestionar incluso la posibilidad de apreciar la *tentativa* del delito fiscal al menos en esta modalidad comisiva. En esta línea, la ya citada STS nº 751/2017, de 23 de noviembre¹⁹⁰, no apreció los hechos como un delito fiscal intentado sino de estafa en ese mismo grado de ejecución. Las cantidades que se reclamaron de forma indebida y artificiosa no llegaron a hacerse efectivas porque la Administración Tributaria, previo examen conjunto de las actuaciones y la documentación en su poder, advirtió que el derecho a la deducción se había creado de forma artificiosa. Afirmaba la Ilma. Sala que:

«(...) Los 120.000 euros expresan una condición objetiva de punibilidad que, necesariamente, debe concurrir en el hecho para afirmar la existencia del delito. Es el criterio del legislador para diferenciar el ilícito administrativo del penal, de manera que su concurrencia es precisa, no sólo para la condena penal, sino para el inicio de las actuaciones, conforme a las exigencias del art. 251 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) que dispone que la constatación de los indicios de delito contra la Hacienda supone la realización de la liquidación por un importe que supere el límite, con las excepciones a esa liquidación previstas en el art. 250 de la misma ley. La exigencia de los 120.000 euros no es el resultado causal respecto a la acción defraudatoria, sino un elemento del delito consistente en la superación de determinada cantidad para diferenciar la infracción administrativa de la penal y requiere su efectiva concurrencia como elemento definidor del delito. Como tal condición de punibilidad, no requiere ser abarcada por el dolo, y su concurrencia es obligada como elemento del delito».

La sentencia referida llega a la conclusión de que desde una perspectiva *culpabilística*, podría admitirse que la intención defraudatoria surge en el momento en que el sujeto obligado decide causar un perjuicio a la Hacienda Pública, pero lo cierto es que, aunque le anime este dolo, su comportamiento no será punible como delito fiscal si la suma defraudada no alcanza la cantidad establecida en el CP una vez realizada la pertinente liquidación (perjuicio). En el caso enjuiciado, al no producirse realmente tal perjuicio en cantidad que superara los 120.000 euros como *condición de punibilidad*, la Sala rechazó la subsunción de la conducta defraudatoria en la tentativa de delito fiscal y confirmó la *tentativa de estafa*.

No obstante, ese argumento, asaz criticable por fulminar la posibilidad de apreciar las reconocidas *formas imperfectas de ejecución* del delito fiscal en esta modalidad comisiva, fue posteriormente

¹⁹⁰ Véase STS nº 751/2017, de 23 de noviembre (FJ 1).

rectificado en la también citada STS nº 89/2019, de 19 de febrero¹⁹¹. En contra de aquel criterio, en este caso sí apreció la existencia de una *tentativa* de delito fiscal descartando la de estafa:

«(...) efectivamente en la sentencia nº 751/2017, 23 de noviembre (RJ 2017, 5294), señalábamos que la exigencia de los 120.000 euros no es el resultado causal respecto a la acción defraudatoria, sino un elemento del delito consistente en la superación de determinada cantidad para diferenciar la infracción administrativa de la penal y requiere su efectiva concurrencia como elemento definidor del delito. Como tal condición de punibilidad, no requiere ser abarcada por el dolo, y su concurrencia es obligada como elemento del delito. Sin embargo, tal elemento concurre desde el momento en que las cantidades que se reclamaron a la Agencia Tributaria en cada uno de los cinco supuestos contemplados en el apartado de hechos probados superaban los 120.000 euros que exige la norma penal. (...) En consecuencia, superando la cuantía de cada una de las devoluciones que se pretendían la cantidad de 120.000 euros, podemos afirmar, como decíamos, la concurrencia de la condición objetiva de punibilidad».

Restaría determinar si los supuestos en los que la solicitud indebida de devoluciones frustrada no supera el importe de 120.000 euros, esto es, cuando no concurre la *condición objetiva de punibilidad*, son subsumibles en el *delito de estafa* o son reconducibles al régimen de *infracciones tributarias*. En particular, a los arts. 193 y 194 LGT que regulan como infracción la solicitud indebida de devoluciones mediante la *omisión* de datos relevantes o la *inclusión* de datos falsos en autoliquidaciones. Sobre esta cuestión señala FERRÉ OLIVÉ¹⁹² que, de aceptar la responsabilidad por *estafa*, no solamente afectaría al delito fiscal, sino que esa solución se aplicaría a todos los fraudes que no alcanzasen la cuantía de 120.000 euros señalados por el precepto penal, desplazando así las *infracciones administrativas* de naturaleza tributaria (arts. 193 y 194 LGT). En esa línea, subraya ALONSO GONZÁLEZ¹⁹³ que la intromisión del *delito de estafa* en el ámbito de las defraudaciones tributarias como subsunción sustitutiva para aquellos casos en los que no es posible apreciar delito fiscal porque la cuantía del fraude no alcanza los 120.000 euros, plantea la cuestión de si la opción por uno u otro tipo penal depende únicamente de la cuantía del perjuicio económico causado. Afirma este autor, a mi juicio acertadamente, que aceptar una respuesta positiva parece incompatible con la admisión de una *relación de progresión* entre *infracción tributaria* y *delito fiscal*, de modo que de la primera se pase a la segunda, entre otros aspectos, en función del importe de la deuda tributaria defraudada. Si se asume ese razonamiento, deberá concluirse que se priva de sentido que las *infracciones tributarias* meramente administrativas sean castigadas por la LGT si resulta que su autor puede ser perseguido penalmente también como estafador. Un elemental respeto del *principio de*

¹⁹¹ STS nº 89/2019, de 19 de febrero (FJ 3.3); Véase también la SAP Barcelona nº 113/2018, de 11 de febrero que condena a una mercantil como autora responsable de dos delitos contra la Hacienda Pública en grado de *tentativa* de los arts. 305.1 y 2, 310 bis, 16 y 62 CP. Sus administradores de hecho y derecho utilizando facturas falsas trataron de producir un perjuicio económico a la Hacienda Pública mediante la obtención de una devolución indebida en su nombre por cuantía de 212.580 euros que no consiguieron. La Agencia Tributaria tras iniciar actuaciones de comprobación e inspección y detectar que la mercantil no había ejercido actividad alguna y que las cuantías que se incluían como IVA soportado no eran reales procedió a la denegación de la devolución.

¹⁹² Ferré Olivé, J.C., *Tratado*, cit., p. 424; De esta opinión Ayala Gómez, I.; «Obtención indebida de devoluciones empleando medios fraudulentos ¿delito fiscal o estafa?, *LLP-RDPPP*, nº 17, 2005, p. 14 y ss.; Aparicio Pérez, J., *El delito fiscal*, cit., p. 115.

¹⁹³ Alonso González, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., p. 182 con cita a la SAP Jaén nº 82/2002, de 22 de febrero (FJ 2).

especialidad, que propugnaría que las defraudaciones tributarias fueran solamente castigadas con el delito especial propio del art. 305 CP, impide, finalmente, tener por buena aquella solución.

Por mi parte, se ha de convenir que aceptar el *delito de estafa* en estos casos podría hacer inaplicable el sistema de *infracciones tributarias*. Si los ilícitos inferiores a 120.000 euros son a la vez constitutivos de delito de estafa y de infracción administrativa, no solo se quebraría la progresión lógica *infracción-delito* en la que actualmente convergen el ordenamiento tributario y penal, sino que ello provocaría un conflicto con el principio *ne bis in idem* que vaciaría de contenido el régimen sancionador tributario por ser de aplicación preferente el orden penal (art. 44. LOPJ). Si la solicitud indebida de devoluciones no cumple con la *condición objetiva de punibilidad*, si la cuantía solicitada no excede de 120.000 euros, la conducta debería quedar extramuros del Derecho Penal, reconduciéndose al ámbito del derecho sancionador tributario. En ese sentido, la STS nº 209/2019, de 22 de abril¹⁹⁴, valida la conclusión poniendo de relieve respecto a la exigencia del importe de 120.000 euros que:

«(...) por debajo del cual las infracciones serán objeto de expediente sancionador en vía administrativa».

2.4. Disociación del momento consumativo del delito.

Ya se ha visto que el delito fiscal tipificado en el art. 305 CP, es un *delito de resultado* que se comete mediante la realización de una *acción* o de una *omisión* que determina un *perjuicio económico* para la Hacienda Pública por importe superior a 120.000 euros. El delito se consuma pues cuando se produce el referido *perjuicio*, lo que puede tener lugar cuando se omite la declaración tributaria, se presenta de manera fraudulenta o cuando se percibe o computa el beneficio fiscal improcedente.

En el caso particular de la defraudación de IVA, dada la consideración de este tributo como *instantáneo* pues se devenga en un momento concreto, y de *declaración periódica*, porque su liquidación puede producirse mensual o trimestralmente, la *consumación* del delito alberga algunas particularidades que lo diferencian de otras defraudaciones sobre tributos distintos y ello merece un plus de atención por su interés para este trabajo.

2.4.1. Consumación en la modalidad de elusión del pago del tributo.

La *consumación* del delito en la modalidad de *elusión del pago de tributos* hay que vincularla al *plazo legal voluntario de ingreso* establecido por la norma tributaria aplicable. No pudiendo ser retrasada aquella a un momento posterior en el que intervenga la Administración Tributaria¹⁹⁵. El

¹⁹⁴ STS nº 209/2019, de 22 de abril (FJ 2).

¹⁹⁵ Pone de relieve MARTÍNEZ-BUJÁN que en la *modalidad activa* se ha planteado una duda en el seno de la opinión mayoritaria, a efectos de determinar el momento exacto de la *consumación*: determinar si dicho momento se fija en el *último día hábil* consignado para el ingreso voluntario (tesis de BERDUGO / FERRÉ y JORDANA DE POZAS / LESMES y alguna jurisprudencia como la STS de 6 de noviembre de 2000) o si la consumación se produce ya en el instante en que se presenta la declaración-liquidación por parte del obligado al pago (tesis de MARTÍNEZ PÉREZ, PÉREZ ROYO, AYALA, GRACIA, QUERALT, y algunas resoluciones jurisprudenciales como la STS de 30 de abril de 1999), Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal económico*, PE, 6ª edición, cit., p. 687; En la jurisprudencia ha terminado por imponerse el primer

fraude carrusel es un fraude al IVA, por lo que hay que atender a las particularidades de este tributo para delimitar la consumación del delito. Ya se ha hecho referencia a que el IVA está configurado como un tributo de devengo *instantáneo de declaración periódica* y ello significa que los *sujetos pasivos* deberán realizar la *declaración-autoliquidación* del tributo de forma *mensual*¹⁹⁶ o *trimestral*¹⁹⁷ con arreglo al art. 71.3 RIVA¹⁹⁸. Y, además, realizar al finalizar el ejercicio fiscal una declaración informativa que resuma todos los movimientos *anuales* realizados con vinculación a este tributo, de acuerdo con el apartado 7 del mismo precepto¹⁹⁹.

Partiendo de ahí, la tesis dominante ha fijado el momento consumativo del delito en el supuesto de defraudación al IVA, cuando tiene lugar el *vencimiento del plazo* para realizar la *declaración-resumen anual* de IVA, esto es, el 30 de enero del año siguiente²⁰⁰, pues hasta ese momento, como afirma CHOCLÁN MONTALVO²⁰¹, cabe la posibilidad de que el *sujeto pasivo* pueda realizar un *actus contrarius* que corrija la declaración defraudatoria con la eficacia del *desistimiento activo*

criterio, del que es exponente entre las muchas existentes en el repertorio jurisprudencial la STS nº 1688/2000, de 6 de noviembre (FJ 9), cuando declara que «no cabe establecer diferencia alguna en cuanto al momento consumativo en los supuestos de tributos con autoliquidación: tanto si se formula declaración como si no, el delito se consume en el momento en el que expira el plazo legal voluntario para realizar el pago»; Vid en el mismo sentido STS nº 1599/2005 de 14 de noviembre (FJ 8) «El delito fiscal, en la faceta que nos ocupa, como infracción del deber de contribuir, se consume en el momento que vence el plazo legal voluntario para realizar el pago». De esta opinión en la doctrina, entre otros, Choclán Montalvo, J.A., *La aplicación práctica*, 2ª edición, cit., p. 210.

¹⁹⁶ Para empresarios individuales, profesionales, sociedades y entes sin personalidad jurídica con volumen de operaciones superior a 6.010.121,04 € en 2019 (grandes empresas) y para sujetos pasivos del IVA, que lleven de forma obligatoria los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT y las Administraciones públicas, incluida la Seguridad Social.

¹⁹⁷ Para empresarios individuales en estimación objetiva o directa, profesionales, sociedades y entes sin personalidad jurídica.

¹⁹⁸ Art. 71.3 RIVA: «El período de liquidación coincidirá con el trimestre natural. No obstante, dicho período de liquidación coincidirá con el mes natural, cuando se trate de los empresarios o profesionales que a continuación se relacionan: 1.º Aquéllos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley del Impuesto hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros. 2.º Aquéllos que hubiesen efectuado la adquisición de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional a que se refiere el segundo párrafo del apartado uno del artículo 121 de la Ley del Impuesto, cuando la suma de su volumen de operaciones del año natural inmediato anterior y la del volumen de operaciones que hubiese efectuado en el mismo período el transmitente de dicho patrimonio mediante la utilización del patrimonio transmitido hubiese excedido de 6.010.121,04 euros».

¹⁹⁹ Art. 71.7 RIVA: «Además de las declaraciones-liquidaciones a que se refieren los apartados 3, 4 y 5 de este artículo, los sujetos pasivos deberán formular una declaración-resumen anual en el lugar, forma, plazos e impresos que, para cada supuesto, se apruebe por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas».

²⁰⁰ Ferré Olivé, J.C., *Tratado*, cit., pp. 519-521; Choclán Montalvo, J.A., *La aplicación práctica*, 2ª edición, cit., p. 206 y ss.; STS nº 632/2018, 12 de diciembre (FJ 4).

²⁰¹ Choclán Montalvo, J.A., *La aplicación práctica*, 2ª edición, cit., p. 206.

que previene el art. 16.2 CP²⁰². En ese sentido, concluye el TS en la STS nº 1505/2005, de 25 de noviembre²⁰³ que:

«(...) una vez finalizado el plazo para la declaración voluntaria en los tributos periódicos con autoliquidación, sin que se haya presentado ésta, el delito se considera consumado, bastando en esos casos con la mera omisión, puesto que es interpretada y valorada razonablemente como una conducta suficientemente idónea para la elusión del pago del impuesto en cuanto supone la ocultación de la misma existencia del hecho imponible o de sus características».

Desde la perspectiva del *fraude carrusel*, el momento consumativo en esta modalidad comisiva del delito fiscal, tendrá lugar cuando la sociedad *bróker* tras el vencimiento del plazo para realizar la declaración-resumen anual de IVA, esto es, el 30 de enero del año siguiente al devengo, hubiera omitido la presentación de las autoliquidaciones o las hubiera presentado ocultando o falseando las bases tributarias generando el perjuicio típico a la Hacienda. Hay que recordar que si la sociedad *bróker* no participa de la trama y efectivamente ha pagado el IVA respecto del cual procede a su deducción en las autoliquidaciones, su conducta podría no ser dolosa e incluso ser considerada una acción neutra a efectos penales.

2.4.2. Consumación en la modalidad de solicitud indebida de devoluciones.

Un tanto distinto resulta la modalidad de *obtención indebida de devoluciones*. La doctrina y jurisprudencia mayoritaria ha entendido que la *consumación* en esta modalidad comisiva, en tanto que, de delito de *resultado*, tiene lugar en el momento en que se produce el *desplazamiento patrimonial* a consecuencia de la acción engañosa de quien solicita fraudulentamente la devolución: bien a través de una transferencia bancaria, bien con el cobro del cheque emitido por la Administración Tributaria²⁰⁴. En la ya citada STS nº 17/2005, de 3 de febrero²⁰⁵, afirma el TS que la consumación:

«(...) tendrá lugar, en efecto, con el desplazamiento patrimonial realizado por la Hacienda como consecuencia de la acción engañosa y previa de quien solicita fraudulentamente la devolución».

²⁰² Como por ejemplo la presentación de las *autoliquidaciones complementarias* que son aquellas a las que se refieren a la misma obligación tributaria y período que otras presentadas con anterioridad y de las que resulte un importe a ingresar superior o una cantidad a devolver o a compensar inferior al importe resultante de la autoliquidación anterior, que subsistirá en la parte no afectada. La presentación de una *autoliquidación complementaria* se realiza cuando el error ocasionado ha sido en perjuicio de la Hacienda Pública. Pueden presentarse dentro del plazo establecido para su presentación o bien con posterioridad al mismo, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. En este último caso, tienen la consideración de *extemporáneas* y si resulta una cantidad a ingresar se aplicarán, si no ha existido un requerimiento previo para su presentación, los recargos previstos en el art. 27 de la LGT.

²⁰³ STS nº 1505/2005, de 25 de noviembre (FJ 2).

²⁰⁴ Véase STS nº 17/2005, de 3 de febrero (FJ 5); STS nº 89/2019, de 19 de febrero (FJ 3); Choelán Montalvo, J.A., *La aplicación práctica del delito fiscal*, 2ª edición, cit., p. 212; Lombardero Expósito, L.M., *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2011, p. 60; De La Mata Barranco, N.J., en VV.AA., *Derecho Penal económico*, cit., p. 549; Sanz-Díaz Palacios, J.A., «La consumación y la prescripción penales en la obtención indebida de devoluciones en materia de IVA», *RDLJ*, nº 19-20, 2012, pp. 23-38.

²⁰⁵ STS nº 17/2005, de 3 de febrero (FJ 5).

No obstante, existe un sector doctrinal minoritario discordante para el que la *consumación* no tendría lugar en ese momento, sino en uno inmediatamente anterior, esto es, en el momento en el que la Administración Tributaria dicta la *resolución administrativa* (acuerdo de reconocimiento) por la que se concede la *devolución*²⁰⁶. Sostiene BACIGALUPO ZAPATER²⁰⁷ que el delito se consume con el *acto administrativo* que acuerda la *devolución*, no se requiere que se haya producido un *daño patrimonial* efectivo, como ocurre en el delito de estafa, ni tampoco que el autor se haya enriquecido. Bajo mi punto de vista, puede oponerse a esta posición, que, caracterizándose el delito de defraudación tributaria como de *resultado*, en tanto no se produzca el *desplazamiento patrimonial* y el consecuente perjuicio a la Hacienda Pública, se estará aun en el marco del *iter* delictivo, cabiendo en ese caso todavía la posibilidad de desistir de la acción ilícita poniendo en conocimiento de la Administración Tributaria (regularización *ex art.* 179.3 LGT) el carácter fraudulento de la solicitud de devolución del tributo como ya se ha visto *ut supra*.

En el *fraude carrusel*, el momento consumativo en esta modalidad comisiva del delito fiscal, de acuerdo con la tesis dominante, tendrá lugar cuando el *bróker* obtenga efectivamente de la Administración Tributaria el pago de los importes de IVA objeto de la solicitud de devolución fraudulenta que previamente presentó. De nuevo aquí hay que recordar que si la sociedad que desempeña el rol de *bróker* no participa de la trama y efectivamente ha pagado el IVA respecto del cual, en este caso, solicita su devolución, su conducta podría no ser dolosa e incluso ser considerada neutra a efectos penales.

2.4.3. Defraudación de tributos periódicos en el seno de organización o grupo criminal: Inmutabilidad de las reglas de consumación del delito.

Una de las cuestiones que la Instrucción 3/2007 FGE²⁰⁸ subrayaba como problemáticas en los fraudes de IVA intracomunitario, consistía en el excesivo transcurso de tiempo que venía dándose en la práctica entre la realización de la conducta típica por el sujeto infractor y el inicio de la investigación penal. Al ser el IVA un tributo de carácter *periódico* resultaba (y resulta) de aplicación la previsión del art. 305.2 CP sobre la determinación de la cuantía defraudada referida al *año natural*, ello quiere decir que la exigencia de la cantidad mínima de 120.000 euros en el referido periodo obligaba a retrasar la acción penal hasta el fin del plazo para la presentación de la última declaración del ejercicio correspondiente, momento en el que se *consume* el delito como ya se ha visto. Consecuencia de ello, y sin perjuicio de las actuaciones que pudiera llevar a cabo la Administración Tributaria, en la mayor parte de las defraudaciones punibles de IVA, la persecución penal se veía demorada, al menos, hasta el último día del mes de enero del año siguiente aquel en el que los comportamientos delictivos fueron realizados, ya que hasta esa fecha sería posible, eventualmente, el abono del tributo. Estas características son aprovechadas por quienes organizan las tramas defraudatorias, propiciando que las sociedades que componen los entramados característicos de estos delitos se mantengan activas durante periodos cortos de tiempo, transcurridos los cuales, y muchas veces antes de que sus actividades puedan ser

²⁰⁶ Véase entre otros Ferré Olivé, J.C., *Tratado*, cit., p. 425; Bacigalupo Zapater, E., *Curso*, 2ª edición, cit., p. 481.

²⁰⁷ Bacigalupo Zapater, E., *Curso*, 2ª edición, cit., p. 481.

²⁰⁸ Instrucción nº 3/2007, FGE, cit., pp. 12-13.

descubiertas, dejan de operar, desaparecen del tráfico mercantil, se hacen ilocalizables y son sustituidas por nuevas entidades que ocupan su lugar en el esquema defraudatorio. Esta separación temporal entre la realización de las conductas típicas y el inicio de su persecución ha venido dificultando el desarrollo efectivo de las investigaciones. Pudiendo llegar a convertir incluso en ineficaces las actuaciones del Ministerio Fiscal o de otros órganos del Poder Judicial dirigidas a desentrañar la actividad ilícita de las tramas de fraude, a las que se ha dejado actuar demasiado tiempo antes de la recepción de la *notitia criminis*²⁰⁹.

A esta problemática vino a dar respuesta la introducción en el art. 305.2 a) CP de una *excepción* a la regla de determinación de la *cuantía* establecida en el primer inciso del precepto. Dispone el precepto que a los efectos de determinar el importe objeto del delito, si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el mentado importe se referirá al año natural²¹⁰. La referida *excepción* a la anterior regla inserta en el segundo inciso del precepto era (y es) del siguiente tenor,

«(...) No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada (120.000 euros)²¹¹».

Es decir, en los supuestos en los que la defraudación tuviera lugar bajo la estructura de una *organización* o *grupo criminal*, por ejemplo el *fraude carrusel* como explicaré más adelante, el precepto permite la persecución del delito simplemente cuando se supere la cuantía mínima de *punibilidad* cifrada en 120.000 euros, sin necesidad de retrasar la investigación penal al momento consumativo del delito, esto es, el fin del plazo para la presentación de la última declaración del ejercicio correspondiente, (en el caso del IVA el 30 de enero del año siguiente). Solventando así, al menos de forma hipotética, los problemas de efectividad de las investigaciones judiciales apuntados por la FGE.

Ahora bien, subraya CHOCLÁN MONTALVO²¹² que la excepción introducida en el art. 305.2 CP plantea problemas dogmáticos desde la perspectiva de determinación del *momento consumativo*

²⁰⁹ *Ibidem*, cit., pp. 12-13.

²¹⁰ Esta regla en la práctica tiene implicaciones importantes en los tributos: i) Respecto al IRPF y el IS la cuantía defraudada es la resultante de la autoliquidación anual, por lo que el delito se consume cuando finaliza el plazo para la presentación voluntaria de la autoliquidación; ii) Respecto al IVA la cuantía defraudada es la resultante de las declaraciones presentadas a lo largo del año natural, bien sean trimestrales, bien lo sean mensuales, por lo que el delito se consume cuando finaliza el plazo para la presentación de la declaración resumen anual el 30 de enero del año siguiente; iii) en los dos supuestos anteriores, cuando se supere la cifra defraudada de 120.000 euros por ejercicio e impuesto dará lugar a un delito independiente sin la concurrencia de continuidad delictiva.

²¹¹ Referencia al importe nuestra.

²¹² Choclán Montalvo, J.A., *La aplicación práctica*, 2ª edición, cit., pp. 194-195; Véase también sobre la problemática que se habría generado con la regulación de la regla excepcional del art. 305.2 a) CP desde el plano dogmático, Alonso Gallo, J., «El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012», *AJUM*, nº 34, 2013, pp. 15-38; Bertrán Girón, F., «El proyecto de ley de reforma del art. 305 del Código Penal: principales novedades», *CT*, nº 19-20, 2012, pp. 11-30.

del delito contra la Hacienda Pública en los casos de tributos de carácter *periódico* como el IVA. A contrario que la regla general prevista en el art. 305.1 CP, que permite considerar como fecha cierta de *consumación* del delito el de expiración del periodo voluntario de pago conforme a la norma específica de cada tributo, la regla excepcional permitiría la *consumación anticipada* del delito, adelantándola al momento en el que se hubiera alcanzado la cuantía mínima de *punibilidad*, momento a partir del cual podría perseguirse el hecho delictivo (lo que presupone consumación). Afirma este autor, además, que lo anterior tendría los correspondientes efectos también en la fijación del *dies a quo* para el cómputo del *plazo prescriptivo*, que también se anticiparía para esta clase de delitos. Cualquier otra solución, como considerar perseguible el delito desde que se alcance la *cuantía* (una especie de tentativa) demorando la *consumación* a la fecha establecida de acuerdo con la regla general, produce distorsiones en la interpretación de la norma que no presentan fácil solución. Y, concluye a modo de crítica, que la solución a puntuales problemas prácticos no debe buscarse en la modificación de normas sustantivas, introduciendo excepciones a la regla general que conducen a contradicciones internas en la estructura normativa del delito fiscal.

Sobre esta cuestión ha tenido ocasión de pronunciarse el TS en la STS nº 586/2020, de 5 de noviembre²¹³, desechando la tesis de la *consumación anticipada* del delito. Por su interés, haré referencia a los argumentos de la parte recurrente en casación que sostienen esa tesis y que motivan el pronunciamiento del Alto Tribunal. Se plantea en el recurso que si bien la jurisprudencia había considerado tradicionalmente que el inicio del *plazo de prescripción* en la defraudación de IVA era el de la fecha límite para presentar el *resumen anual*, esto es, el mes siguiente a la finalización del último trimestre, que se concretaba en la presentación del modelo 390 con posibilidad de regularizar los trimestres anteriores, esa fijación del plazo de inicio del *plazo de prescripción* habría sido modificado por la reforma del art. 305.2 CP por la LO 7/2012. Se introdujo en el precepto una excepción a la regla general que determina la posibilidad de perseguir el delito fiscal cometido en el seno de una *organización o grupo criminal* con independencia del *año natural* correspondiente a la infracción tributaria. A tal efecto, el delito podría ser perseguido tan pronto como se alcance la cifra de la *condición objetiva de punibilidad*, los 120.000 euros, sin necesidad de esperar a la conclusión de la anualidad. Es precisamente esa posibilidad la que habría modificado el cómputo del *plazo de prescripción* del delito. De esa forma, en el caso en particular, al existir supuestamente una *organización criminal* y como la *condición objetiva de punibilidad* se alcanzó en el segundo trimestre del ejercicio, esa sería la fecha de *consumación* del delito y la que marcaría el *dies a quo* para el cómputo del *plazo de prescripción* de 5 años. Concluye el argumento refiriendo que la nueva redacción del art. 305.2 a) LO 7/2012 habría venido a alterar el régimen de prescripción del delito que ya no sería el de los tributos *periódicos* fijado en el mes siguiente a la finalización del año natural, momento en el que aun podría cumplirse con la obligación tributaria.

El TS resuelve la cuestión planteada de forma taxativa reafirmando la línea jurisprudencial ya consolidada, aunque aun controvertida, sobre la *consumación* del delito. Deja así incólume el *momento consumativo* del delito en esa modalidad comisiva cuando se trata de tributos de *declaración periódica anual* y, por extensión, el *dies a quo* para el cómputo del *plazo prescriptivo* de aquella. En ese sentido, pone de manifiesto que:

²¹³ STS nº 586/2020, de 5 de noviembre (FJ 2).

«(...) no procede modificar nuestra jurisprudencia en interpretación del precepto. La posibilidad de anticipar el mecanismo de reacción penal frente al delincuente fiscal no altera el carácter de impuesto periódico con posibilidades de actuar para evitar la continuación del hecho delictivo. Una cuestión es la naturaleza del delito, periódico y anual, y otra distinta es la posibilidad de su persecución. La modificación del Código no altera esa naturaleza, por lo tanto, la prescripción y su cómputo. Consecuentemente, se mantiene la doctrina jurisprudencial sobre el inicio del cómputo de la prescripción de un delito fiscal en el mes siguiente al de la anualidad correspondiente, coincidente con la elaboración del resumen anual».

No obstante, cabe referir en mi opinión, que esa posición podría implicar el consumo desmesurado de *recursos públicos* en el marco de las investigaciones vinculadas a los procesos penales. En los casos en los que la cantidad supuestamente defraudada por el sujeto infractor supere el límite de punibilidad dentro del *año natural*, se inicien investigaciones penales sin la consumación del delito (posición del TS) y finalmente este proceda al reconocimiento del *hecho imponible* y el *pago* o solicitud de *aplazamiento* o *fraccionamiento* de la deuda tributaria dentro del plazo de declaración, los hechos devendrían irremediabilmente atípicos. El delito nunca llegaría a consumarse, ni siquiera podría llegar a hablarse de *tentativa*, pues la regla de *consumación* del delito establecida para los tributos periódicos ampara tal posibilidad²¹⁴. Esa atipicidad de los hechos con posterioridad al inicio de las investigaciones penales convertiría en estéril todo el despliegue de *medios* y *recursos públicos* que se hubiera llevado a cabo para la persecución del (no)delito. Una cuestión que deberá ser tenida en cuenta y ponderada convenientemente con anterioridad a tomar la decisión de dar inicio a investigaciones penales para perseguir estos delitos en esos supuestos específicos.

2.5. 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 extenderme en esta materia, haré referencia únicamente a las dos posiciones existentes en la actualidad. De un lado, un sector importante de la doctrina y una nutrida línea jurisprudencial 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*²¹⁵. 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 delictiva²¹⁶. De otro, una parte de la doctrina y algunas

²¹⁴ De esta opinión Alonso Gallo, J., *AJUM*, cit., pp. 15-38.

²¹⁵ En la doctrina, entre otros muchos: Morales Prats, F., en Quintero Olivares, G. (Dir.), *Comentarios*, 10ª edición, cit., p. 1056; Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal económico, PE*, 6ª edición, cit., p. 692; En la jurisprudencia, ya citadas: STS nº 2476/2001, de 26 de diciembre (FJ 3); STS nº 1629/2001, de 10 de octubre (FJ 2); STS nº 325/2004, de 11 de marzo (FJ 2); STS nº 952/2006, de 6 de octubre (FJ 5); STS nº 737/2006, de 20 de junio (FJ 15); STS nº 611/2009, de 29 de mayo (FJ 4); STS nº 88/2017, de 15 de febrero (FJ 11).

²¹⁶ La STS nº 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*

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 delitos²¹⁷.

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 (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 nº 13/2018 de 4 mayo²¹⁸, 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 concurrieron 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

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 nº 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 nº 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».

²¹⁷ En la doctrina: Del Moral García, A., «Reciente doctrina jurisprudencial en el delito de defraudación tributaria», *CGPJ-CDJ*, 2017, pp. 3 y 4; Choelán Montalvo, J.A., *La aplicación práctica*, 2ª edición, cit., p. 224 y ss.; Faraldo Cabana, P., ¿Un delito continuado de defraudación tributaria?, *RDPC*, nº 12, 2003; Ferré Olivé, J.C., *Tratado*, cit., pp. 534 y 535; En la jurisprudencia: el voto particular emitido LUIS VARELA CASTRO a la STS nº 290/2018, de 14 de junio; STS nº 606/2010, de 25 de junio (FJ 4); SAN nº 6/2015 de 6 de marzo (FJ 3); SAN nº 13/2018, de 4 de mayo (FJ 3).

²¹⁸ SAN nº 13/2018, de 4 de mayo (FJ 3).

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».

2.6. Prescripción. Particularidades en la defraudación de IVA.

La figura de la prescripción delictiva aparece regulada como causa de extinción de la responsabilidad penal en el art. 130.1, 6º CP en relación con el art. 131 CP. En efecto, se trata de una causa legal de extinción de la responsabilidad criminal por el mero transcurso del tiempo, bien a partir del momento de comisión del hecho delictivo de que se trate hasta la iniciación del correspondiente procedimiento, bien por la paralización de este durante el período de tiempo legalmente establecido, que varía en función de las penas con que el CP castiga los correspondientes delitos²¹⁹. Tiene su fundamento en el efecto destructor del tiempo, en cuanto priva de eficacia a la pena y destruye o hace imposibles las pruebas. De ahí la concepción mixta (sustantivo-procesal) defendida por parte de la doctrina²²⁰ respecto de la naturaleza jurídica de esta institución a la que, en la actualidad, se reconoce naturaleza sustantiva y la posibilidad de ser apreciada de oficio en cualquier instancia de la causa, en cuanto se manifieste con claridad la concurrencia de los requisitos que la definen y condicionan²²¹.

Desde el prisma del *fraude carrusel*, esta figura presenta una especial significancia. Por lo general, la complejidad que llegan a alcanzar estas tramas y la dificultad para investigarla debido a la multitud de sujetos implicados, operaciones comerciales cruzadas entre sociedades, constantes flujos monetarios o las zonas geográficas de influencia, suponen una merma en la eficacia de la acción de la justicia. De entrada, el descubrimiento de la defraudación por parte de la Administración Tributaria, dependiendo del nivel de sofisticación empleado en el mecanismo defraudatorio, puede demorarse en exceso, permitiendo la prescripción de cuotas que traen origen en el fraude y la extinción de responsabilidades, lo que, en consecuencia, imposibilita su exigencia en vía administrativa y penal. Esto significa que los delincuentes fiscales pueden llegar a beneficiarse de la propia complejidad de la defraudación eludiendo la eventual responsabilidad por la comisión de infracciones tributarias y delitos.

Por otro lado, en estas tramas defraudatorias no solo participan de forma voluntaria sujetos físicos y jurídicos. También pueden verse involucrados otros sujetos de forma involuntaria en algún estadio de la cadena de fraude como se verá en el capítulo siguiente al analizar la participación de las sociedades en el *fraude carrusel*. A mi modo de ver, en uno y otro caso, resulta interesante cohonestar la prescripción tributaria y penal con los plazos prescriptivos de conservación de documentos que todo empresario debe cumplir por el mero hecho de desarrollar una actividad económica²²². En efecto, el desarrollo de operaciones comerciales, y con mayor riesgo de

²¹⁹ STS nº 224/2002, de 12 de febrero (FJ 3); STS nº 1559/2003, de 19 de noviembre (FJ 1).

²²⁰ Véase por todos, Mir Puig, S., *Derecho Penal. Parte General*, 10ª edición, 2015, pp. 799 y 800 (*in memoriam*).

²²¹ STS nº 224/2002, de 12 de febrero (FJ 3); STS nº 312/2005, de 9 de marzo (FJ 3).

²²² Véase con mayor interés el art. 30 CCom que indica un plazo de conservación de documentos contables de 6 años, el art. 66 LGT que indica un plazo de conservación de documentos fiscales de 4 años respecto a

participar en el fraude, aquellas que pueden tener como origen o destino transacciones intracomunitarias, puede suponer una amenaza de sanción tributaria y penal para las sociedades. De ahí que la conservación de toda la documentación recibida y entregada en el desarrollo de las operaciones económicas sea imprescindible. No ya solo desde el punto de vista *legal* y las infracciones que por su incumplimiento pudieran producirse, sino desde el *probático* durante el plazo prescriptivo, por la posibilidad, llegado el caso, de que esa documentación pueda constituir prueba válida exculpatoria en un eventual procedimiento inspector en vía administrativa o un procedimiento penal en vía judicial.

En lo que sigue, entraremos a analizar brevemente la prescripción tanto desde la vía administrativa respecto a la infracción tributaria, como desde la vía penal respecto al delito contra la Hacienda Pública y la problemática existente derivada de la disociación de plazos prescriptivos.

2.6.1. Tratamiento del plazo prescriptivo en el ámbito tributario y penal.

La cuestión que abordamos en el presente epígrafe ya fue resulta en la jurisprudencia del TS como se verá, y en la actualidad, es una cuestión pacífica. No obstante, merece la pena hacer referencia a ella como antesala de los dos epígrafes subsiguientes relativos al particular *plazo de prescripción* en la defraudación de IVA y su problemática en la modalidad de *elusión del pago del tributo* y la *solicitud indebida de devoluciones*.

Centrando el tema que ahora ocupa, en el *ámbito penal* el delito contra la Hacienda Pública puede tener la doble categorización de menos grave o grave *ex art. 33 CP* en relación con el art. 131 CP. Dependiendo de si se trata del delito prototípico (art. 305 CP) o del subtipo agravado (art. 305 bis CP) será considerado de una u otra modalidad respectivamente. Así, el *tipo básico* al tener prevista una pena de prisión que va de 1 a 5 años, tendría la consideración de menos grave y un *plazo prescriptivo* de 5 años. El *subtipo agravado*, por su parte, al tener una pena de prisión con una horquilla penológica que va de los 2 a los 6 años, se convierte en un delito grave con un *plazo de prescripción* de 10 años²²³. En cambio, en el *ámbito tributario* desde el 1 de enero de 1999 y a tenor de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que modificó el vetusto art. 64 LGT, actualmente el art. 66 LGT, el plazo prescriptivo para que la Administración determine la *deuda tributaria* a través de la correspondiente *liquidación*, exija su pago o la devolución de los ingresos indebidos o imponga las sanciones correspondientes, es de 4 años (también para imponer sanciones *ex art. 189.2 LGT*), no coincidente con el plazo de prescripción penal²²⁴.

la liquidación o exigencia de deudas tributarias y el art. 66 bis LGT que establece un plazo de 10 años respecto a la comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación.

²²³ El Preámbulo de la LO 7/2012 indica expresamente que «dentro de los delitos contra la Hacienda Pública, se prevé un nuevo tipo agravado en el artículo 305 bis para tipificar las conductas de mayor gravedad o de mayor complejidad en su descubrimiento, que se sancionan con una pena máxima de seis años, lo que, por aplicación del artículo 131 del Código Penal, llevaría aparejado el aumento del plazo de prescripción a diez años para dificultar la impunidad de estas conductas graves por el paso del tiempo».

²²⁴ Véase Choclán Montalvo, J.A., *La aplicación práctica*, 2ª edición, cit., pp. 348-349; Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal económico, PE*, 6ª edición, cit., pp. 705-706.

Esta disparidad de *plazos prescriptivos* generó algunas cuestiones problemáticas. Una de ellas gira entorno al tratamiento de la responsabilidad correspondiente al *quinto año*, entendido como aquel que, aunque se encuentre prescrito en el plano administrativo, permanece vigente a efectos penales. Es decir, se encuentra prescrito el derecho de la Administración a liquidar en *vía tributaria*, pero no el delito contra la Hacienda Pública que podrá ser perseguido en *vía penal*²²⁵. Esta cuestión ha sido tratada en la doctrina ofreciendo una solución (discutible) desde la perspectiva de la responsabilidad civil *ex delicto*. Siguiendo a DÍAZ-PALACIOS²²⁶, del mismo modo que la *liquidación administrativa* de los conceptos y cuantías vinculados al delito fiscal pueden considerarse una suerte de *responsabilidad civil anticipada*, la *regularización espontánea* del *quinto año* podría entenderse (análogamente) como un adelanto del importe en principio referido a la responsabilidad civil *ex delicto*²²⁷.

Al margen de la problemática anterior, la referida dicotomía de *plazos de prescripción* planteó dos cuestiones que especialmente interesan aquí: de un lado, si el plazo de prescripción *tributario* modificaba el plazo de prescripción *penal* y por ende si ello tenía incidencia en el ejercicio de la acción penal transcurrido el periodo de prescripción tributario, y; de otro, cuándo había de entenderse producida la interrupción del plazo prescriptivo a efectos penales.

Respecto a la primera de las cuestiones, compartiendo la opinión de MARTÍNEZ-BUJÁN²²⁸, debería de estar fuera de toda discusión que el *plazo de prescripción* del delito del art. 305 CP siga situado en los 5 años (o 10 en caso del subtipo agravado), sin que la modificación producida en el *ámbito*

²²⁵ Véase sobre la *regularización del quinto año*: Falcón Tella, R, «La regularización del “quinto año”», *RQF*, nº 4, 2012; Sanz Díaz-Palacios, J.A., «La regularización del “quinto año” en supuestos de delito fiscal: ¿un caso de renuncia a la prescripción tributaria ganada?, *CT*, nº 170, 2019.

²²⁶ Sanz Díaz-Palacios, J.A., «Regularización de deudas tributarias y responsabilidad civil por delito fiscal: intereses moratorios e intereses procesales», en Demetrio Crespo, E. / Sanz Díaz-Palacios, J.A. (Dir.), *El delito fiscal*, cit., pp. 280-281.

²²⁷ Sostiene DÍAZ-PALACIOS, en síntesis, que el ingreso de recargos e intereses *ex art. 27 LGT* se referiría únicamente a los supuestos en los que la *deuda tributaria* aun no hubiera prescrito y cabría entender la *regularización espontánea* del «quinto año» como un adelanto del importe relativo (a priori) a la responsabilidad civil *ex delicto* fiscal, Sanz Díaz-Palacios, J.A., en Demetrio Crespo, E. / Sanz Díaz-Palacios, J.A. (Dir.), *El delito fiscal*, cit., p. 281; No obstante, a esta solución cabe objetar con BAJO FERNÁNDEZ que la doctrina científica, unánimemente entiende que, si la Administración Tributaria deja pasar el plazo de cuatro años sin desplegar la acción inspectora ni, por consiguiente, determinar la deuda, no es posible apreciar la existencia de delito. Y ello porque se convierte en imposible la lesión del bien jurídico y desaparece la tipicidad del delito fiscal, no hay cuota defraudada porque no hay ya deuda exigible, ni obligado tributario, ni objeto material del delito, ni sujeto activo; no hay perjuicio alguno, por lo tanto, tampoco existiría ya un bien jurídico a proteger ni responsabilidad civil a resarcir. Lo que conduce a la imposibilidad de regularizar la deuda tributaria durante el quinto año por quien ha ganado la prescripción tributaria tras el transcurso de cuatro años, pues esto sólo es posible en tanto la deuda sea exigible, Bajo Fernández, M., «El Tribunal Supremo y la prescripción del delito fiscal», *RJUAM*, nº 8, 2003, p. 76; Esta posición de la doctrina que señala BAJO FERNÁNDEZ, contraria a la jurisprudencia tradicional, podría haber sido avalada de forma indirecta por la reciente y ya citada STS nº 586/2020 de 5 de noviembre, al entender que la prescripción de la potestad liquidadora de la Administración sí tiene efectos impositivos sobre la perseguibilidad del delito fiscal, apartándose *prima facie* del criterio mantenido, entre otras, en la STS nº 1336/2002, de 15 de julio, que venía entendiendo que la prescripción tributaria anterior al proceso penal no revestía ninguna incidencia respecto al delito de defraudación tributaria y en absoluto tiene como efecto necesario la desaparición de todo bien jurídico merecedor de tutela (STS de nº 952/2006 de 6 de octubre y ATC nº 346/2006, de 9 de octubre).

²²⁸ Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal económico, PE*, 6ª edición, cit., p. 706.

tributario tenga relevancia en el *penal* a efectos de perseguibilidad del delito. Y ello, porque se trata de una cuestión que ha sido establecida así expresamente por el legislador en el CP, sin que quepa inferir del art. 305 CP apoyo alguno que sostenga una posición contraria²²⁹. La jurisprudencia del TS²³⁰ se decantó por la tesis de no modificación del plazo prescriptivo penal. La STS nº 1688/2000, de 6 de noviembre²³¹, argumenta principalmente que la Ley 1/1998, de 26 de febrero:

«(...) no modifica el plazo de prescripción del delito fiscal pues nada obsta a que el delito se someta legalmente a plazos de prescripción más largos que la infracción administrativa en razón de su mayor gravedad. Por otra parte tampoco cabe estimar que la extinción de la obligación tributaria por prescripción pudiese determinar la atipicidad sobrevenida de la conducta delictiva, pues la tipicidad es un concepto que viene referido al momento en que se realizó la acción u omisión típica, y en dicho momento no cabe duda alguna de la concurrencia de la deuda tributaria y de su elusión en forma típica, por lo que se consumó la actuación delictiva sin que pueda incidir en la tipicidad, ya realizada, una eventual extinción posterior de la deuda tributaria. Por último, tampoco cabría considerar la aplicación analógica de la excusa absolutoria de regularización tributaria, pues la aplicación de una norma por analogía requiere que concurra identidad de razón (art. 4.1º del Código Civil) y es claro que las razones de utilidad que subyacen en la excusa absolutoria de regularización tributaria –el favorecimiento o promoción del pago voluntario– no concurren cuando la extinción del crédito tributario se produce por causas ajenas al contribuyente».

En cuanto a la segunda de las cuestiones planteadas, referida a la interrupción del *plazo de prescripción*²³², esta quedó meridianamente clara tras la reforma del CP operada por la LO 5/2010, de 22 de junio, que modificó el art. 132 CP. En su apartado 2 se estableció expresamente que la *prescripción* del delito se interrumpe, quedando sin efecto el tiempo transcurrido, cuando el procedimiento se dirija contra la persona indiciariamente responsable del delito, comenzando a correr de nuevo desde que se paralice el procedimiento o termine sin condena de acuerdo con las reglas que enumera dicho apartado 2 del precepto²³³.

²²⁹ Véase un pormenorizado análisis sobre esta cuestión en Bajo Fernández, M. / Bacigalupo Sagesse, S., *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2000, p. 112 y ss.; Silva Sánchez, J.M., «Prescripción y delito fiscal», *I-APD*, nº 51, 2001, pp. 26-32; Huerta Tocildo, S., «Dos cuestiones constitucionales relacionadas con el delito fiscal: su distinción del fraude de ley tributaria y el momento de su prescripción», en Octavio de Toledo y Ubieto, E. (Dir.), *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, 2009, pp. 178 y ss.; Y, especialmente Lascuraín Sánchez, J.A., «Tres problemas de aplicación del delito fiscal: retroactividad, prescripción y exención de los partícipes por regularización», en *MFC*, nº 4, 1999, p. 374 y ss. quien argumenta sólidamente los motivos que hacen decaer la tesis que fija la prescripción penal en los 4 años tras la reforma de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

²³⁰ Véanse STS nº 1231/1999, de 26 de julio (FJ 2); STS nº 1688/2000, de 6 de noviembre (FJ 7); STS nº 1807/2001, de 30 de octubre (FJ 9); STS nº 445/2010, de 13 de mayo (FJ 5).

²³¹ STS nº 1688/2000, de 6 de noviembre (FJ 7).

²³² Véase un interesante análisis sobre los problemas que se planteaban con la parca regulación del art. 131.2 CP previa a la reforma de 2010, en Silva Sánchez, J.M., *El nuevo escenario*, cit., p. 99 y ss.

²³³ Dispone el art. 132.2 CP: «1.ª Se entenderá dirigido el procedimiento contra una persona determinada desde el momento en que, al incoar la causa o con posterioridad, se dicte resolución judicial motivada en la que se le atribuya su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito. 2.ª No obstante lo anterior, la presentación de querrela o la denuncia formulada ante un órgano judicial, en la que se atribuya a una persona determinada su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito, suspenderá el cómputo de la prescripción por un plazo máximo de seis meses, a

2.6.2. El dies a quo en la modalidad de elusión del pago de IVA.

El *plazo prescriptivo* en los supuestos de elusión del pago de *tributos periódicos* tradicionalmente ha sido una cuestión controvertida en doctrina y jurisprudencia y aun en la actualidad sigue planteando puntos de fricción. Particularmente en el IVA, dos son las tesis que principalmente se han venido sosteniendo sobre a la determinación del *dies a quo* para el cómputo del plazo prescriptivo del delito: la tributarista y la penalista.

i) *La tesis tributarista.*

La *tesis tributarista* sostiene que el *plazo prescriptivo* se inicia una vez finaliza el plazo de presentación de la *declaración-autoliquidación*, mensual o trimestral al ser el IVA un tributo *instantáneo* de liquidación *periódica*, no contemplándose *periodo impositivo* alguno²³⁴. El delito contra la Hacienda Pública constituye una norma penal *in albis* por lo que el núcleo de la conducta, la infracción del deber tributario debe completarse por remisión a la normativa tributaria. Y son precisamente las normas tributarias las que determinan que el devengo del IVA tiene lugar por operación, esto es, devengo instantáneo (arts. 75 y ss. LIVA) y es exigible mensual o trimestralmente debiendo declararse e ingresarse en el primer caso, durante los 30 primeros días del mes siguiente a la finalización del correspondiente periodo de liquidación mensual, o en el segundo, los 20 primeros días del mes siguiente al trimestre que se devenga *ex art. 71.3 RIVA*. En conexión con lo anterior, se sostiene que la ley no atribuye valor liquidatorio a la declaración *resumen-anual* por más que resulte obligatoria su presentación *ex art. 71.7 RIVA*, lo que efectivamente excluye que las referidas declaraciones mensuales o trimestrales se configuren legalmente como *provisionales*. La posibilidad de presentar durante el año, en posteriores meses o trimestres, una autoliquidación declarando la operación omitida sería una declaración presentada fuera del periodo voluntario y tendría la consideración de *extemporánea* (art. 27 LGT) generadora de recargo, aun sin preexistir requerimiento.

contar desde la misma fecha de presentación de la querrela o de formulación de la denuncia. Si dentro de dicho plazo se dicta contra el querrellado o denunciado, o contra cualquier otra persona implicada en los hechos, alguna de las resoluciones judiciales mencionadas en la regla 1.ª, la interrupción de la prescripción se entenderá retroactivamente producida, a todos los efectos, en la fecha de presentación de la querrela o denuncia. Por el contrario, el cómputo del término de prescripción continuará desde la fecha de presentación de la querrela o denuncia si, dentro del plazo de seis meses, recae resolución judicial firme de inadmisión a trámite de la querrela o denuncia o por la que se acuerde no dirigir el procedimiento contra la persona querrellada o denunciada. La continuación del cómputo se producirá también si, dentro de dicho plazo, el juez de instrucción no adoptara ninguna de las resoluciones previstas en este artículo».

²³⁴ De esta opinión Alonso González, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., pp. 116-123; Falcón Tella, R.; «Problemas de constitucionalidad y de legalidad ordinaria en relación con la prescripción (y II): consecuencias de la STC nº 63/2005, de 14 de marzo, respecto al IVA y respecto a la trascendencia penal de la prescripción tributaria», *RQF*, nº 11, 2005, pp. 5-9; Más recientemente SAP Islas Baleares nº 104/2019 de 26 de junio (FJ 1), que confirma el criterio de la sentencia recurrida basado en la autonomía del periodo liquidatorio trimestral como presupuesto para establecer el momento histórico de la consumación del delito, dentro de un marco fáctico en el que únicamente se acusa por defraudar en el primer trimestre, omitiendo la declaración de dos operaciones con IVA devengado superiores a 120.000 euros.

Lo anterior resultaría además coherente con la doctrina administrativa emanada del TEAC²³⁵, y ya confirmada por el TS²³⁶, que acoge el criterio de que a los efectos del cómputo de la *prescripción* en tributos *periódicos*, no pueden equipararse en cuanto a valor liquidatorio, las *declaraciones-liquidaciones* mensuales o trimestrales y la informativa *resumen-anual*, pues las primeras son una obligación formal que constituye el instrumento necesario de exigibilidad de la deuda tributaria, y en cambio, la segunda, es una declaración concebida para agilizar la gestión del impuesto cuya finalidad no es el pago de la deuda resultante de la liquidación en cada periodo impositivo (mensual o trimestral). En este sentido expone ALONSO GONZÁLEZ²³⁷ que la declaración *resumen-anual* de IVA tiene la finalidad de conocer el volumen de negocio de los sujetos pasivos durante un año. Las declaraciones que cuentan, en un plano recaudatorio, son las mensuales o trimestrales. Estas son las auténticas autoliquidaciones y sirven para englobar los diversos devengos acaecidos durante el mes o el trimestre. Por consiguiente, constituye un completo error considerar que cabe rectificar antes del 30 de enero en relación con el IVA que debió haber sido correctamente autoliquidado en los periodos correspondientes al año inmediato anterior. Al contrario, los efectos materiales de cada devengo encuentran su lugar en la autoliquidación correspondiente al periodo durante el cual se produjo. No es trasladable un devengo acaecido, por ejemplo, en el segundo trimestre, a autoliquidaciones posteriores, aunque no se haya rebasado el 30 de enero del año siguiente. Tan es así, sostiene el autor, que si ese supuesto se produce, la vigente LGT y salvo que se efectúe una regularización expresa con recargo (art. 27.4 LGT), considerará que se ha cometido una infracción tributaria, la del art. 191.6 LGT.

ii) *La tesis penalista.*

Por su parte, desde la perspectiva de la *tesis penalista*, la cuestión resulta un tanto distinta. El delito contra la Hacienda Pública es un delito de infracción del *deber tributario* jurídicamente exigible contenido en el art. 31 CE, cual es el de declarar los ingresos, del que además depende la lesión del bien jurídico protegido. La infracción de tal deber no se produce en el momento en que surge el reconocimiento de la *deuda tributaria*, sino cuando el *sujeto pasivo* elude el pago al que venía obligado. Únicamente cuando hubiera dejado transcurrir el momento definitivo en el que todavía podría cumplir con su obligación se consumaría el delito, siendo considerado este momento en la jurisprudencia penal el 30 de enero del año siguiente, debido a que hasta esa fecha el contribuyente tendría la oportunidad de cumplir con la obligación tributaria, evitando, en su caso, la lesión del bien jurídico²³⁸.

²³⁵ Véanse las resoluciones del TEAC: Resolución nº 0799/2013/00/00 de 22 de septiembre de 2016 y Resolución nº 1070/2014/00/00 de 24 de mayo de 2017.

²³⁶ El TS en la STS nº 450/2020, de 18 de mayo, Sala Contencioso-Administrativa, (FJ 3) acoge el criterio sentado por el TEAC (Res. nº 0799/2013/00/00 de 22 de septiembre de 2016 y Res. nº 1070/2014/00/00 de 24 de mayo de 2017) y modifica la doctrina jurisprudencial que venía siguiendo desde la STS de 25 de noviembre de 2009, Sala Contencioso-Administrativa, en el sentido de afirmar ahora que: «(...) *el modelo 390 carece de eficacia interruptiva del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria de los periodos mensuales o trimestrales del periodo anual correspondiente*».

²³⁷ Alonso González, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., p. 123.

²³⁸ Véase STS nº 632/2018, 12 de diciembre (FJ 4); SAP Barcelona nº 554/2019, de 9 de septiembre (FJ 2); SAP Asturias nº 106/2020, de 31 de marzo (FJ2); SAP La Rioja nº 94/2017, de 1 de septiembre (FJ 2); SAP Madrid nº 450/2017, de 30 de junio (FJ 2) entre otras muchas; Para SILVA SÁNCHEZ existiría una posición

El TS ya se había pronunciado sobre esta cuestión desechando la aplicación de la *tesis tributarista*. Se aleja el Alto Tribunal de los argumentos antes referidos principalmente en dos resoluciones de sumo interés. La primera es la STS nº 44/2003, de 3 de abril²³⁹ que sostiene que en los *tributos periódicos* debe asumirse la existencia de una sola acción con relevancia penal que abarca a los actos ejecutados dentro del *año natural*, habida cuenta de que el art. 305.2 refiere que en los tributos de declaración periódica ha de estarse a lo defraudado en el periodo de declaración concreto, y si fuera inferior a 12 meses, a lo defraudado durante la anualidad. De ahí que el plazo prescriptivo no pueda iniciarse para cada periodo anual en tanto que este finalice:

«(...) En segundo lugar se insiste en la prescripción, pretendiendo que su cómputo se realice por trimestres, al tratarse de un impuesto de liquidación trimestral. El párrafo segundo del art. 305 del Código Penal de 1995 (RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777) (antes 349) dispone expresamente que en los impuestos de declaración periódica se estará a lo defraudado en cada periodo de declaración y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural, por lo que el plazo prescriptivo no puede iniciar su cómputo para cada periodo anual hasta que este periodo termine. En los tributos periódicos ha de estimarse que existe una sola acción típica que engloba los actos realizados a lo largo del año natural como progresión delictiva dirigida a alcanzar la total cantidad defraudada».

La segunda es la STS nº 1599/2005, de 14 de noviembre²⁴⁰ que, desde una perspectiva pragmática, deshecha la *tesis tributarista* aplicando la doctrina que viene sosteniéndose en la jurisprudencia penal de que el plazo prescriptivo se inicia una vez consumado el delito tras el vencimiento del periodo voluntario de pago del tributo:

«(...) El delito fiscal, en la faceta que nos ocupa, como infracción del deber de contribuir, se consume en el momento que vence el plazo legal voluntario para realizar el pago—véanse sentencias del 03/01/2003 y 30/04/2003, TS—. Y el art. 132.1 CP, antes art. 114 CP 73, señala como dies a quo aquél en que se haya cometido el delito. En consecuencia, ha de tomarse el 20/01/1992 o el 30/01/1992 cual día inicial del cómputo prescriptivo. Sin que se encuentre fundamento para desligar el art. 305.2 CP, antes 349.2 CP 73, de su art. 132.1».

divergente que habría de partir de que el art. 305.2 CP no pretende establecer una regla de *consumación* del delito de defraudación de IVA al final del año natural en todo caso. Más bien, en él se trataría de señalar que es posible que el delito se consume, aunque en ninguno de los periodos de declaración se haya superado la cuantía típica, ni siquiera en la suma de varios de ellos, con tal de que el monto de la defraudación continuada, al final del año natural, sí supere la referida cuantía. Visto así, sostiene el autor, el precepto establecería una regla de realización (continuada) del tipo que permitiría agrupar, a los efectos de apreciar la concurrencia de la cuantía, los varios periodos de declaración inferiores al año en uno solo. Ello tendría el sentido de evitar que, mediante un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión, se cometieran infracciones tributarias continuadas en cada trimestre por debajo de la cuantía típica para eludir la incidencia del tipo penal. De hecho. Lo que no pretendería dicha regla es eliminar la regla general de consumación del delito fiscal en función del periodo de liquidación, postergando la consumación al fin del año incluso en casos de declaraciones trimestrales (o mensuales) ya en sí delictivas, Silva Sánchez, J.M., *El nuevo escenario*, cit., p. 106 y ss.

²³⁹ STS nº 44/2003, de 3 de abril (FJ 17); En sentido contrario SAP Islas Baleares nº 104/2019 de 26 de junio (FJ 1).

²⁴⁰ STS nº 1599/2005, de 14 de noviembre (FJ 8).

Aun y así, para ALONSO GONZÁLEZ²⁴¹ los tribunales penales, como hace el TS, confunden la finalidad del mandato del art. 305.2 CP, determinar la forma de calcular la *cuota defraudada* en determinado tipo de tributos, con el establecimiento de un nuevo sistema de cómputo de la *prescripción tributaria*. Sostiene el autor que la norma especial de cálculo de la cuota del art. 305.2 CP no tiene por qué contravenir el correspondiente precepto en materia de *prescripción* del delito. El art. 132.1 CP nada dispone que permita alentar una interpretación discordante con la que resulta de la prescripción del IVA en Derecho Tributario. La ley penal únicamente establece como *dies a quo* el día de comisión de la *infracción* y este día es aquel en que también en Derecho Tributario se entiende cometidas las infracciones conforme al art.189.2 LGT de 2003.

2.6.3. El *dies a quo* en la modalidad de obtención indebida de devoluciones de IVA.

En lo que respecta a la modalidad de *solicitud indebida de devoluciones*, también se han planteado problemas para delimitar el *dies a quo* del cómputo del *plazo prescriptivo*, aunque a mi juicio, de menor alcance como explicaré. Ya se puso de relieve la existencia de dos posiciones en la doctrina que divergen sobre cuando ha de entenderse consumado el delito contra la Hacienda Pública en esta modalidad comisiva: ora en el momento en que la Administración Tributaria dicta el *acto administrativo* que acuerda la devolución (posición funcionalista), ora cuando se produce la *disposición patrimonial* de las cantidades contenidas en el acuerdo (posición patrimonialista). Siendo esta última la dominante en doctrina y jurisprudencia.

Desde la *tesis funcionalista* que rechaza la concurrencia del *perjuicio* a la Hacienda Pública, se llevaría a entender que el *dies a quo* del *plazo prescriptivo* sería aquel en el que se hubiera dictado el *acto administrativo* por el que se acuerda la *devolución*. El cual tiene lugar en fecha anterior, lógicamente, a la devolución dineraria por parte de la Administración Tributaria. Por su parte, la *tesis patrimonialista* fija el *dies a quo* en el momento en el que se produce el *desplazamiento patrimonial* desde la Administración Tributaria hacia el beneficiario de los importes a devolver. Hay que señalar que, en la práctica, el lapso que transcurre entre el dictado del *acuerdo de devolución* y el *desplazamiento patrimonial* puede contarse en días. Suele ocurrir en la práctica que el beneficiario llegue a enterarse de la concesión de la *devolución* antes por la recepción del dinero (principalmente en cuenta bancaria) que por la notificación del acuerdo. De ahí que, por lo general, no se planteen muchos problemas en materia de *prescripción* (relativamente) al haber escasos días entre un momento y otro. No obstante, más incidencia en el *plazo prescriptivo* puede tener el supuesto en el que la Administración Tributaria dicte el *acto administrativo*, pero sin embargo no realice el *desplazamiento patrimonial* de inmediato, bien por el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación sobre la solicitud presentada, bien por la coyuntura económica o cualquier otra razón que pueda dilatar aquel. En ese caso será más palpable el retraso del momento consumativo, y por tanto el inicio del *dies a quo* del plazo prescriptivo, dependiendo de la tesis que se acoja: *funcionalista* o *patrimonialista*.

²⁴¹ Alonso González, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., pp. 118-119.

2.7. La responsabilidad civil *ex delicto*.

2.7.1. Particularidades de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal.

La comisión de delitos fiscales implica que los *sujetos activos* de la infracción (personas físicas y/o jurídicas), en tanto que penalmente responsables, estén sujetos a responsabilidad civil *directa* y *solidaria* por el perjuicio causado a la Hacienda Pública, lo que encuentra su base legal en los arts. 109 y 116 CP. Así, la ejecución de un hecho descrito por la ley como delito obliga a reparar, en los términos previstos en las leyes, los daños y perjuicios por él causados (art. 109 CP). Ese es el fundamento legal por el que la *responsabilidad civil* del delito comprende la *restitución de la cosa*, la *reparación del daño* y la *indemnización de perjuicios materiales y morales* (art. 110 CP).

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*, y 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 10ª de la LGT y el art. 305.7 CP como se verá *infra*.

La cuestión de la *responsabilidad civil* en el delito contra la Hacienda Pública ha venido siendo problemática desde el prisma de su naturaleza jurídica²⁴². Tradicionalmente la doctrina se ha dividido entre los que entienden que la cuota defraudada tiene la consideración propiamente de *deuda tributaria derivada del incumplimiento de la ley*, y específicamente, de una obligación tributaria preexistente *ex lege* al delito²⁴³, y los que, por el contrario, sostienen la consideración de dicha deuda como *responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública*, transformando esa naturaleza de deuda tributaria inicial en responsabilidad civil en lo que se ha dado en llamar en la doctrina *mutación del título*²⁴⁴. La jurisprudencia dominante se decanta

²⁴² Véase ampliamente sobre esta problemática Choclán Montalvo, J.A., *La aplicación práctica*, 2ª edición, cit., p. 373 y ss.; Sanz Díaz-Palacios, J.A., *Deuda tributaria y responsabilidad civil por delito fiscal*, 2009, pp.151-152.

²⁴³ Sanz Díaz-Palacios, J.A., *Deuda tributaria*, cit., pp.151-152; Ramírez Gómez, S.; *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (Aspectos sustantivos y procedimentales)*, 2000, p. 166; Aparicio Pérez, A., «La responsabilidad civil en los delitos contra la Hacienda Pública», *RIF*, nº 37, 2000, pp. 11-29; Silva Sánchez, J.M., *El nuevo escenario*, cit., p. 138 y ss.; Coloma Chicot, J.A., *La responsabilidad civil en el delito fiscal*, 2001, p. 59 y ss. Pérez Royo, F., «El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación», *REDF*, nº 100, 1998, pp. 575-592; Falcón Tella, R.; «La regularización del “quinto año”», cit., pp. 7-11; Choclán Montalvo, J.A., *La aplicación práctica*, 2ª edición, cit., p. 373 y ss.

²⁴⁴ Jordana De Pozas, L., «Dos cuestiones que suscita el delito fiscal», *PJ*, nº 16, 1989, pp. 127-138; Serrano González De Murillo, J.L., «La responsabilidad civil en los delitos de elusión de deudas», *DLL*, nº 6593, 2006, pp. 1-5; Brandariz García, *El delito*, cit., p.724 y ss.; Martín Queralt, J. / *et al.*, *Curso*, cit., p. 686 y ss.; Soto Nieto, F., «Pronunciamiento sobre responsabilidad civil en causa por delito fiscal», *La Ley*:

indiscutiblemente por esta última posición, acogiendo la tesis de que del delito contra la Hacienda Pública nace una acción civil para reparar los perjuicios causados al erario y reclamar el importe de la cuota defraudada en la jurisdicción penal. El TS²⁴⁵ ha venido manteniendo desde antiguo que, junto a la multa, entendida como penalidad, podía coexistir la responsabilidad civil conexas al delito de defraudación tributaria como *quantum* del perjuicio causado a la Hacienda Pública. La deuda tributaria resultante del expediente administrativo no pasaba al debate judicial como un dato predeterminado, intangible e invariable, inmune a la contradicción procesal, sino que era precisamente la sentencia penal la que determinaba su cuantía pasando por ello en autoridad de cosa juzgada, sin posibilidad de revisión administrativa ulterior, habida cuenta el principio de preferencia de la jurisdicción penal del art. 44 LOPJ. Había de entenderse pues comprendida en la responsabilidad civil aneja al delito *ex arts.* 109, 110 y 116 CP la indemnización correspondiente o *quantum* del perjuicio causado a la Hacienda Pública, cuya integridad constituye el bien jurídico protegido por el artículo 305 CP, configurándose la sentencia que declarara la misma el *título de ejecución único* para hacer efectiva la deuda tributaria.

De esa construcción jurisprudencial, el legislador recogió el testigo y en la Disposición Adicional 10ª LGT referida líneas atrás estableció que, en los procedimientos penales por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil comprendería la totalidad de la deuda tributaria no ingresada y los intereses de demora, y, además, tales importes serían exigidos a través del procedimiento administrativo de apremio²⁴⁶. Estableciéndose definitivamente tras la reforma de la LGT operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre²⁴⁷, que el importe de la deuda que integre la responsabilidad civil será aquel que la Administración Tributaria no hubiera liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos establecidos en la LGT, incluyendo la exigencia por el procedimiento de apremio a la pena de multa impuesta en el proceso penal. Regulación que se completa como ya se ha referido con el art. 305.7 CP cuando determina que los Jueces y Tribunales para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil junto con los intereses de demora recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que los exigirán por el procedimiento administrativo de apremio en los términos que establece la LGT.

Por último, respecto a los intereses que integran el *quantum* de la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública, hay que distinguir entre intereses *moratorios tributarios* (de demora) e *intereses procesales generales* (mora procesal)²⁴⁸. Los primeros forman parte de la

Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía, nº 6, 2002, pp. 1746-1748; Rancaño Martín, M.A., «El progresivo distanciamiento dogmático entre el ilícito penal y el ilícito tributario», *RQF*, nº 16, 2014, pp. 89-116.

²⁴⁵ Véase STS nº 1940/2000, de 18 de diciembre (FJ 4); STS nº 1337/2002 de 26 de octubre (FJ 3) entre otras muchas anteriores y posteriores a ellas.

²⁴⁶ Véase Disposición adicional décima: «*Exacción de la responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda Pública*», de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; arts. 26.6 y 58.2 LGT y STS nº 1337/2002 de 26 de octubre (FJ 3); STS nº 1940/2000, de 18 de diciembre (FJ 4).

²⁴⁷ Modificación de la Disposición adicional décima: «*Exacción de la responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda Pública*» operada por la Ley 34/2015, de 21 de diciembre.

²⁴⁸ Véase STS nº 832/2013, de 24 de octubre (FJ 6) sobre la inclusión de los intereses de demora tributarios en la responsabilidad civil, y STS nº 158/2020, de 18 de mayo (FJ 4) sobre los intereses procesales en el ámbito penal.

deuda tributaria²⁴⁹, son exigibles desde la consumación del hecho delictivo hasta la sentencia condenatoria firme en la que se determine la cuantía de responsabilidad civil correspondiente y parten del interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél resulte exigible, incrementado en un 25% (arts. 26 y 58.2 c) LGT)²⁵⁰. Los segundos, son exigibles tras la firmeza de la sentencia y parten de la base del interés legal del dinero incrementado en dos puntos o el que corresponda según pacto entre las partes o por disposición especial de la ley (art. 984 LECrim en relación con el art. 576 LEC)²⁵¹. Hay que precisar que los intereses procesales se calcularán tomando como base el importe líquido principal fijado como responsabilidad civil en la sentencia, con exclusión de los intereses de demora tributarios que no generarán a su vez intereses procesales²⁵².

2.7.2. La responsabilidad civil 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 en el capítulo anterior 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 directamente 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 aun mayor.

²⁴⁹ Por todas STS nº 88/2017, de 15 de febrero (FJ 13).

²⁵⁰ Art. 26 LGT: «*El interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución impropcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria*»; Art. 58.2. c) CP: «*La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta (...) c) Los recargos del periodo ejecutivo*».

²⁵¹ Art. 984 LECrim: «*Para la ejecución de la sentencia, en cuanto se refiere a la reparación del daño causado e indemnización de perjuicios, se aplicarán las disposiciones establecidas en la Ley de Enjuiciamiento Civil, si bien será en todo caso promovida de oficio por el Juez que la dictó*»; Art. 576 LEC: «*Desde que fuere dictada en primera instancia, toda sentencia o resolución que condene al pago de una cantidad de dinero líquida determinará, en favor del acreedor, el devengo de un interés anual igual al del interés legal del dinero incrementado en dos puntos o el que corresponda por pacto de las partes o por disposición especial de la ley*».

²⁵² Sanz Díaz-Palacios, J.A., en Demetrio Crespo, E. / Sanz Díaz-Palacios, J.A. (Dir.), *El delito fiscal*, cit., pp. 273 y 278 con cita a Morales Morales, F.; «*Supuestos de aplicabilidad del párrafo cuarto del artículo 921 de la Ley de Enjuiciamiento Civil*», *RJEDJB*, nº 1, 1992, pp. 954-957; A contrario, CODINA sostiene que de aplicarse los intereses procesales sobre los moratorios, estaríamos ante una singular forma de anatocismo, Codina García-Andrade, X., *Los intereses de demora y la Administración*, 2013, p. 37; Esta postura es defendida por RUIZ-RICO para quien, en la sentencia de condena, los intereses moratorios ya serían cantidad líquida, quedando así dentro del ámbito de aplicación del art. 576 LEC, Cfr. Ruiz Rico, J.M., «*Comentario al art. 1.108 CC*» en Albadalejo García, M. (Dir.), *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, 1989, p. 752 y ss.

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 accesoria. 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 *bróker* deducen la cuota de IVA repercutida tras una entrega interior (pérdida de capacidad de recaudación), bien *obteniendo la devolución indebida* de aquel cuando el *bróker* 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 sobretodo los medios o instrumentos empleados para llevarla a cabo, también tienen incidencia en la determinación de las *bases imponibles* 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 imponibles 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.

2.8. Breve referencia a la necesidad de inclusión del delito fiscal como tipo penal corporativo.

La LO 5/2010, de 22 de junio, juntamente con el sistema de responsabilidad penal de las personas jurídicas, introdujo un listado cerrado de tipos penales aplicables a las personas jurídicas, entre los que se encontraba el delito contra la Hacienda Pública (art. 310 bis CP). Dado que este delito constituye el núcleo del *fraude carrusel* y que tiene una especial relevancia para las personas jurídicas, está sobradamente justificada la indagación en los motivos de su inclusión entre los tipos penales que pueden generar la responsabilidad penal de los entes colectivos. Asimismo, también puede entenderse justificada la aproximación a la cuestión de si existía una necesidad de incluir este tipo penal en ese catálogo de delitos o, por el contrario, si el sistema anterior ya ofrecía una respuesta sancionadora adecuada.

Numerosos instrumentos jurídicos internacionales venían reclamando una respuesta clara en forma de sanción a las personas jurídicas en determinados ámbitos. Exigencias que sirvieron de base justificante, tanto en el Proyecto de Ley Orgánica de 15 de enero de 2007 de reforma del CP, como en la LO 5/2010, de 22 de junio, para adoptar el sistema de responsabilidad penal de las personas jurídicas. Sin embargo, en ninguno de esos instrumentos jurídicos se hacía una referencia directa al *fraude fiscal*, como sí se hizo respecto a otras conductas delictivas relacionadas con el sector privado: las transacciones comerciales internacionales, pornografía y prostitución infantil, trata de seres humanos, blanqueo de capitales, inmigración ilegal o ataques a sistemas informáticos. Es más, si atendemos al propio contenido de la disposición final sexta de

la LO 5/2010, de 22 de junio, donde se establecen las normas de la UE incorporadas con la reforma, puede observarse que ninguna de ellas se refiere al *fraude fiscal* y sí al resto de conductas delictivas apuntadas. Tal ausencia podría permitir concluir, al menos desde el plano justificante, que no existía una demanda expresa y acuciante por parte de las instituciones y organismos internacionales en materia de sanción por *fraude fiscal* a las personas jurídicas.

No obstante, lo anterior, parte de la esencia reformativa de la LO 5/2010, de 22 de junio, radicaba, no en exigencias sancionadoras en materia de *fraude fiscal*, sino en el propio esfuerzo legislativo que el Estado venía haciendo progresivamente en la lucha contra la *corrupción* y la *criminalidad organizada*. Tradicionalmente, y de forma genérica, se han ido estandarizando delitos asociados al crimen organizado como el terrorismo, tráfico de drogas, tráfico de armas, tráfico de seres humanos, inmigración ilegal, prostitución, blanqueo de capitales, contrabando de órganos y mercancías, propiedad intelectual, robos de vehículos de alta gama, robos con fuerza, secuestros, extorsión y entre ellos también se suele incluir el *fraude fiscal*. Precisamente la integración de este último en esa estandarización, y concretamente el delito contra la Hacienda Pública, responde no a una perspectiva aislada del fraude y no conexas de otras figuras delictivas, sino a una mucho más amplia que abarca las grandes tramas defraudatorias transnacionales (*fraude de tramas*) instrumentalizadas a través de personas jurídicas y los elevados perjuicios económicos derivados de ellas. Baste como ejemplo mencionar el *fraude carrusel* en el IVA objeto de este trabajo para observar la vinculación de algunas modalidades comisivas del delito contra la Hacienda Pública con determinadas formas organizadas de delincuencia. Es en ese escenario donde podría encontrarse un argumento válido para justificar la inclusión del delito contra la Hacienda Pública en el catálogo de delitos aplicable a las personas jurídicas. Si tenemos en cuenta las elevadas cifras que provoca el *fraude fiscal* proporcionadas por el observatorio de delito fiscal en su informe de 2006²⁵³, puede observarse la relevancia económica que ya tenían en aquel momento este tipo de conductas delictivas en la economía. No solo desde el punto de vista del perjuicio a las arcas públicas, sino también para el propio mercado, en tanto que genera escenarios anticompetitivos que terminan por excluir a los operadores mercantiles que respetan la legalidad de los sectores afectados por el fraude. O, peor aún, los alienta a participar de aquel para poder mantener su actividad operativa en el mercado.

Desde un punto de vista dogmático, la LO 5/2010, de 22 de junio, vino a suprimir el art. 31.2 CP por el que se hacía responsable directa y solidaria a la persona jurídica de la pena de multa impuesta al autor material del delito cometido por cuenta o en representación de ella y en su provecho, para pasar a responsabilizarla penalmente del mismo partiendo de su propia responsabilidad. Lo anterior, unido a la inclusión del delito contra la Hacienda Pública como tipo penal aplicable a las personas jurídicas, suponía un cambio sustancial respecto a la responsabilidad que venían asumiendo los por la comisión de este tipo de delitos en su seno. Ahora, las personas jurídicas se sitúan en el epicentro pasando a formar parte del elenco de sujetos cualificados del delito en tanto que ostentan la condición de obligadas tributarias por el mero hecho de desarrollar actividades mercantiles sujetas al devengo de tributos.

²⁵³ Informe del observatorio administrativo previsto en el convenio de 30 de junio de 2005 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal publicado en diciembre de 2006 (disponible en línea: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_prevencion_del_fraude_fiscal/observatorio_en_gb.pdf (última consulta: 4 de abril 2020).

El delito contra la Hacienda Pública (art. 305 CP) ha sido considerado por antonomasia en la práctica judicial como uno de los tipos penales con mayor vinculación a las personas jurídicas y a la delincuencia económica. No obstante, ello no podía inferirse ni de la primigenia exposición de motivos del Proyecto de Ley Orgánica de 15 de enero de 2007²⁵⁴, ni tampoco de la exposición de motivos de la LO 5/2010, de 22 de junio²⁵⁵, que hacían referencia a compromisos internacionales asumidos por España que en realidad se referían a los delitos contra la Hacienda Pública. Más bien, son los propios elementos objetivos de este tipo penal los que se vinculan directamente con la participación de personas jurídicas en la comisión del delito. Especialmente, si se refiere a tributos como el IS, el IVA o determinados tributos especiales, donde la relación jurídico tributaria subyacente y la efectiva realización de los hechos imposables es atribuible a principal o exclusivamente a ellas, pues son ellas las que mayormente desarrollan las actividades económicas de producción, distribución y consumo de bienes y servicios que se llevan a cabo en el mercado económico²⁵⁶.

En mi opinión, si se parte de esa base, tiene pleno sentido que el delito contra la Hacienda Pública se encuentre entre los seleccionados por el legislador para ser aplicables a las personas jurídicas. Más allá de justificaciones dogmáticas, por una razón de coherencia jurídica²⁵⁷. Este tipo penal está considerado por la doctrina mayoritaria como un *delito especial*, esto es, un delito en el que solo unos determinados sujetos con una cualidad específica pueden detentar la condición de sujeto activo del delito²⁵⁸. Esa cualidad, es la relación *jurídico-tributaria* subyacente, que, en el caso de determinados tributos, única o mayoritariamente recae en la persona jurídica. En esos casos, y ya en vigor el sistema responsabilidad penal de las personas jurídicas, no parecía adecuado que se hiciera responsable penal por el delito contra la Hacienda Pública únicamente a las personas

²⁵⁴ La exposición de motivos del Proyecto de Ley Orgánica de 15 de enero de 2007 hacía referencia a que «*esa estricta selección con la que se da estricto cumplimiento a nuestros compromisos europeos en esta materia ha recaído sobre delitos de indudable trascendencia en los que es fácilmente imaginable la presencia de una persona jurídica*».

²⁵⁵ La exposición de motivos de la LO 5/2010, de 22 de junio, ponía de manifiesto que «*son numerosos los instrumentos jurídicos internacionales que demandan una respuesta penal clara para las personas jurídicas, sobretudo en aquellas figuras delictivas donde la posible intervención de las mismas se hace más evidente (corrupción en el sector privado, en las transacciones comerciales internacionales, pornografía y prostitución infantil, trata de seres humanos, blanqueo de capitales, inmigración ilegal, ataques a sistemas informáticos...)*».

²⁵⁶ Rodríguez López, P., *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, 2008, p. 92.

²⁵⁷ Véase en sentido contrario, Herranz Sauri, T., «*De la necesidad de la punición de la persona jurídica en el delito fiscal. Una reflexión a contracorriente*», en Abogacía General del Estado, XXXII Jornadas de Estudio de la Abogacía, *El nuevo Código Penal*, Ministerio de Justicia, 2011, p. 645 y ss.

²⁵⁸ La doctrina dominante ha entendido, con algunos matices, que el delito de contra la Hacienda Pública únicamente puede ser ejecutado por un círculo restringido de sujetos, en la medida en que sólo el obligado al pago de la deuda tributaria o el beneficiario de la devolución indebida o del beneficio fiscal están en situación de poder realizar plenamente todos los elementos del tipo. Así en el círculo de sujetos activos, habría que incluir al contribuyente y al sustituto del contribuyente (art. 36 LGT), a los enumerados en los arts. 37 y ss. LGT y a los responsables del tributo (arts. 41 ss. LGT). Cuestión discutida es el supuesto del representante legal o voluntario (arts. 45 y 46 LGT). Si bien es cierto, la opinión mayoritaria se inclina por negarle esa condición, otros autores sostienen, sin embargo, la conveniencia de incluir al representante voluntario en el círculo de sujetos activos del delito. Véase Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal económico*, PE, 6ª edición, cit., pp. 680-681.

físicas que actuaran en nombre o representación legal o voluntaria de la persona jurídica, pues, en tales supuestos, era ella la que verdaderamente incumplía sus obligaciones tributarias y, en definitiva, quien defraudaba a la Hacienda Pública²⁵⁹.

Lo anterior no quiere decir que el sistema de responsabilidad de las personas jurídicas en este tipo de delitos (art. 31.2 CP) con anterioridad a la entrada en vigor de la reforma operada por la LO 5/2010, de 22 de junio, fuese ineficaz. Más al contrario, sí pudiera resultar un tanto ilógico, o incoherente si se prefiere, que se mantuviera la irresponsabilidad penal de las personas jurídicas por el delito fiscal a partir de dicha reforma. El motivo reside en que en el *ámbito tributario* una persona jurídica que hubiera cometido una infracción tributaria inferior a 120.000 € respondería como *autora* de la infracción en primer término (art. 181 LGT) y la persona física que obró en su nombre quedaba relegada a la posición de *responsable solidaria* o *subsidiaria* (art. 182 LGT). Sin embargo, en el ámbito penal, cuando la infracción fuera superior a dicha cuantía, se intercambiarían los roles haciendo responsable penal en primer término a la persona física que obró en nombre de la persona jurídica, quedando la persona jurídica (sujeto pasivo del tributo defraudado y sujeto activo del delito) relegada a la posición de responsable directa y solidaria de la multa y responsable civil subsidiaria de la cuota defraudada²⁶⁰. Como digo, se daría una situación ilógica a mi juicio, pues reconocida la capacidad de la persona jurídica para ser objeto de sanciones tributarias derivadas de la defraudación de tributos, no tendría mucho sentido, reconocer la capacidad de la persona jurídica para ser objeto de sanciones penales, pero excluir expresamente la infracción generadora de la responsabilidad penal, es decir, el delito contra la Hacienda Pública.

En cualquier caso, esa situación anómala fue superada con la introducción del art. 310 bis CP. Se convirtió en responsable penal del delito contra la Hacienda Pública a los entes colectivos en los casos en los que aquellos reunieran las condiciones exigidas en el tipo penal. Esto es, cuando tuviera la condición de obligados tributarios del tributo defraudado.

3. La falsedad documental como instrumento para la defraudación tributaria en el fraude carrusel.

3.1. Consideraciones iniciales.

Los delitos de *falsedad documental* están tipificados el Capítulo II del Título XVIII «*De las falsedades*», que a su vez se ramifican en cuatro secciones según el tipo de documento sobre el que recaen, variando en función de ello las modalidades delictivas y las penas. De entrada, hay que apuntar que se entiende por «*falsedad*» la creación, modificación o alteración de un documento jurídicamente protegido, con intención de que surta efectos como si fuera auténtico²⁶¹,

²⁵⁹ Carreras Manero, O., «La responsabilidad de las personas jurídicas y sus implicaciones en el delito de defraudación tributaria (análisis crítico de las últimas reformas legislativas)», *CT*, nº 143, 2012, p. 61.

²⁶⁰ En este sentido, Redondo Andreu, I., «*La potestad sancionadora en materia tributaria y los sujetos infractores*», en Martínez Lafuente, A. (Coord.), *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre): Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*, 2004, p. 797.

²⁶¹ STS nº 2175/2001, 20 de noviembre (FJ Único).

o como señala QUERALT JIMÉNEZ²⁶², es el resultado de una falsificación, es decir, de una actividad de alteración de objetos materiales en sí mismos o que incorporan determinadas características.

Con los delitos de *falsedad documental* se trata de proteger la *confianza social* de ciertas relaciones, es decir, asegurar la correspondencia entre la realidad y los símbolos que la representan a fin de permitir la fluidez en el tráfico jurídico cuando estos símbolos son fundamentales para la estabilidad de una relación determinada²⁶³. El TS²⁶⁴ de forma genérica delimita el *bien jurídico* en los delitos falsarios como la protección y la seguridad del tráfico jurídico, y, en último término la confianza que la sociedad tiene depositada en el valor probatorio de los documentos. Concretamente la STS nº 467/2018 de 15 de octubre²⁶⁵, afirma que:

«(...) lo que se protege con la punición de las falsedades no es tanto la verdad como las funciones jurídicas que los documentos están llamados a desempeñar, la función probatoria del negocio jurídico que el documento refleja, la función de garantía, relacionada la seguridad que brinda el documento respecto de la identidad del emisor de la declaración de voluntad, y función de perpetuación de la declaración documentada para que pueda ser conocida por terceros».

Desde la perspectiva del *tráfico jurídico mercantil* que más interesa, el bien jurídico puede concretizarse en la necesidad de proteger la confianza y seguridad en el tráfico jurídico, arts. 53 y 57 CCom y art. 1258 CC, evitando el acceso al mundo de las relaciones contractuales mercantiles elementos probatorios falsos que puedan alterar o perturbar la realidad jurídica en perjuicio de las partes interesadas²⁶⁶. Es ese sentido la STS nº 586/2012, de 6 de junio expone que:

«(...) Ha destacado esta Sala en numerosas ocasiones (entre otras, STS núm. 584/2009, de 25 de mayo (RJ 2009, 3510)) que el bien jurídico protegido en los delitos de falsedad documental está constituido por la protección de la buena fe y de la seguridad del tráfico jurídico (arts. 53 y 57 C. de Comercio (LEG 1885, 21) y art. 1258 C. Civil (LEG 1889, 27)), evitando que tengan acceso a la vida civil o mercantil elementos probatorios falsos, que puedan alterar la realidad jurídica de forma perjudicial para las partes afectadas».

Sostiene QUERALT JIMÉNEZ²⁶⁷ que, a diferencia de la mayoría de las rúbricas del CP, ahora como antes, la del Título XVIII del Libro II no hace referencia a un *bien jurídico* concreto sino a un medio comisivo. Por este motivo estaría justificada la remisión de cada grupo de delitos de falsedades al lugar sistemático que correspondiese en atención al último *bien jurídico* penalmente protegido. Ese entendimiento legal sería indicativo de la falta de sustantividad de estos delitos. La técnica punitiva adoptada sería la de acudir a un medio comisivo de singular relevancia: la

²⁶² Queralt Jiménez, J., *Derecho Penal español. Parte especial*, 2015, p. 666.

²⁶³ *Ibidem*, pp. 664-665.

²⁶⁴ STS nº 394/2007, de 4 de mayo (FJ 3).

²⁶⁵ STS nº 467/2018 de 15 de octubre (FJ 5).

²⁶⁶ STS nº 1783/2001, de 3 de octubre (FJ 1); STS nº 584/2009, de 25 de mayo (FJ 2); STS nº 586/2012, de 6 de junio (FJ 2).

²⁶⁷ Queralt Jiménez, J., *Derecho Penal*, cit., p. 664.

falsificación. Y, en ese contexto, la *falsedad* es el resultado de una falsificación que altera la realidad poniendo en primer plano tal concepción legal una actuación *instrumental*. Añadiendo que, las *falsedades*, en tanto que *delito instrumental* en la inmensa mayoría de supuestos, es decir, para obtener ilícitamente un fin ilícito, no debería constituir más que un *elemento de agravación* de la pena (principio de consunción) y no un *delito autónomo*. Política criminal que parece se va abriendo paso al haberse rebajado la pena de las falsedades, propiciándose así el castigo por el delito fin. No obstante, afirma el autor que, aunque el CP de 1995 inició el camino de la simplificación, se mantienen las falsedades como si de un delito con sustantividad propia se tratara y se conservan restos de un casuismo secular.

Más allá de las cuestiones que podrían objetarse a un planteamiento meramente *instrumental* de las falsedades, sí cabe afirmar que al menos en lo que se refiere al delito contra la Hacienda Pública, el *carácter autónomo* de la falsedad es más que discutible. La proximidad de esta tipología de delitos con el de defraudación tributaria ha sido una constante desde que se introdujera aquel con la ya lejana Ley 50/1977, de 14 de noviembre sobre medidas urgentes de reforma fiscal²⁶⁸. En el delito de defraudación tributaria, la falsedad documental puede servir a un único propósito que es el de *consumar* la defraudación a través de la representación de una realidad *falsa* o *falseada* ante la Administración Tributaria. En esos casos es difícil desvincular ambos delitos cuando el fin último de la conducta del sujeto infractor es la defraudación a la Hacienda Pública empleando para ello cualquier medio a su alcance que le permita fingir u ocultar la verdadera realidad tributaria. De ahí que no se entienda bien que el legislador haya decidido excluir el delito de falsedad documental del catálogo de ilícitos penales de los que es predicable la responsabilidad penal de la persona jurídica²⁶⁹. Este delito en muchos casos sirve de instrumento medial para la comisión de delitos que admiten la responsabilidad penal de la persona jurídica, no solo el delito fiscal (art. 310 bis CP), sino también otros como las insolvencias punibles (art. 261 bis CP) o el blanqueo de capitales (art. 302 CP). No se advierte razón dogmática o político-criminal alguna que permita justificar la exclusión de la sanción penal a la persona jurídica por el delito medio que permite la comisión del delito fin del que sí es penalmente responsable. Máxime, en los supuestos en los que el único fin de la falsedad es servir de medio necesario para la comisión de otro delito. El mayor desvalor de acción de la persona física al cometer dos delitos, uno como instrumento de otro, tiene como consecuencia un incremento de la sanción penal para esta, lo que a mi modo de ver, también debería tener su reflejo en la pena a imponer a la persona jurídica. De ahí que, en opinión estricta, el deber de diligencia en la persona jurídica no solo debiera reclamarse sobre las conductas constitutivas del delito fin que le es imputable, sino también sobre aquellas otras que permitan o faciliten su comisión. Ítem más, cuando estas *per se* tienen relevancia penal para las personas físicas que actúan en su nombre o por su cuenta.

²⁶⁸ Con anterioridad a esta regulación, el delito contra la Hacienda Pública no existía como tal y las conductas defraudatorias eran subsumidas en el art. 331 CP de 1870 bajo el epígrafe «*De la ocultación fraudulenta de bienes e industria*». Véase un interesante análisis sobre la evolución histórica de este delito en Ayala Gómez, I., «*Antecedentes legislativos de los delitos contra la Hacienda Pública*», en VV. AA, *Estudios penales en homenaje a Enrique Gimbernat*, 2008, pp. 1797-1818.

²⁶⁹ El TS en la STS nº 165/2020, de 19 de mayo (FJ 3) se refiere a la no aplicabilidad del delito de falsedad documental a las personas jurídicas: «*Además, en este supuesto a la persona física se le ha exigido responsabilidad en concepto de autora de una falsificación de un documento privado, delito que no es de posible comisión por una persona jurídica*».

Retomando la línea expositiva, la *instrumentalidad* de la *falsedad documental* en el delito fiscal gana relevancia cuando la defraudación se lleva a cabo sobre el IVA. Desde la introducción en nuestro ordenamiento fiscal de este tributo en 1985²⁷⁰, una de las modalidades defraudatorias que más se ha extendido y que ha originado la creación de verdaderas tramas fraudulentas como el *fraude carrusel* de tipo documental ha sido la emisión e instrumentalización de *facturas falsas* para la consumación del delito-fin: el *delito fiscal*. De ahí la importancia del estudio de este grupo de delitos. La tenencia de una *factura* es un requisito indispensable para poder realizar la *deducción/devolución* que desembocará en la defraudación tributaria (art. 97 LIVA), ora sobre el importe del bien adquirido o la prestación de servicios recibida en concepto de gasto, ora sobre la cuota de IVA soportada en operaciones anteriores. Así pues, la *falsificación* de estos documentos permite representar una irrealidad como pueden ser compraventas de bienes o prestaciones de servicios inexistentes o inexactas como medio a través del cual, el tercero receptor de las *facturas falsas* puede llegar a obtener deducciones o devoluciones de cuotas de IVA ficticiamente soportadas. Y, de la misma forma, pueden servir de instrumento para minorar *bases imponibles* en el IS, en el caso de que quienes utilizan estos documentos sean sociedades que tributan en el referido impuesto. Como afirma ALONSO GONZÁLEZ²⁷¹, la *factura falsa* sirve, por un lado, para encubrir la infracción en la medida en que proporciona un soporte documental al infractor que le permite hacer pasar por veraces unas cifras que derivan precisamente de dichas facturas. Y, de otro, puede ser el medio de comisión de la infracción, el instrumento genuino del fraude pues, en el caso particular del IVA, ha de reflejar la cuota del tributo soportado que con posterioridad será consignada en la casilla del modelo tributario correspondiente, permitiendo la consumación del fraude, bien minorando indebidamente el importe de la cuota de IVA a ingresar, o bien obteniendo devoluciones indebidas.

La *naturaleza jurídica* de las *facturas* ha venido planteando la problemática de determinar en qué casos pueden constituir una falsedad penalmente relevante. La razón es que el CP de 1995 modificó la regulación de las falsedades en las podían incardinarse estos documentos de modo muy restrictivo, lo que motivó que esta cuestión se convirtiera en una de las más problemáticas por la enorme casuística que en la práctica puede darse. Aunque a esta cuestión me referiré más adelante, cabe adelantar que el criterio por el que se decantó el TS²⁷² desde tiempo atrás ha sido considerar punible la creación de documentos *auténticos* en cuanto a su emisor, pero *falsos* en cuanto a su contenido, porque pueden subsumirse en el art. 390.1, 2º CP («*simulando un documento en todo o en parte, de manera que induzca a error sobre su autenticidad*») y el art. 392 CP castiga al particular que realice la falsedad descrita en dicho precepto²⁷³. No obstante, lo anterior, han existido en la jurisprudencia posturas minoritarias contrarias a esta tesis inclusiva que hoy puede decirse consolidada. Estas en apretada síntesis consideran que las facturas sin

²⁷⁰ La introducción del IVA en España tuvo lugar con la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con fecha de entrada en vigor el 1 de enero de 1986.

²⁷¹ Alonso González, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., p. 149.

²⁷² Acuerdo del Pleno no jurisdiccional de la Sala Segunda del Tribunal Supremo, de 26 de febrero de 1999.

²⁷³ Mir Puig, S.; «Facturas falsas para defraudar a Hacienda», *LLP-RDPPP*, nº 62, 2009, p. 71.

sustrato no configuran un delito autónomo de falsedad, de forma que únicamente son perseguibles en cuanto hayan sido utilizadas como *instrumento* para la comisión de otro tipo penal²⁷⁴.

En último lugar, cabe referir que la utilización de *facturas falsas* para alcanzar el fin defraudatorio a la Hacienda Pública, esto es, la constatación del carácter instrumental de la falsedad documental en el delito fiscal también ha planteado algunos problemas desde la perspectiva *concurral*. Del mismo modo que antes, estas cuestiones serán tratadas más adelante, aun y así, merece la pena señalar aquí al menos que cuando se llevan a cabo falsificaciones de facturas con el fin de defraudar u obtener ilícitamente *devoluciones*, ello podrá dar lugar a la existencia de un *concurso ideal* o *medial* (art. 77 CP) o un *concurso real* (art. 73 CP), dependiendo de si la falsedad fue instrumento necesario o no para cometer la defraudación tributaria²⁷⁵. Y sobre ello, dos tesis enfrentadas²⁷⁶: la que niega la posibilidad de que el delito fiscal y la falsedad documental puedan llegar a ser infracciones simultáneas (concurso ideal); y la que sostiene la imposibilidad de aceptarlas como infracciones separadas (concurso real), sosteniendo que cabe apreciar una unidad de acción del sujeto infractor, aunque con su conducta se cometan dos delitos.

3.2. Deber de facturación en la normativa tributaria: facturas, valor probatorio y consecuencias del incumplimiento del deber de facturar.

Las *facturas* han sido utilizadas por los comerciantes desde tiempos prístinos. Sin embargo, no fue hasta la implantación en el sistema tributario español del IVA, cuando se hizo patente la necesidad de un *documento normalizado* que permitiese a los empresarios y profesionales sujetos al tributo en cuestión acreditar de forma clara y precisa, tanto la *repercusión del impuesto* por parte de quien realiza la entrega de bienes o la prestación de servicios, como el *derecho a la deducción* de este por parte del destinatario de dichos bienes o servicios²⁷⁷. De ahí que pueda definirse de forma genérica la *factura* como un *documento privado* que acredita una transacción económica derivada de un contrato de compraventa o de un contrato de prestación de servicios, aunque en este último caso se suele hablar más de *minuta* que de *factura*²⁷⁸. Y, de forma específica, las *facturas fiscales*²⁷⁹, en las que se pone de manifiesto la voluntad del emisor, empresario o profesional, de colaborar con la Administración Tributaria en el cumplimiento de determinados deberes de facturación a los que viene obligado y, en virtud de los cuales, consignará en el documento *datos de hecho*, como la fecha, el número, el lugar de emisión, la identificación de las

²⁷⁴ Véase STS nº 513/1998, de 30 de enero (FJ 3); STS nº 224/1998, de 26 de febrero (FJ 9-11); STS nº 932/2000, de 29 de mayo (FJ 6).

²⁷⁵ García Novoa, C., «*Facturas falsas y delito fiscal*», en Demetrio Crespo, E. / Sanz Díaz-Palacios, J.A. (Dirs.), *El delito fiscal*, cit., pp. 200-201; De Urbano Castrillo E. / Navarro Sanchís, F.J., *La deuda fiscal. Cuestiones candentes de derecho administrativo y penal*, 2009, p. 48.

²⁷⁶ Véase sobre estas dos posiciones García Novoa, C., en Demetrio Crespo, E. / Sanz Díaz-Díaz-Palacios, J.A. (Dirs.), *El delito fiscal*, cit., pp. 200-201.

²⁷⁷ Fernández González, F.J., *La facturación y el SII en la empresa*, 2019, pp. 9-10.

²⁷⁸ Wolters Kluwer / Guías jurídicas; «Factura» (acceso web: https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUMjcwMjtbLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAm5mtMTUAAAA=WKE, última consulta: 13 de noviembre de 2020).

²⁷⁹ Merino Jara, I., *Facturas y registros: requisitos y efectos fiscales*, 3ª edición, 1999, p. 114 y ss.

partes etc., así como los *datos de derecho* derivados de la interpretación de los anteriores, como el tipo de gravamen aplicable, la base imponible, etc.

Así es que, en el contexto jurídico del tráfico mercantil, los empresarios y profesionales que realicen entregas de bienes y prestaciones de servicios en el desarrollo de su actividad comercial están sujetos a la *obligación formal de facturación* de acuerdo con el art. 29.2. e) LGT, el art. 164. Uno, 3º LIVA y, el art. 2.1 del Reglamento de facturación²⁸⁰. Entendiendo por facturación como la acción referida a todos los actos relacionados con la elaboración, registro, envío y cobro de las facturas. Un deber legal que deberá ser tenido en cuenta desde el prisma del cumplimiento normativo en las empresas y la implementación de modelos de *compliance* en ellas, como se verá en el último capítulo de este trabajo.

La normativa establece que los empresarios o profesionales están obligados a expedir y entregar *factura* u otros *justificantes* por las operaciones que realicen en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y a conservar copia o la matriz de estos. También deben expedir *factura* en los supuestos de pagos anticipados, excepto en las entregas intracomunitarias exentas. Igualmente vienen obligados a conservar las *facturas* o *justificantes* recibidos de los empresarios o profesionales por las operaciones de las que sean destinatarios y que se efectúen en el marco de desarrollo de su actividad. Deberá expedirse *factura* y copia de esta, en todo caso, en las siguientes operaciones; cuando el destinatario sea un empresario o profesional y actúe como tal; cuando el destinatario de la obligación lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria; exportaciones de bienes exentas de IVA; entregas intracomunitarias de bienes exentas de IVA; cuando el destinatario sea una administración pública o una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional; determinadas entregas de bienes objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición, cuando aquella se ultime en el territorio de aplicación del impuesto; ventas a distancia y entregas de bienes objeto de impuestos especiales, cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

De acuerdo con FERNÁNDEZ GONZÁLEZ²⁸¹ la *factura* sirve a tres fines principales; i) *de garantía*, al permitir identificar al autor de la declaración de voluntad; ii) *probatorio*, al permitir probar dicha manifestación de voluntad y; iii) *de perpetuación*, pues fija la manifestación de voluntad de una de las partes²⁸². Respecto al segundo que más interesa aquí, como afirma GARCÍA NOVOA²⁸³, la *factura* constituye un *medio de prueba* de una realidad fáctica, que no es otra que la circunstancia de haber realizado una inversión o gasto. En los impuestos en los que para determinar la cuota que debe ingresarse en la Hacienda Pública es necesario tener en cuenta los gastos y deducciones para reducir la *carga impositiva*, es imprescindible determinar cuales son los *medios de prueba* de tales gastos y deducciones. Es el art. 106.4 LGT el que establece la regla general de deducibilidad cuando dispone que:

²⁸⁰ RD 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

²⁸¹ Fernández González, F.J., *La facturación*, cit., p. 9.

²⁸² Véase con amplitud sobre los tres fines a los que sirve todo documento, Gómez Martín, V., «*Delitos de falsedades*», en Corcoy Bidasolo, M. (Dir.), *Manual de Derecho Penal. Parte especial*, 2º Edición, 2019, p. 443.

²⁸³ García Novoa, C., en Demetrio Crespo, E. / Sanz Díaz-Palacios, J.A. (Dirs.), *Delito fiscal*, cit., p. 189.

«(...) los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria».

Asimismo, la LIVA, reviste de importancia a la *factura* al conceptuarla como el medio a través del cual debe llevarse a cabo la *repercusión* del IVA en el art. 88. Dos LIVA y como el documento necesario para ejercitar el *derecho a la deducción* del IVA en el art. 97 LIVA. De estos preceptos se infiere la importancia de la factura a efectos de justificación del ejercicio del *derecho a deducir*, y por extensión, de solicitar la *devolución* de IVA. No obstante, cabe la posibilidad de que tal justificación pueda hacerse por otros medios de prueba que puedan justificar tal derecho. Aunque ciertamente la factura es el medio de prueba *prioritario*, no es el único, por lo que su ausencia no puede impedir la posibilidad de acreditación de la realidad del gasto mediante otros medios²⁸⁴. Así es que no es posible mantener posiciones restrictivas o formalistas derivadas de la normativa que impliquen el decaimiento de la posibilidad de ejercitar el *derecho a la deducción*. No hay que orillar que la *factura* en realidad no es un elemento constitutivo de este derecho, sino un simple requisito que permite ejercerlo y que puede ser sustituido otros elementos de prueba admitidos en Derecho²⁸⁵. En este sentido se pronuncia la STS de 30 de enero de 2014, Sala de lo Contencioso-Administrativo²⁸⁶, sobre un supuesto en el que el obligado tributario acredita el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en el IVA por *medios de prueba* distintos a la factura:

«(...) Así pues, existe prueba suficiente acreditativa del cumplimiento por la recurrente de sus obligaciones fiscales, quedando demostrado que abonó el IVA que se le repercutió por el vendedor, de modo que queda suplida convenientemente la ausencia de factura, sin ser posible exagerar la exigencia de ésta hasta llegar a mantener posiciones tan restrictivas o formalistas que supongan la pérdida de la posibilidad de ejercitar el derecho a la deducción, pues no debe olvidarse que la factura no es un elemento constitutivo de este derecho, sino un mero y simple requisito para poder ejercerlo, que puede ser suplido por cualquier otro medio de prueba admitido en Derecho. Esta Sala considera que el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción de la cuota soportada si se cumplen los requisitos materiales requeridos por la ley, como es el caso presente, en que se ha probado de forma idónea tal circunstancia».

En esa línea ya se pronunció el TJUE en el caso *Collée*²⁸⁷ ensalzando el principio de neutralidad fiscal y la imposibilidad de negar el derecho a la *exención* de las entregas intracomunitarias por falta de cumplimiento de determinados requisitos formales para concederla (expedición de factura) poniendo de manifiesto que:

²⁸⁴ Fernández González, F.J., *La facturación*, cit., p. 14.

²⁸⁵ Véase STS de 30 de enero de 2014, Sala Contencioso-Administrativa (FJ 3); STSJ de Valencia nº 115/2015, de 3 de febrero (FJ 8).

²⁸⁶ STS de 30 de enero de 2014, Sala Contencioso-Administrativa (FJ 3).

²⁸⁷ STJUE de 27 de septiembre de 2007, caso *Albert Collée v. Finanzamt Limburg an der Lahn* (asunto C-146/05, apartado 31) y también STJUE de 8 de mayo de 2008, caso *Ecotrade Spa v. Agenzie delle Entrate* (asuntos acumulados C-95/07 y 96/07, apartados 62 y 63).

«(...) el principio de neutralidad fiscal exige (...) que se conceda la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. Sólo cabría otra conclusión en caso de que el incumplimiento de tales requisitos formales tuviera como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales».

Una línea jurisprudencial que fue acogida por el TS²⁸⁸ en una nutrida jurisprudencia. Sirva de referencia la STS de 30 de enero de 2014 en la que se reconoce que una exigencia desproporcionada del cumplimiento de las obligaciones formales en el ejercicio el *derecho a la deducción* podría impedir que el principio de neutralidad fiscal opere con plenas garantías:

«(...) Debemos comenzar recordando la jurisprudencia mantenida de forma constante por esta Sala, que recoge igualmente la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Europeo en relación con el cumplimiento de los requisitos formales para la deducción del IVA y su conjugación con el principio de neutralidad del impuesto. Y en este sentido hemos reiterado que «el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción de la cuota soportada si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (...) Del mismo modo hemos mantenido que «todas las obligaciones formales en el marco del impuesto sobre el valor añadido están pensadas para facilitar la correcta aplicación de tal tributo, de cuyo mecanismo forma parte indisociable aquel derecho. Una aplicación desproporcionada de esas exigencias adjetivas podría hacer quebrar el objetivo básico al que sirve el reconocimiento del derecho a deducir, que no es otro que el de garantizar la plena neutralidad del impuesto sobre el valor añadido, clave de bóveda que sujeta la configuración de este tributo»²⁸⁹.

Las *facturas* en tanto que documentos privados albergan *fuerza probatoria* de acuerdo con el art. 326 LEC²⁹⁰. Sin embargo, la jurisprudencia menor en principio no ha otorgado *eficacia* y *valor probatorio* a las facturas *per se* y de forma autónoma en orden a acreditar la realidad de una determinada prestación de servicios, suministro, entrega de mercancías o la existencia de una deuda, al tratarse de documentos privados confeccionados y emitidos unilateralmente por una sola de las partes. Ahora bien, cuando estos documentos son puestos en relación con otros *medios de prueba*, sí resultan eficaces en tal sentido aun cuando no hayan sido reconocidos por una de las partes, si bien exigiendo un *juicio de ponderación* con el conjunto de los restantes medios de prueba que constituyen el acervo probatorio²⁹¹. La SAP Salamanca nº 421/2018, de fecha 25 de

²⁸⁸ Entre otras, las sentencias del TS, Sala Contencioso-Administrativa; STS de 10 de mayo de 2010 (FJ 3); STS de 24 de marzo de 2011 (FJ 5); STS de 30 de enero de 2014, (FJ 3).

²⁸⁹ Respecto a esta última afirmación, véase las sentencias del STJUE de 14 de febrero de 1985, caso *Rompelman v. Minister van Financiën*, (asunto 268/83, apartado 19), 21 de septiembre de 1988 (TJCE 1989, apartado 31), *Comisión v. Francia*, (asunto 50/87, apartado 15), 15 de enero de 1998 (TJCE 1998, apartado 1), caso *Ghent Coal Terminal v. Belgische Staat* (asunto C-37/96, apartado 15), 21 de marzo de 2000, caso *Gabalfrisa y otros v. AEAT* (asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98) apartado 44) y 25 de octubre de 2001 (TJCE 2001, 296), *Comisión v. Italia*, (asunto C-78/00, apartado 30).

²⁹⁰ Art. 326.1 LEC «Los documentos privados harán prueba plena en el proceso, en los términos previstos en el artículo 319, cuando su autenticidad no sea impugnada por la parte a quien perjudiquen».

²⁹¹ Véase entre otras muchas: SAP Pontevedra nº 26/2011 de 17 enero (FJ 2); SAP Zaragoza nº 52/2015 de 10 de febrero (FJ 6); SAP Salamanca nº 459/2018 de fecha 22 de noviembre (FJ 3); SAP Huelva nº 264/2019 de 12 de abril (FJ 2); SAP Salamanca nº 185/2019 de 8 de junio (FJ 3); SAP Alicante nº 262/2019 de 8 de mayo (FJ 2); SAP Barcelona nº 178/2019, de 28 de marzo (FJ 2).

octubre de 2018²⁹², plasma perfectamente la doctrina existente respecto al *valor probatorio* de las facturas y el no reconocimiento de aquellas por una de las partes:

«(...) *En definitiva, las facturas son documentos privados emitidos por una de las partes y que, por lo tanto, no pueden tener plena eficacia probatoria, pero ello no impide otorgarles la debida relevancia, aunque no hayan sido reconocidos por la otra parte, conjugando su contenido con el resto de los elementos probatorios obrantes en las actuaciones (SSTS 29 de mayo de 1987, 20 de abril de 1989, 29 de octubre de 1992, 18 de noviembre de 1994 y 19 de julio de 1995, entre otras muchas). De hecho, el art. 1225 del Código Civil no impone el reconocimiento de la autenticidad de un documento privado por parte de aquéllos a quienes afecta como el único medio de acreditar su legalidad. Sostener la postura contraria supondría tanto como dejar al exclusivo arbitrio de la otra parte y al servicio de sus privativos intereses la eficacia probatoria del documento (...)*».

Por último, hay que señalar que el *deber de facturación* de los empresarios y profesionales materializado en la obligación de expedir, entregar, contabilizar o registrar y conservar las facturas tiene una contrapartida de corte *sancionador*. Esto es, tal deber lleva aparejado su correspondiente *régimen sancionador* para aquellos casos en los que los empresarios o profesionales (obligados tributarios) incumplen con tal obligación. En la *normativa tributaria* pueden distinguirse tres grandes bloques del referido régimen sancionador: i) Infracciones y sanciones por incumplimiento del deber de expedir, entregar, rectificar y conservar factura, justificante o documento sustitutivo reguladas en el art. 201 LGT; ii) infracciones y sanciones específicas de los arts. 170 y 171 LIVA; iii) infracciones y sanciones por incumplimiento de las obligaciones contables y registrales del art. 200 LGT.

3.3. Caracterización de las facturas como documento mercantil a efectos del delito de falsedad documental.

Antes de entrar a valorar el *carácter mercantil* de las facturas en el plano de los delitos de *falsedad documental*, conviene hacer referencia al concepto prototípico de *documento* a efectos penales, dado que los avances en la técnica en ocasiones han provocado la necesidad de replantearse el alcance de dicho concepto. Dispone el art. 26 CP que:

«(...) *A los efectos de este Código se considera documento todo soporte material que exprese o incorpore datos, hechos o narraciones con eficacia probatoria o cualquier otro tipo de relevancia jurídica*».

El precepto rezuma una imprecisión necesitada de acotamiento dadas las dudas conceptuales que genera. A partir de esta definición legal, el *concepto de documento* siguiendo a GÓMEZ MARTÍN²⁹³ podría decirse que se trata de una declaración corporeizada de una persona destinada a probar una relación jurídica, esto es, el nacimiento, modificación o extinción de una obligación, y apropiada para ello, que permite conocer al que la emite. Tradicionalmente el documento se ha asociado a cualquier representación gráfica del pensamiento generalmente por escrito o en papel. Sin embargo, la irrupción de nuevas técnicas ha multiplicado la oferta de *soportes físicos* capaces de corporeizar y dotar de perpetuación al pensamiento y a la declaración de voluntad humana. De

²⁹² SAP Salamanca nº 421/2018 de fecha 25 de octubre (FJ 3).

²⁹³ Gómez Martín, V., en Corcoy Bidasolo, M. (Dir.), *Manual de derecho penal*, cit. p. 443.

ahí que ya no pueda reservarse y ceñirse con exclusividad al papel reflejo y receptor por escrito de una declaración humana. Se impone, pues, un *concepto material* de documento, en relación y fundada homologación de los más adelantados y funcionales medios con los sistemas tradicionales imperantes hasta ahora. El TS en la ya lejana, aunque vigorosamente válida STS nº 828/1998, de 18 de noviembre²⁹⁴, ponía de manifiesto de forma telegráfica que:

«(...) El Código Penal de 1995, en su artículo 26 nos proporciona un concepto legal de documento, que viene a clarificar la polémica anteriormente existente, acogiendo el criterio expresado por la última doctrina jurisprudencial (...). En el debate tradicional entre la concepción latina de documento, que lo reduce a la forma escrita, y la concepción germánica que admite cualquier base material susceptible de incorporar una declaración jurídicamente relevante, escrita o no, la norma se inclina por la concepción germánica, más amplia, como ya lo había efectuado antes un sector de la doctrina española, y la jurisprudencia de esta Sala (Sentencias de 19 abril 1991 [RJ 1991\2813], 20 marzo 1992 [RJ 1992\2373] y 15 marzo 1994 [RJ 1994\2317], entre otras). Cabe, en consecuencia, cualquier soporte hábil (papel, piedra, madera, cinta magnetofónica, película cinematográfica, disco de ordenador, etc.) para fijar datos jurídicamente relevantes, tanto a través de la escritura como de otros medios (fotográficos, cinematográficos, sonoros, informáticos, etc.)»²⁹⁵.

Sentado lo anterior y descendiendo ya al terreno que más interesa, esto es, la caracterización de las *facturas* como *documento mercantil*, hay que señalar primeramente siguiendo a COCA VILA²⁹⁶ que tradicionalmente en la doctrina se ha definido el *documento mercantil* como todo aquel al que específicamente se refiere el CCom y demás leyes mercantiles, en tanto expresan un derecho o acto de naturaleza mercantil, con una eficacia jurídica sensiblemente mayor a la de los meros *documentos privados*. Desde esta perspectiva restringida al ámbito mercantil, apunta GÓMEZ MARTÍN²⁹⁷ además, que existe un segundo criterio interpretativo consistente en exigir que el documento contenga un contrato que ostente validez según la legislación mercantil, para lo que habrá de tenerse en cuenta los arts. 51 CCom. y 1 y 2 LCCC. Sin embargo, la jurisprudencia mayoritaria ha acogido un concepto significativamente más amplio, entendiendo como *documento mercantil* aquel que expresa y recoge una operación de comercio plasmando la creación, alteración o extinción de obligaciones de naturaleza mercantil, o el que acredita o manifiesta operaciones o actividades producidas en el ámbito propio de una empresa o entidad mercantil y cuyo alcance se extiende, en cualquier caso, a toda incidencia derivada de tales

²⁹⁴ STS nº 828/1998, de 18 de noviembre (FJ 3).

²⁹⁵ Véase sobre la admisibilidad del documento informático o telemático dentro del concepto jurídico penal de documento definido en el art. 26 CP las sentencias más recientes STS nº 373/2017, de 24 de mayo (FJ 19) y STS nº 338/2019, de 3 de julio (FJ 6).

²⁹⁶ Coca Vila, I; «Las falsedades documentales», en Silva Sánchez, J.M (Dir.) / Robles Planas, R. (Coord.); *Lecciones de derecho penal económico y de la empresa. Parte general y especial*, 2020, pp. 221-243; Vid en el mismo sentido Gómez Martín, V., en Corcoy Bidasolo, M., *Manual de derecho penal*, cit. p. 447; Rodríguez Ramos, L.; «¿Cuándo deben considerarse penalmente mercantiles los documentos privados?», *DLL*, nº 9090, 2017, p. 4 y ss.;

²⁹⁷ Gómez Martín, V., en Corcoy Bidasolo, M., *Manual de derecho penal*, cit., p. 447.

actividades²⁹⁸. Sirva de referencia sobre el concepto jurídico-penal de *documento mercantil* la STS nº 149/2020, de 18 de mayo²⁹⁹:

«(...) se trata de un concepto amplio, equivalente a todo documento que sea expresión de una operación comercial, plasmado en la creación, alteración o extinción de obligaciones de naturaleza mercantil, ya sirva para cancelarlas, ya para acreditar derechos u obligaciones de tal carácter, siendo tales "no solo los expresamente regulados en el Código de Comercio o en las Leyes mercantiles, sino también todos aquellos que recojan una operación de comercio o tengan validez o eficacia para hacer constar derechos u obligaciones de tal carácter o sirvan para demostrarlas, criterio éste acompañado, además por un concepto extensivo de lo que sea aquella particular actividad».

La conceptualización amplia de *documento mercantil* acogida en la jurisprudencia ha propiciado la inclusión de todo un elenco de *documentos* de caracterización *privada* a efectos penales, entre los que se encuentran las facturas, no exenta de problemas³⁰⁰. Afirma VILLACAMPA ESTIARTE³⁰¹, que los *documentos mercantiles* en tanto que no son emitidos por un funcionario en el ejercicio de su competencia específica constituyen *documentos privados*, atendiendo a que ni las normas de Derecho procesal reguladoras de la prueba mediante documentos, ni las correspondientes al CC, ni siquiera las propiamente mercantiles se refieren a una categoría documental específica en relación con los *documentos mercantiles*. Se trata, por tanto, de *documentos privados*, pues son particulares, aun cuando puedan tener la consideración de comerciantes quienes los emiten. Uno de los problemas latentes es la incardinación y exclusión de determinados documentos de carácter privado en el concepto amplio de *documento mercantil*. En este sentido apunta RODRÍGUEZ RAMOS³⁰² que las *facturas, albaranes, recibos y contratos mercantiles* no se diferencian a efectos de poner en peligro o lesionar bienes jurídicos con los equivalentes en el ámbito extramercantil o meramente civil. Y en cambio, otros documentos civiles privados, como los testamentos ológrafos, si tienen tal potencialidad y sin embargo no se incluyen en el tipo del art. 392 CP.

Dejando a un lado posiciones vacilantes, como ya se ha avanzado, entre los *documentos privados* de *carácter mercantil* se encuentran efectivamente las *facturas* a las que el TS en particular ha reconocido tal carácter en una constante línea jurisprudencial³⁰³. Como exponente, la citada STS nº 149/2020, de 18 de mayo, que en un meritorio ejercicio inclusivo reconoce insertos en el concepto de *documento mercantil* una serie de documentos de *carácter privado* entre los que se encuentran las *facturas*, refiriendo que:

«(...) se han considerado documentos mercantiles la documentación bancaria por analogía a partir del art. 2 del Código de comercio (STS 720/2000 de 25 de abril), los resguardos de las compras

²⁹⁸ Véase STS nº 35/2010, de 4 de febrero (FJ 5); STS nº 208/2019, de 12 de abril (FJ 5); STS nº 149/2020, de 18 de mayo (FJ 3).

²⁹⁹ STS nº 149/2020, de 18 de mayo (FJ 3).

³⁰⁰ Véase un interesante análisis de los problemas que plantea la concepción amplia del *documento mercantil* en Rodríguez Ramos, L. *DLL*, cit. p. 4 y ss.

³⁰¹ Villacampa Estiarte, C., *La falsedad documental: Análisis jurídico-penal*, 1999, p. 181.

³⁰² Rodríguez Ramos, L. *DLL*, cit., p. 11.

³⁰³ STS nº 1024/2004 de 24 de septiembre (FJ 8); STS nº 788/2006, de 22 de junio (FJ 1); STS nº 552/2012 de 2 de julio (FJ Único); STS nº 208/2019, de 12 de abril (FJ 5); STS nº 149/2020, de 18 de mayo (FJ 3).

mediante tarjetas de crédito, al no ser meros albaranes sino órdenes de pago (Pleno no jurisdiccional de la Sala 2.ª de 18 de julio de 2007 y anteriores SSTs 889/2000 de 27 de mayo y 590/2010 de 2 de junio entre otras), la denominada confort letter en el tráfico bancario (STS 1.018/2013 de 17 de diciembre), las certificaciones de celebración y acuerdos de juntas de sociedades mercantiles (SSTs 156/2011 de 21 de marzo y 691/2014 de 23 de octubre), las declaraciones amistosas de accidentes a las compañías de seguros (STS 370/2017 de 23 de mayo, citando otras anteriores incluyendo como excepción la 592/2007 de 2 de julio, que lo consideró documento privado), así como los requeridos o referidos en fase de contratación o asunción de obligaciones, de ejecución o consumación de relaciones, contratos u operaciones mercantiles tales como albaranes de entrega, facturas, recibos y documentos contables, cualquiera que sea el soporte o contenido».

A modo de cierre, la inclusión de las *facturas* en el elenco de documentos tenidos como mercantiles a efectos del delito de *falsedad documental* tiene efectos relevantes desde el punto de vista de la tipicidad y punibilidad. En el caso de la *tipicidad*, ello permite la incardinación de las falsedades sobre estos documentos en las modalidades comisivas del art. 392.1 en relación con el art. 390 CP y no en la del art. 395 CP. Y, en el de la *punibilidad*, se establece un salto cuantitativo de la pena prevista en uno y otro caso. Mientras que en la falsedad en *documento privado* del art. 395 CP se prevé únicamente una pena de prisión de 6 meses a 2 años, la falsedad en *documento oficial, público o mercantil* del art. 392 CP establece una horquilla penológica un tanto superior respecto de la pena de prisión que va de 6 meses a 3 años, y, además, incluye una pena de multa de 6 meses a 1 año no prevista para las falsedades en *documento privado*.

3.4. Las facturas falsas y el delito de falsedad en documento mercantil.

La acción de confeccionar *facturas falsas* o *falseadas*³⁰⁴ como forma de documentar una realidad económico tributaria inexistente o alterada tiene una doble respuesta punitiva: una en el ámbito sancionador tributario y otra en el penal.

En el *ámbito tributario*, el recurso a las facturas falsas o falseadas es sancionable de acuerdo con la LGT³⁰⁵. Dispone el art. 183.4 b) LGT que a los efectos del Título IV «*La potestad sancionadora*», el empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, tendrá la consideración de *medios fraudulentos*, siempre que la incidencia de los documentos falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10% de la base de la sanción. La consecuencia directa de lo anterior es la calificación de la infracción correspondiente de *muy grave* tal y como

³⁰⁴ La doctrina estableció una línea divisoria entre ambos términos como se verá con mayor amplitud. No obstante, merece la pena referir ya en este momento que, mientras la *factura falsa* es aquella consistente en un documento inveraz que refleja hechos que no han ocurrido, operaciones inexistentes [vid STS nº 325/2004, de 11 de marzo de 2004 (FJ 4)], la *factura falseada* se corresponde con aquella en la que la inexactitud se ciñe a alguno de los aspectos reflejados en la factura, como puede ser la fecha o la cuantía, pero pudiéndose considerar que la operación reflejada no es inexistente, véase STS nº 827/2006, de 10 de julio de 2006 (FJ 10); Véase Alonso González, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., p. 151; Merino Jara, I. / Serrano González de Murillo, J.L., «Algunas cuestiones relativas al fraude de las facturas falsas en Derecho Penal y en Derecho Tributario», *Impuestos: RDLJ*, nº 10, 1994, p. 232.

³⁰⁵ Véase sobre la responsabilidad por la expedición de facturas falsas en el ámbito tributario y la derivación de las sanciones al responsable solidario, Casana Merino, F., «La expedición de facturas falsas y la derivación de las sanciones al responsable solidario», *RQF*, nº 21, 2015; Calvo Vérguez, J.C., «El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados como medio fraudulento en el ámbito tributario. Algunas consideraciones», *DLL*, nº 7264, 2009.

disponen los arts. 191.4, 192.4 y 193.4 LGT que tipifican las infracciones tributarias de: dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación (art. 191.4 LGT); incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones (art. 192.4 LGT), y; obtener indebidamente devoluciones (art. 193.4 LGT). Del mismo modo, es calificada de *muy grave* la infracción prevista en el art. 201.3 LGT por el incumplimiento de obligaciones de facturación o documentación mediante la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados aun cuando no concurren medios fraudulentos en la comisión de la infracción³⁰⁶.

En el *ámbito penal*, la *factura falsa* tiene trascendencia penal cuando la falsedad no se refiera exclusivamente a alteraciones de la verdad de algunos extremos consignados en el documento, sino al documento en sí mismo. Y es que la *factura falsa* no deja de ser una forma más de falsedad mercantil incardinada en el amplio espectro casuístico de *falsedades documentales*. El art. 392.1 CP castiga con las penas de prisión de 6 meses a tres años y multa de 6 meses a 1 año a la *persona física* que cometiere en *documento público, oficial o mercantil*, alguna de las falsedades descritas en los tres primeros números del apartado 1 del art. 390 CP, sin que, inexplicablemente a mi modo de ver, haya sido prevista por el legislador la aplicación de este delito a las personas jurídicas como ya se ha referido. Las modalidades comisivas a las que se remite el precepto son; i) *alterar* un documento en alguno de sus elementos o requisitos de carácter esencial; ii) *simular* un documento en todo o en parte, de manera que induzca a error sobre su autenticidad; iii) *suponer* en un acto la intervención de personas que no la han tenido, o atribuyéndose a las que han intervenido en él declaraciones o manifestaciones diferentes de las que hubieran hecho.

Estas modalidades comisivas del art. 390 CP convergen en la necesidad de concurrencia genérica de determinados requisitos que han sido delimitados en la jurisprudencia del TS³⁰⁷, y que son exigidos para la constatación material del delito de *falsedad documental* en cualquiera de sus modalidades, son los que siguen: i) un *elemento objetivo o material* consistente en la mutación de la verdad por medio de alguna de las conductas tipificadas en la norma penal; ii) que dicha «*mutatio veritatis*» afecte a elementos esenciales del documento y tenga suficiente entidad para afectar a la normal eficacia del mismo en las relaciones jurídicas³⁰⁸; iii) un *elemento subjetivo*, consistente en la concurrencia de un *dolo falsario*, esto es, la concurrencia de la conciencia y voluntad de alterar la realidad.

Junto a ello, es igualmente precisa la concurrencia de la conocida como *antijuridicidad material*. De tal modo que, para la existencia de una *falsedad documental*, no basta una conducta objetivamente típica, sino que es preciso también que la *mutatio veritatis*, en que materialmente consiste todo tipo de *falsedad documental*, varíe la esencia, la sustancia o la genuinidad del documento en sus extremos esenciales. Y ello, por cuanto constituye presupuesto necesario de este tipo de delitos el daño real, o meramente potencial, a la *vida jurídica* a la que está destinado el documento, con cambio cierto de la eficacia que el mismo estaba llamado a cumplir en el *tráfico jurídico*. Así es que, junto a la *mutatio veritatis*, la conducta típica debe afectar a los bienes o intereses a cuya protección están destinados los distintos tipos penales, esto es, al *bien jurídico*

³⁰⁶ Calvo Végez, J., *DLL*, cit., pp. 1924-1932.

³⁰⁷ STS nº 394/2007, de 4 de mayo (FJ 3).

³⁰⁸ De ahí que para parte de la doctrina no pueda apreciarse la existencia de falsedad documental cuando la finalidad perseguida por el agente sea inocua o carezca de toda potencialidad lesiva.

protegido al que ya se ha hecho referencia anteriormente. De contrario, deberá negarse la existencia del delito de *falsedad documental* cuando haya constancia de que tales intereses no han sufrido riesgo alguno.

Ya se ha adelantado que las *facturas*, en tanto que documentos privados de carácter mercantil, se sitúan en la órbita del art. 392.1 CP cuando sobre ellas se realiza una de las modalidades falsarias antes referidas. Ahora bien, varias son las cuestiones con trascendencia jurídica que pueden plantearse respecto a la falsedad en este tipo de documentos. Desde las *implicaciones subjetivas*, esto es, la autoría y participación en la confección de la factura falsa o la simple utilización de aquella por un tercero en el tráfico jurídico, pasando por la *disímil tipificación* de la falsedad atendiendo a la funcionalidad instrumental o autónoma de aquellas, la *consumación del delito* con la introducción en el tráfico jurídico, hasta llegar finalmente a los *problemas concursales* con el delito de defraudación tributaria y la no irracional falta de regulación de responsabilidad penal de las personas jurídicas por este tipo penal.

3.4.1. Implicaciones subjetivas en el delito.

La expedición de *facturas falsas* o *falseadas* por el *emisor* y su utilización por parte del *receptor* puede dar lugar a la comisión de varias infracciones y la imposición de diversas sanciones de acuerdo con la LGT. Un primer hecho susceptible de ser sancionado es la propia expedición de *facturas falsas* o *falseadas* (art. 201 LGT). Dada que la finalidad que persigue la elaboración de estos documentos mendaces es ser utilizados por el *receptor* en su beneficio, tal uso podrá ser constitutivo de una segunda infracción tributaria si con ello se provoca un perjuicio directo o indirecto al erario (arts. 191, 192, 193 y 194 LGT). Juntamente con estas dos conductas infractoras imputables al *emisor* y al *receptor*, cada uno de ellos pueden ser declarado responsable por derivación de la sanción cometida en concepto de autor por la persona con la que se relacionan en la acción falsaria. El *receptor* de la factura falsa o falseada, si provoca o participa activamente en la emisión de la referida factura, puede ser declarado responsable solidario en virtud de una derivación de responsabilidad de la infracción cometida por el emisor de la factura con arreglo al art. 42.1 a) LGT. Al mismo tiempo, el *emisor* de la factura también podrá ser considerado como causante o participante activo en la infracción tributaria que, en su caso, realice el receptor al utilizar la factura, por lo que puede resultar responsable por derivación según el art. 42.1 a) LGT.

Desde la *perspectiva penal*, las *implicaciones subjetivas* de la confección y utilización de *facturas falsas* en emisor y receptor, aunque se parte de la idea de autoría y participación, tiene otras connotaciones distintas. El delito de *falsedad documental* en general, y en *documento mercantil* en particular, no es un *delito de propia mano* según la doctrina jurisprudencial dominante³⁰⁹. Pueden participar en el delito varias personas realizando de forma colaborativa la acción descrita por el verbo rector del tipo, tomando como parte en la ejecución, participando idealmente en la misma o auxiliando a su comisión con actos necesarios o accesorios³¹⁰. No requiere la realización corporal de la *acción prohibida*, de modo que, tanto es autor quien falsifica materialmente, como quien se aprovecha de la acción, con tal de que tenga *dominio funcional* sobre tal falsificación³¹¹.

³⁰⁹ Por todas, STS n° 416/2017, de 8 de junio (FJ 1).

³¹⁰ STS n° 627/2019, de 18 de diciembre (FJ 4).

³¹¹ STS n° 661/2002, de 27 de mayo (FJ 2).

Admite pues, tanto la *coautoría*, como la *autoría mediata* a través de otro y la *inducción*³¹². Sirva de referencia la STS nº 416/2017, de 8 de junio, que recoge la posición del TS al respecto:

«(...) En términos de la STS 1032/2011, de 14 de octubre (RJ 2011, 7490), el delito de falsedad, como hemos declarado muy reiteradamente, no es de propia mano, de manera que se convierte en partícipe de su comisión aquel que se aprovecha de la mendacidad que hubiere ejecutado un tercero, si con ello convierte su acción en beneficiosa para los planes de aquél. La STS 871/2010, de 13 de octubre (RJ 2010, 7842), en iguales términos, señala la no condición del delito como delito de propia mano, y del hecho de ser la persona que entregó la documentación, ya alterada, a otra entidad, y quien solicitó el reintegro de las sumas correspondientes a la inclusión de la previsión del riesgo falsamente introducido en las pólizas. De manera que el autor "es el beneficiario de la falsedad y la persona que entregó la documentación para el reintegro de las cantidades de las que se apropia". Con mayor claridad aún, hemos dicho en la STS 279/2008, de 9 de mayo (RJ 2008, 3582), que "en reiterada jurisprudencia hemos sostenido que el delito de falsedad documental no es de propia mano y que, por lo tanto admite tanto la coautoría como la autoría mediata (a través de otro) y, naturalmente la inducción».

En el supuesto particular de las *facturas falsas*, el título de imputación del delito y el *quantum* punitivo que de ello se deriva viene determinado, por los *sujetos* que la confeccionan, por la distinción entre el *emisor* y el *receptor* de la factura y por la forma de *participación* en la falsificación. La confección de la *factura falsa* puede hacerse unilateralmente por el *emisor* o el *receptor* de la factura (incluso puede ser un tercero), de forma conjunta entre ellos (coautoría), que uno colabore a la acción del otro aportando datos relevantes y esenciales para la confección de la factura falsa (participación), o que simplemente el receptor la utilice conociendo su falsedad, y en lo que aquí interesa, bien para deducir o solicitar cuotas de IVA ficticias, bien para minorar la base imponible de otros tributos como el IS (coautoría).

Dependiendo de la conducta realizada, podrá atribuirse el delito en concepto de *inducción*, *autoría/coautoría* o *participación*. Así es que el *emisor* de la factura será propiamente el *autor* del delito de falsedad documental, aunque también podrá serlo el *receptor* que utiliza la factura falsa y se beneficia de ella introduciéndola en el *tráfico jurídico*, bien para deducir cuotas de IVA ficticias, bien para solicitar la devolución de estas a la Administración Tributaria, o bien para minorar la tributación directa reduciendo los ingresos en la base imponible del IRPF o el IS. El *emisor* de la factura, independientemente de que su conducta sea penalmente reprochable (casos de falsedad ideológica), si participa de la comisión del delito de defraudación tributaria cometido por el *receptor* de la factura, puede ser considerado *cooperador necesario* del delito, aun cuando de forma individualizada las facturas emitidas no constituyan una cuota defraudada superior al límite de 120.000 euros fijado en el art. 305 CP³¹³. Merece la pena traer a colación la SAN nº 5/2021, de 23 de marzo³¹⁴, que en un supuesto reciente de *fraude carrusel* y respecto a las cuestiones anteriores planteadas pone de manifiesto que:

«(...) Se puede distinguir, a efectos de su calificación penal y consiguiente penalidad, si la factura falsa ha sido confeccionada por el propio contribuyente o por un tercero: En el caso de realización

³¹² STS nº 279/2008, de 9 de mayo (FJ 2).

³¹³ STS nº 704/2018, de 15 de enero (FJ 7-11).

³¹⁴ SAN nº 5/2021, de 3 de marzo (FJ 5).

de la factura falsa por el obligado tributario, desde la entrada en vigor de la Ley Orgánica 7/2012 (RJ 2012, 1759), debe ser tratado por las reglas de calificación del concurso medial (art. 77.3 CP (RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777)), ya que se valora que la misma es medio necesario para consumir el delito fiscal -delitos conexos-. Mientras que, la confección por un tercero de una factura falsa siempre es perseguible, incluso cuando el obligado tributario haya regularizado voluntariamente su situación tributaria, ya que el pago de la deuda tributaria -la regularización voluntaria se configura como un elemento del tipo únicamente beneficia a quien lo realiza. Por consiguiente, en este supuesto el emisor de la factura falsa, incurrirá en un delito de falsedad en documento mercantil del artículo 390.1.2 del Código Penal; no siendo descartable que el tercero pueda responder, en concurso real, como coautor, inductor, cómplice o cooperador necesario del delito fiscal de su principal, pues realiza dos acciones distintas que lesionan bienes jurídicos distintos, dando lugar a la existencia de dos delitos independientes entre sí. De igual manera, el receptor de la factura falsa podría ser coautor del delito de falsedad documental».

3.4.2. Implicaciones materiales en el delito.

La falsedad puede concretarse en una *simulación absoluta* o *relativa* de la factura. O simplemente en los datos que refleja pero que no merman la existencia de la realidad comercial que documenta. Es decir, existe una doble proyección falsaria sobre el documento que siguiendo a DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO³¹⁵ puede clasificarse en: falsificación de documento en sentido estricto en referencia a la falsedad material y documentación falsa de hechos respecto a la falsedad ideológica. La *falsedad material* tiene lugar cuando la factura es falsa porque documenta una realidad jurídica inexistente o es absolutamente inveraz, no responde a la realidad ni en su importe, ni en su descripción del objeto, ni en su contrato de referencia, ni en su finalidad. En otras palabras, constituye una creación *ex novo*, que nada representa, que no trata de encubrir una realidad, sino más bien crea una realidad inexistente que pretende simularse sin respaldo fáctico o jurídico alguno. Por su parte, la *falsedad ideológica*, es aquella que altera la verdad desfigurando determinados datos como las cuantías, el servicio, la entrega facturada o su importe, pero que no afectan ni a la autenticidad, ni a la realidad negocial, pues esta es cierta y constatable.

De lo anterior se colige la necesidad de distinguir entre lo que constituye una *simple alteración de la verdad* mediante la inclusión o modificación de algún dato en una factura cierta y existente o que responde a una transacción real cuyos datos se falsean (falsedad ideológica cometida entre particulares destipificada pero sancionada en el ámbito tributario), y lo que es una *simulación absoluta* mediante la creación original de una factura que no existe en modo alguno por incluir datos inveraces que documentan una realidad económica inexistente (simulación típica). En palabras del TS³¹⁶:

«(...) no cabe confundir lo que es una simple alteración de la verdad en un documento existente o que responde a una operación real cuyos datos se falsean, con la simulación consistente en la completa creación "ex novo" de un documento con datos inveraces y relativos a un negocio o a una realidad inexistente que se pretende simular, pues verdaderamente no existe en modo alguno. En otras palabras, una cosa es que la mentira sea el documento inauténtico y otra muy distinta que la mentira sea lo declarado en un documento auténtico».

³¹⁵ Díaz y García Conlledo, M., *Enciclopedia Penal básica*, 2002, p. 729.

³¹⁶ STS nº 149/2020, de 18 de mayo (FJ 3).

En definitiva, como acertadamente apunta CHOCLÁN MONTALVO³¹⁷ para que la falsedad de las facturas pueda ser punible, es necesario que aquella refleje operaciones comerciales totalmente inexistentes o simuladas, exigiendo una mutación de la verdad sobre extremos esenciales del documento y que tal alteración de la realidad atesore entidad suficiente para distorsionar negativamente el tráfico jurídico. Lo contrario, esto es, la simple alteración de la verdad en un documento existente o que responde a una operación real cuyos datos se falsean, hecha por quien aparece como emisor del documento, no sobrepasa el ámbito de la falsedad ideológica por particular y por tanto deviene atípica³¹⁸.

Por último, hay que hacer necesaria referencia a las dos tesis contradictorias entorno a la falsedad en las *facturas* que ya apuntamos páginas atrás: La tesis que sostiene que la emisión de facturas que reflejan operaciones ficticias por quien figura como emisor constituye una *falsedad ideológica*, y; aquella otra, la dominante, que entiende que, a pesar de tratarse de una falsedad ideológica, la falsedad que supone emitir una factura por una operación ficticia es punible en tanto que documento simulado. Estas posiciones tuvieron un tratamiento punitivo enfrentado en algunas sentencias del TS y generaron un intenso debate en la doctrina. Siguiendo la exposición de COCA VILA³¹⁹, en la STS nº 1/1997, de 28 de octubre³²⁰ (caso Filesa), se enjuiciaba si una factura íntegramente falsa (creada completamente *ex novo*, sin que respondiera al negocio jurídico aparentemente subyacente y en la que el autor y el emisor coincidían), constituía un supuesto típico de *falsedad documental* conforme al art. 390.1. 2º CP. El TS concluyó que el otorgamiento de tales *facturas falsas* por particulares era típico, constituía una *simulación total* del documento mercantil, pues no responde a lo que su contenido manifiesta. Sin embargo, a penas unos meses después, en la STS nº 224/1998, de 26 de febrero³²¹, (caso Argentia Trust), el TS resolvió un supuesto prácticamente idéntico en el sentido contrario. Entendió que en los casos de *facturas falsas* no se simula el documento, la factura es auténtica, pues quien otorga el documento es verdaderamente el declarante. Dado que la mentira de los particulares no afectaría a las funciones esenciales del documento, pues aquel sería auténtico y carecería de efectos probatorios *erga omnes*, estaríamos ante una *falsedad ideológica* atípica cometida por particular.

³¹⁷ Choclán Montalvo, J.A., «Últimas tendencias jurisprudenciales sobre el delito fiscal. Falsedad material versus ideológica. Delito contable», en *GF*, nº 1, Madrid, 2000, pp. 29-54.

³¹⁸ Véanse ejemplos de atipicidad por falsedad ideológica en las STS nº 815/2007, de 5 de octubre (FJ 1) y STS nº 667/2007, de 12 de julio (FJ 3).

³¹⁹ Coca Vila, I., en Silva Sánchez, J.M (Dir.) / Robles Planas, R. (Coord.), *Lecciones*, cit., pp. 243-244: Véase también referencias a esta problemática en Alonso González, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., p. 154; Villacampa Estiarte, C., *La falsedad*, cit., p. 350; Informe del Observatorio del delito fiscal, cit., p. 31; García Novoa, C., en Demetrio Crespo, E. / Sanz Díaz-Palacios, J.A. (Dirs.), *Delito fiscal*, cit., pp. 198-199; Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal económico, PE*, 6ª edición, cit., pp. 693-694, este último acogiendo la tesis del caso «Argentia Trust» en contra de la línea jurisprudencial mayoritaria.

³²⁰ STS nº 1/1997, de 28 de octubre (FJ 26).

³²¹ STS nº 224/1998, de 26 de febrero (FJ 10-12); Véase en este mismo sentido otras como la STS nº 513/1998, de 30 de enero (FJ 3); STS nº 224/1998, de 26 de febrero (FJ 9-11); STS nº 932/2000, de 29 de mayo (FJ 6).

La solución a este disímil tratamiento punitivo se produjo un año más tarde en el Pleno no Jurisdiccional de 26 de febrero de 1999 sobre *facturas falsas*³²². El Alto Tribunal unificando la doctrina contradictoria existente optó finalmente, en una interpretación *lata* del concepto de *autenticidad*, por incriminar como *falsedad ideológica* la creación de documentos absolutamente falsos en su contenido que reflejan una operación inveraz por inexistente, a pesar de que el documento emitido no contuviera ninguna *falsedad material*. En ese sentido, incluyó tres supuestos para la aplicación del art. 390.1.2 CP entre aquellos que afecten a la *autenticidad* del documento: i) la formación de un documento que parezca provenir de un *autor diferente* del efectivo (autenticidad subjetiva o genuinidad). ii) la formación de un documento con *falsa expresión de la fecha*, cuando esta sea esencialmente relevante. iii) La formación de un documento *enteramente falso*, que recoja un acto o relación jurídica inexistente, es decir, que no obedece en verdad al origen objetivo en cuyo seno aparentemente se creó (falta de autenticidad objetiva). Convengo con MIR PUIG³²³ en que esta es la posición preferible, entre otras razones, porque es la tesis más coherente con la tipificación especial de la *falsedad contable* como delito societario (art. 290 CP) y el delito contable contra la Hacienda Pública (art. 310 CP) que adquieren sentido como supuestos de *falsedades ideológicas* que serían impunes según el art. 392 CP, y por ello, han tenido que ser tipificadas especialmente³²⁴. Esta tesis, que fue avalada por el TC como no trasgresora del *principio de legalidad*³²⁵, es actualmente una línea jurisprudencial consolidada³²⁶. En ese sentido, cabe citar la reciente STS nº 149/2020, de 18 de mayo, que recoge esa posición doctrinal en la actualidad cuando afirma:

«(...) Recordemos que en la sentencia de esta Sala 1/97, en su fundamento vigésimo sexto (pág. 66-69), se perfila de modo claro y con argumentos doctrinales y jurisprudenciales de peso la creación de las facturas (aquéllas y éstas) considerándolas incursas en la modalidad falsaria del nº 2 del art. 390.1 C.P. Se hablaba entonces de que el documento (la factura) constituía en su totalidad una falacia, idea muy alejada conceptualmente de la falsedad ideológica por faltar a la verdad en la narración de los hechos, ya que en el supuesto allí contemplado (igual al que ahora nos ocupa) se produjo la simulación total del documento de tal suerte que no respondía en ningún caso a lo que su contenido manifiesta. Las facturas objeto de nuestro análisis se emiten sin que ninguno de sus conceptos corresponda a una operación mercantil efectuada, pues en la simulación documental se está materializando "un soporte material falso, no meramente intelectual"».

³²² Acuerdo del Pleno no jurisdiccional de la Sala Segunda del TS, de 26 de febrero de 1999; Criterio seguido mayoritariamente entre otras muchas sentencias: STS nº 1302/2002, de 11 de julio (FJ 4); STS nº 815/2007 de 5 de octubre (FJ 1); STS nº 495/2011, de 1 de junio (FJ 2); STS nº 149/2020, de 18 de mayo (FJ 3).

³²³ Mir Puig, S., *LLP-RDPPP*, cit., p. 71.

³²⁴ El autor también se refiere a la tipificación en el art. 251.3º CP del *contrato simulado* en perjuicio de tercero, cuya necesidad solo se explica si se parte de que la documentación del contrato simulado constituye una modalidad de *falsedad ideológica* impune para el particular (art. 392 CP en relación con el art. 390.1.2º CP): si esta falsedad fuera punible, conduciría ya por sí sola a una pena parecida a la prevista por el art. 251.3º CP.

³²⁵ STC nº 123/2001, 4 de junio (FJ 13).

³²⁶ Véase entre otras muchas: STS nº 495/2011, de 1 de junio (FJ 2); STS nº 331/2013, de 25 de abril (FJ 10-12); STS nº 234/2019, de 8 de mayo (FJ 3); STS nº 149/2020, de 18 de mayo (FJ 3).

3.4.3. Consumación del delito: Acceso al tráfico jurídico de la factura falsa.

Las *falsedades documentales* como apunta MORENO-TORRES³²⁷ son delitos de *simple actividad* cuya consumación se produce cuando el documento falso se introduce en el *tráfico jurídico*³²⁸. Independientemente de que el *sujeto activo* alcance o no la finalidad perseguida con la falsedad. Aspecto éste que tiene que ver con lo que la doctrina tradicional denomina *terminación* o *agotamiento* del delito, pero no con la *consumación*.

De ahí que en la sanción penal de los comportamientos que se refieren a las *facturas falsas*, la confección de aquellas necesariamente deba ser vinculada a otros actos diversos de la mera confección o incluso posesión por el confeccionador. Es decir, la mera creación *ex novo* de la *factura falsa* a modo de completa *simulación* que permanece en el ámbito privado sin acceder al tráfico jurídico, no puede entenderse como delito de falsedad documental, pues este no llega a consumarse (antijuricidad formal)³²⁹. Al no acceder al *tráfico jurídico* al que está predestinada la *factura falsa*, esta no despliega sus efectos o función probatoria y por ello no llega a lesionar el bien jurídico protegido, esto es, la confianza y seguridad en el tráfico jurídico y el valor probatorio de los documentos (antijuricidad material)³³⁰. En este sentido DE PABLO SERRANO³³¹ concluye que si el objeto falsificado no llegó a acceder al *tráfico jurídico* no hay comportamiento típico. Esa necesidad de introducción en el tráfico jurídico del documento falso para que alcance relevancia penal ha sido puesta de manifiesto en la jurisprudencia del TS de forma constante. Sirva como referencia la STS nº 974/2012, de 5 de diciembre³³², que se expresa en los siguientes términos:

«(...) sólo cifrándolo en el tráfico jurídico es posible captar plenamente el sentido de este tipo de delitos falsarios, pues sólo en la medida en que un documento entra en ese tráfico o está destinado al mismo, su adulteración cobra relevancia penal».

Así es que el acceso al *tráfico jurídico* se torna como un elemento imprescindible para la consumación de los delitos falsarios y tendrá lugar, en lo que a *facturas falsas* se refiere, cuando estas: sean utilizadas como instrumento para el cobro de un importe económico; sean contabilizadas y utilizadas para el depósito de las cuentas anuales en el Registro Mercantil; sean utilizadas para deducir cuotas de IVA soportado ficticias en las declaraciones mensuales o

³²⁷ Moreno-Torres Herrera, M.R., «Las falsedades documentales», en Marín de Espinosa Ceballos, E.M. (Dir.) / Esquinas Valverde, P. (Coord.), *Derecho Penal. Parte Especial*, 1ª edición, 2018, p. 361.

³²⁸ Véase STS nº 974/2012, de 5 de diciembre (FJ 43); también, Navarro Cardoso, F., «Los delitos de falsedades», *Iustel*, nº 31, 2019, pp. 1-2, con cita a la STS nº 467/2018, de 15 de octubre (FJ 5).

³²⁹ La *antijuricidad formal* se refiere a la simple contradicción entre una acción y el ordenamiento jurídico, Muñoz Conde, F., *Teoría general del delito*, 5ª edición, 2022, p. 102.

³³⁰ La *antijuricidad material* va más allá de la simple contradicción entre una acción y el ordenamiento jurídico (antijuricidad formal), exige un contenido material reflejado en la ofensa al bien jurídico que la norma quiere proteger, Muñoz Conde, F., *Teoría*, 5ª edición, cit., pp. 102-103.

³³¹ De Pablo Serrano, A., «La jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de falsedad ideológica cometida por particular. Una versión a la luz del bien jurídico y del deber de veracidad», *RADPP*, nº 41, 2016, p. 235-278; Muñoz Palma, J., «Falsedad ideológica cometida por particular», *RAD*, nº 9, 2018, p. 2.

³³² STS nº 974/2012, de 5 de diciembre (FJ 43).

trimestrales o para solicitar la devolución de cuotas de IVA soportado ficticias a la Administración Tributaria; sean utilizadas para deducir gastos minorando bases imponibles en la declaración del IS e IRPF etc.

3.4.4. Pluralidad de hechos falsarios: Unidad natural de acción v. unidad normativa de acción.

Antes de dar respuesta a la problemática que se plantea cuando existe una pluralidad de hechos falsarios con un propósito defraudatorio, es de obligado mentar las dos líneas interpretativas que cohabitan en la jurisprudencia para tratar en general, desde la perspectiva punitiva, los supuestos en los que se lleva a cabo una pluralidad de hechos bien en un mismo momento (unidad de acción), bien en momentos diversos (separación espacio temporal), con fines delictivos.

De un lado, encontramos la tesis que sostiene la aplicación del concepto de «*unidad natural de acción*»³³³ que supone varias acciones y omisiones que están objetivamente en estrecha conexión espacial y temporal entre ellas y con una vinculación de significado que permite una unidad de valoración jurídica y de enjuiciamiento unitario como una sola acción. También se considera *unidad de acción* en sentido amplio, cuando en un breve periodo de tiempo, de forma sucesiva, se reitera la misma acción típica guiada por un propósito único.

De otro lado, se encuentra la tesis de la «*unidad normativa de acción*»³³⁴, que atiende sustancialmente al precepto infringido y al bien jurídico protegido. La acción se consuma cuando se produce el resultado previsto por la norma, cualquiera que sean los hechos naturales (únicos o plurales) que requiera tal infracción, para que se produzca en el mundo real. Es necesaria una separación *espacio-temporal* entre las distintas acciones consideradas que permita afirmar la independencia ontológica de unas respecto de las otras. Que a la vez son producto de distintos impulsos o actitudes psicológicas o motivaciones, y que, aisladamente consideradas, reúnen todas ellas los requisitos objetivos y subjetivos del tipo. Estaríamos en principio ante varias acciones constitutivas de delito que por aplicación del art. 74 CP vendrían a integrar uno solo de carácter *continuado*, pues aquella pluralidad de hechos formaría parte de un *plan preconcebido* o supondrían el aprovechamiento de *idéntica ocasión*.

En el marco del *fraude carrusel*, es harto frecuente la creación de una pluralidad de *facturas falsas* que son utilizadas para defraudar el IVA y/o el IS de forma accesoria. Aunque en puridad, este último caso tiene la consideración de una defraudación tradicional, no incardinada en esta modalidad de fraude fiscal. Bien, la pluralidad de acciones falsarias (confección de facturas falsas) puede tener lugar en un mismo momento o de forma separada y progresiva durante el periodo de declaración del IVA, que recordemos puede ser *mensual* o *trimestral*, y ello comporta en la práctica la posibilidad de concurrir varios supuestos que trataré de resolver conforme a la jurisprudencia referida *supra*:

³³³ Véase sobre el concepto de «unidad natural de acción», entre otras: STS nº 670/2001, de 19 de abril (FJ 3); STS nº 867/2002, de 29 de julio (FJ 2); STS nº 885/2003, de 13 de junio (FJ 1); STS nº 1266/2006, de 20 de diciembre (FJ 3) y STS nº 171/2009, de 24 de febrero (FJ 5); STS nº 813/2009, de 7 de julio (FJ 6).

³³⁴ Véase sobre el concepto de «unidad normativa de acción», entre otras: STS nº 348/2004, de 18 de marzo (FJ 4); STS nº 1277/2005, de 10 de noviembre (FJ 2); STS nº 566/2006, de 9 de mayo (FJ 5); STS nº 365/2009, de 16 de abril (FJ 2).

i) *Pluralidad de actos falsarios producidos en un mismo momento espacio-temporal.*

Se confeccionan todas las *facturas falsas* en un mismo momento espacio-temporal con la misma o distinta fecha y son utilizadas posteriormente en la declaración *mensual* o *trimestral* de IVA para defraudar a la Hacienda Pública. En este caso, se trataría de una *unidad de acción falsaria*, concurriendo tanto el elemento objetivo de la inmediatez y el estrecho contexto espacio-temporal de los actos falsarios, como el elemento subjetivo común a los distintos actos, integrado por una sola resolución de voluntad que persigue un objetivo defraudatorio unitario. Este supuesto debería ser castigado como un único delito de falsedad documental teniendo en cuenta el mayor desvalor de acción en concurso con el delito de defraudación tributaria posterior (ya se verá en el epígrafe siguiente la clase de concurso que sería aplicable con los delitos *ex post*).

ii) *Pluralidad de actos falsarios en momentos diferentes en el espacio-tiempo.*

Se confeccionan las *facturas falsas* en momentos distintos y separados en el tiempo, siendo utilizadas con posterioridad en la declaración de IVA para defraudar a la Hacienda Pública. Aquí, no existe unidad de acción falsaria sino una *pluralidad de acciones* con relevancia penal propia, separadas unas de otras en el espacio y el tiempo, lo que impide aglutinarlas en un mismo acto. Estas deberán ser consideradas cada una constitutiva de un delito de falsedad documental independiente y castigadas de forma unitaria con arreglo a la modalidad de *delito continuado*.

iii) *Unidad de acción falsaria y diversidad de designios defraudatorios.*

Se confeccionan las *facturas falsas* en el mismo momento espacio-temporal, pero siendo utilizadas en la declaración *mensual* o *trimestral* de IVA o en la anual de IS con la finalidad de defraudar a la Hacienda Pública en dos tributos distintos. En este caso como en el primero, la falsedad documental se castigaría como un solo delito en *unidad de acción* con el mayor desvalor de acción, no se falsifica dos veces, sino que las mismas facturas falsificadas en un momento determinado sirven a dos propósitos defraudatorios distintos. La diferencia pues residiría en la *pluralidad de bienes jurídicos lesionados* con posterioridad a los hechos falsarios, lo que llevaría a apreciar dos delitos distintos de defraudación tributaria en concurso con un solo delito de falsedad documental.

iv) *Pluralidad de acciones falsarias y diversidad de designios defraudatorios.*

Se confeccionan las *facturas falsas* en momentos distintos y son utilizadas posteriormente en la declaración *mensual* o *trimestral* de IVA o en la declaración *anual* de IS para defraudar a la Hacienda Pública en estos dos tributos. En línea con el supuesto anterior, los delitos de defraudación tributaria posteriores se castigarían en concurso con un delito de falsedad documental pero en este caso en la modalidad de *delito continuado*.

3.4.5. Problemática concursal en supuestos de instrumentalización de facturas falsas para cometer la defraudación tributaria.

Ya se ha podido advertir en el epígrafe anterior la relación concursal entre la falsedad de las facturas y la defraudación al IVA. Esta presenta problemas debido a la instrumentalización de las *facturas falsas* creadas *ex profeso* para consumir el delito de defraudación tributaria en el IVA. El hecho de que la *factura falsa* sea utilizada para deducir o solicitar la devolución de cuotas de IVA

ficticias, o como también se ha referido para minorar ingresos reduciendo la base imponible en el IS o el IRPF, se ha planteado tradicionalmente en la doctrina como una especie de *non liquet* que no ofrece criterios claros sobre si se está ante la presencia de un *concurso real puro* (art. 73 CP), un *concurso real medial, instrumental* o *ideal impropio* (art. 77.1 CP *in fine*) o un *concurso ideal puro* (art. 77.1 CP). Esta discusión en absoluto puede decirse estéril, pues la frecuencia con la que se produce en la práctica judicial y los efectos que pueden producirse en la determinación y aplicación de las penas no resulta nada desdeñable.

Debe adelantarse de acuerdo con FERRÉ OLIVÉ³³⁵ que el propio art. 305.4 CP en el ámbito de la *regularización tributaria* refiere que las *falsedades instrumentales* son independientes de la defraudación y punibles si no se ha regularizado, de ahí que surjan problemas concursales entre la falsedad documental material y la defraudación tributaria. El decantarnos por una de las modalidades de concurso dependerá de; si se entienden los dos delitos como puramente autónomos (concurso real); si se entienden como autónomos pero vinculados, en tanto que uno se configura como medio necesario para cometer el otro (concurso medial), o; si se entiende la existencia de una unidad de fin o teleológica, por el que el delito-fin absorbe al delito-medio (concurso ideal).

Respecto al *concurso real puro*, una primitiva posición doctrinal minoritaria completamente desechada en la actualidad sostenía la existencia de un concurso real entre la falsedad documental y la defraudación tributaria. Se entendía que ambos ilícitos penales constituían una especie de compartimentos estancos no relacionados entre sí que debían ser penados individualmente con arreglo al art. 73 CP al constituir delitos completamente autónomos y lesionar bienes jurídicos diferentes. Esta posición no tuvo mucho recorrido y no fue acogida en la jurisprudencia más que en alguna resolución menor aislada³³⁶. Al respecto, baste decir que es patente la relación entre ambos tipos penales. Podrá discutirse la relación que ha de establecerse entre ellos y su tratamiento jurídico, pero no negar la existencia de esa vinculación.

Desde una perspectiva más actual y mayoritaria, se apuesta por el *concurso real medial, instrumental* o *ideal impropio*, negando la existencia del *concurso ideal puro*. Para ello se parte de la base de que no existe *unidad de acción*, pues la declaración o autoliquidación del tributo no requiere la presentación simultánea de facturas. En la medida en que ambos tipos penales están vinculados entre sí, pero constituyen una unidad autónoma con capacidad de lesionar bienes jurídicos distintos, estaríamos en la órbita de un *concurso real medial*³³⁷ punible de acuerdo con

³³⁵ Ferré Olivé, J.C., *Tratado*, cit., p. 542; Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal económico, PE*, 6ª edición, cit., p. 692; A contrario, sostienen la absorción por el delito fin Zugaldía Espinar, J.M., «*Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. El delito fiscal*», en Marín de Espinosa Ceballos, E.M. (Dir.) / Esquinas Valverde, P. (Coord.), *Derecho Penal*, cit. p. 273; Muñoz Conde, F., *Derecho Penal. Parte Especial*, 24ª edición, 2022, p. 735; Queralt Jiménez, J., *Derecho Penal*, cit., p. 664; García Novoa, C., en Demetrio Crespo, E. / Sanz Díaz-Palacios, J.A. (Dirs.), *Delito fiscal*, cit. p. 201.

³³⁶ SJP de Vigo nº 1 de 26 de mayo de 1994; SAP Vitoria de 8 de junio de 1996.

³³⁷ Esta figura concursal requiere inexcusablemente que las infracciones estén vinculadas por el nexo medio a fin, no siendo suficiente que las diversas acciones aparezcan concatenadas por un propósito delictivo, sino que resulta inexcusable que aparezcan ligadas por elementos lógicos, temporales y espaciales, o como expresa el propio precepto en su literalidad, «*que uno de los delitos sea medio para cometer el otro*», Marín de Espinosa Ceballos, E., «*Las circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal y los concursos*

el art. 77.1 CP *in fine* al no consumirse ambos tipos penales recíprocamente³³⁸. No obstante, sobre la autonomía de estos delitos, resalta APARICIO PÉREZ³³⁹ acertadamente que, si la falsedad no se realizó con la única finalidad de la defraudación tributaria, aunque finalmente la propició, podría resultar adecuado entender un *concurso real* de delitos. Si, además, la persona que emite la *factura falsa* y el receptor de esta son personas distintas, puede advertirse con mayor claridad las dos acciones, entendiendo cada una de ellas constitutiva de un delito separado, sin que pueda advertirse *unidad de fin*.

A contrario, concurre otra postura distinta que entiende la existencia de un *concurso ideal* y según la cual, toda falsificación del documento tiene lugar con el objetivo exclusivo de defraudar a la Hacienda Pública, y sobre esa base, cabe sostener la existencia de una *unidad de acción* o *unidad de fin* (unificación teleológica), a pesar de que se cometan dos delitos diferentes. La emisión de *facturas falsas* no constituiría un delito independiente, sino que este existiría en tanto que inexorablemente vinculado al delito de defraudación tributaria³⁴⁰. En ese sentido afirma MUÑOZ CONDE³⁴¹ que la confección y posterior utilización de una *factura falsa* para defraudar no sólo es un medio necesario para realizar dicho delito, sino que sólo tiene repercusión en ese ámbito ya cubierto por la punibilidad del delito fin. No obstante, matiza el autor que, aun admitiendo que en este supuesto la falsedad quede absorbida por el delito fin, si éste por cualquier causa no se castiga, la falsedad debería recobrar su autonomía punitiva, salvo que expresamente se diga lo contrario, como sucede en los arts. 305.4, 307.3 y 308.6 CP, en relación con la regularización fiscal.

No hay que perder de vista que las *facturas falseadas* que no simulan un negocio mercantil pero que alteran alguno de los datos que aquella documenta pueden ser constitutivas únicamente de una *falsedad ideológica* ajena a la intervención penal como se ha visto. Si lo falso es una simple alteración de la verdad en algún dato descrito en la factura, pero el sustrato económico mercantil es real y el resto de los elementos esenciales que configuran la factura son en sí auténticos, no podrá hablarse de concurso de delitos, ni real ni medial, pues la conducta no será típica a efectos penales. Es decir, en estos supuestos, únicamente podrá tenerse en cuenta el delito de

de delitos», en Zugaldía Espinar, J.M. (Dir.), *Lecciones de Derecho Penal. Parte General*, 3ª edición, 2016, p. 225.

³³⁸ En esta posición Merino Jara, I. / Serrano González De Murillo, J.L., *El delito fiscal*, 2ª edición, 2004; Ferré Olivé, J.C., *Tratado*, cit., p. 542; Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal económico, PE*, 6ª edición, cit., pp. 692-693; STS nº 757/1994, de 8 de abril (FJ 3); STS nº 1807/2000, de 25 de noviembre (FJ 1); STS nº 17/2005, de 3 de febrero (FJ 31); STS nº 423/2010, de 21 de abril (FJ 1); STS nº 494/2014, de 18 de junio (FJ 4); SAP Sevilla nº 123/2015, de 2 de marzo (FJ 2); SAP Barcelona nº 29/2019, de 27 diciembre (FJ 2); STS nº 341/2020, de 22 de junio (FJ 3).

³³⁹ Aparicio Pérez, J., *El delito fiscal*, cit., pp. 398-399.

³⁴⁰ En esta posición García Novoa, C., en Demetrio Crespo, E. / Sanz Díaz Palacios, J.A. (Dir.), *El delito fiscal*, cit., p. 201; Muñoz Conde, F., *Derecho Penal*, 22ª edición, cit., p. 735; Queralt Jiménez, J., *Derecho Penal*, cit., p. 664; En la jurisprudencia: STS nº 407/2018, de 18 de noviembre (FJ 7 y 13); STS nº 675/2019, de 21 de enero.

³⁴¹ Muñoz Conde, F., *Derecho Penal*, 22ª edición, cit., p. 735.

defraudación tributaria y la pena prevista para este dada la atipicidad de la conducta falsaria³⁴², sin perjuicio de que la conducta pueda resultar sancionable desde la perspectiva tributaria.

Hay que señalar que estas *relaciones concursales* y sus efectos punitivos se aplican solo y exclusivamente a las personas físicas, mas no tienen incidencia alguna sobre las personas jurídicas. Como ya se ha dicho, el delito de *falsedad documental* inexplicablemente no admite la responsabilidad penal de las personas jurídicas, aun cuando tal ilícito penal sirve de medio para cometer otros que si la admiten. Ello implica por principio la exclusión de los *efectos concursales* en las penas a imponer a la persona jurídica. Es decir, aquellas responderán penalmente en la misma medida, tanto si la defraudación se cometió por la simple omisión de las declaraciones, o presentándolas, se consignó en ellas datos falsos o se ocultaron otros que debieran constar, como si existe un mayor desvalor de acción en la conducta de la persona física mediante el recurso a las *facturas falsas* para cometer la defraudación. Algo que a mi modo de ver resulta del todo ilógico, debiéndose modular la pena a imponer a la persona jurídica por el mayor desvalor de la conducta de la persona física.

3.5. 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 las emiten como aquellos que las utilizan. 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 tanto en el IRPF como 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 falsas* pivota entorno a las figuras del emisor y receptor como se ha visto páginas atrás. 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 *trucha* 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 *bróker*,

³⁴² Véase en este sentido Ferré Olivé, J.C., *Tratado*, cit., pp. 542-543; Sola Reche, E., «*Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*», en VV.AA., *Derecho Penal. Parte Especial*, 2022, p. 498; Mir Puig, S., *LLP-RDPPP*, cit., pp. 72 y 77.

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 *bróker* controla a la *trucha*).

3.5.1. 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 *bróker*, esta deja de ingresar a la Hacienda Pública la cuota tributaria pagada por estas repercutida en factura, y de concurrir el resto de 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 *bróker* 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 *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° 665/2016, de 20 de julio³⁴³ 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

³⁴³ STS n° 665/2016, de 20 de julio (FJ 3).

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».

3.5.2. 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 tributaria inexistente o alterada con el objetivo de obtener una devolución de IVA ilegítimo causando así perjuicio económico a la Hacienda Pública. Cuando el *bróker* 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 *bróker* 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 falsas* lo encontramos en la SAP Islas Baleares nº 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».

3.6. Otras falsedades instrumentales con relevancia en el fraude.

3.6.1. Falsedad en los documentos acreditativos del transporte de mercancías para amparar la simulación de operaciones intracomunitarias.

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, me centraré 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 falsas* 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 también, 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 por lo general están incluidos en la concepción de *documento mercantil* a efectos penales que delimitaba páginas atrás dada su caracterización mercantil. De ahí que toda falsedad proyectada sobre estos documentos pueda ser tipificada con arreglo al art. 392 CP en relación con los arts. 26 CP y 390³⁴⁴. Del mismo modo que ocurría en

³⁴⁴ Véase especialmente la ya citada STS nº 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.

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 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 a comprador.

Sirva como referencia de la *falsedad material* en documentos de transporte la SAP de A Coruña nº 566/2012, de 3 de diciembre³⁴⁵ 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 IVA ilegítimas.

«(...) 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 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 2º y 4º del art. 390.1 debe efectuarse incardinando en el párrafo segundo del art. 390.1 aquellos supuestos en que la falsedad no se

³⁴⁵ SAP A Coruña nº 566/2012, de 3 de diciembre (FJ 3); Véase también la SAN nº 35/2019, de 31 de octubre (FJ 5).

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"».

3.6.2. Otros documentos objeto de falsedad al servicio del fraude.

Además de los documentos relacionados con el transporte que se ha 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 incluso constitutivos de otras modalidades de falsedad distintas a la que se han visto hasta ahora con las facturas y los documentos de transporte (falsedad en documento mercantil), aunque todas ellas en la órbita de los arts. 390 y 392 CP. 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 serán tipificadas como *falsedad en documento mercantil*, al considerarse documentos mercantiles estos contratos ya que recogen y formalizan operaciones de comercio³⁴⁶.

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)³⁴⁷.

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

³⁴⁶ Gómez Martín, V., en Corcoy Bidasolo, M., *Manual de derecho penal*, cit., p. 446.

³⁴⁷ *Ibidem*, cit., p. 446.

autoridades o funcionarios en relación con las actividades o funciones que desempeñan en las Administraciones Públicas (art. 317 LEC)³⁴⁸.

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 nº 13/2018, de 4 de mayo³⁴⁹, 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 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. El fraude carrusel como defraudación de grupos organizados: punición de la acción conjunta dirigida a la defraudación tributaria.

4.1. Consideraciones iniciales.

Una de las características básicas y definitorias del *fraude carrusel*, más allá de las cuestiones estrictamente jurídicas en el plano tributario y penal, es la concurrencia de una *actividad organizada* de la que participan conjuntamente múltiples sujetos físicos y jurídicos. El esquema del *fraude carrusel* y las distintas modalidades que pueden darse en la práctica que ya vimos en el Capítulo I pone de relieve esa intervención *plurisubjetiva*. De la descripción realizada allí, se colige, no un fenómeno delictivo aislado o individualizado, sino verdaderos *comportamientos organizados*, cuya puesta en escena exige una planificación previa, una jerarquización entre los sujetos participantes, un reparto de funciones, o de roles si se prefiere, y una coordinación de las acciones conjunta, con el propósito delictivo de defraudar a la Hacienda Pública. Notas características con pleno encaje en la *delincuencia organizada* y que sin la concurrencia de ellas no podríamos hablar conceptualmente de *fraude carrusel*. Más al contrario, estaríamos ante fraudes tradicionales al IVA (codelincuencia), en el que los sujetos obligados optan por defraudar a través de la elusión del pago del tributo o la solicitud indebida de devoluciones de cuotas de IVA no soportadas de forma individual o aislada. Sin que sea necesario un apoyo o soporte logístico, humano, técnico, económico, jurídico, y, en definitiva, cooperativo, que permita hablar de *fraude carrusel* con propiedad.

Así pues, el carácter *plurisubjetivo* de las tramas de IVA nos sitúa frente a comportamientos típicos de la *delincuencia organizada* y el tratamiento penal que ha de dársele a esta en el marco

³⁴⁸ *Ibidem*, cit., p. 446.

³⁴⁹ SAN nº 13/2018, de 4 de mayo (FJ 3).

del *fraude carrusel* es la cuestión que ahora interesa. Es decir, constatada la necesaria existencia de una organización jerarquizada, conjunta y coordinada para ejecutar este tipo de fraudes, se hace necesario el estudio del reproche penal que merece esa forma de colaboración para la comisión de delitos. Una forma de delincuencia que claramente potencia la capacidad lesiva de las conductas ilícitas para transgredir bienes jurídicos y que permite diluir la responsabilidad penal de aquellos que las realizan y forman parte de estas organizaciones o grupos criminales. Como acertadamente apunta ZURITA GUTIÉRREZ³⁵⁰, la construcción de estructuras racionalmente orientadas a la planificación y comisión de delitos beneficia el encubrimiento ulterior de sus miembros para evitar la persecución penal, la suma de fuerzas, la planificación y división eficaz del trabajo, así como la profesionalización de sus miembros fundamentan claramente un mayor peligro para los bienes jurídicos, que puede estimarse relevante, aunque este tratamiento se encuentre lejos de ellos³⁵¹.

La punición de este tipo de criminalidad resulta ser dispersa y problemática en la actualidad, aunque ya no entraña los problemas de insuficiencia de tratamiento penal que tradicionalmente venía mostrando. Con anterioridad a la reforma del CP operada por la LO 5/2010, de 22 de junio, y siguiendo la exposición de SUÁREZ LÓPEZ³⁵², existían dos opciones para enfrentar el fenómeno de la *criminalidad organizada*; por una parte, a través del delito de *asociación ilícita* (arts. 515 a 521 CP) que tipificaba el hecho asociativo mismo castigando la promoción, fundación, administración, pertenencia o colaboración con organizaciones o asociaciones que el propio CP declaraba ilícitas, y; de otra, la *subtipos agravados* de determinadas conductas delictivas cuando aquellas tuvieran lugar en el marco de una organización criminal.

Esa regulación sufrió un cambio sustancial tras la reforma del CP por la LO 5/2010 referida. Se introdujo un nuevo capítulo sexto dentro del Título XXII con la rúbrica «*organizaciones y grupos criminales*», creando un nuevo escenario punitivo de la *criminalidad organizada*. Se mantuvo vigente el referido art. 515 CP, con los problemas que luego se verán, se incorporaron *ex novo* los arts. 570 bis, ter y quáter CP y en último lugar, se tipificaron una serie de *subtipos agravados* específicos que castigan la delincuencia organizada en algunos delitos como el de trata de seres humanos (art. 177 bis 6 CP); los abusos y agresiones sexuales a menores de 13 años (art. 183.4 CP); los delitos relativos a la prostitución (arts. 187.4, 188.4 y 189 CP); el descubrimiento y revelación de secretos (art. 197.8 CP); contra la propiedad intelectual e industrial (arts. 271 y 276

³⁵⁰ Zurita Gutiérrez, A., *El delito de organización criminal: Fundamentos y contenido de injusto*, 2020, p. 248; Véase en el mismo sentido, Cir. 2/2011, de 2 de junio, de la FGE sobre reformas del Código Penal por Ley Orgánica 5/2010, en relación con las organizaciones y grupos criminales, p. 9.

³⁵¹ En ese sentido señala la STS nº 544/2012, de 2 de julio (FJ 3) que «*el fenómeno de la criminalidad organizada atenta directamente contra la base misma de la democracia, puesto que dichas organizaciones, aparte de multiplicar cuantitativamente la potencialidad lesiva de las distintas conductas delictivas llevadas a cabo en su seno o a través de ellas, se caracterizan en el aspecto cualitativo por generar procedimientos e instrumentos complejos específicamente dirigidos a asegurar la impunidad de sus actividades y de sus miembros, y a la ocultación de sus recursos y de los rendimientos de aquéllas, en lo posible dentro de una falsa apariencia de conformidad con la ley, alterando a tal fin el normal funcionamiento de los mercados y de las instituciones, corrompiendo la naturaleza de los negocios jurídicos, e incluso afectando a la gestión y a la capacidad de acción de los órganos del Estado*».

³⁵² Suárez López, J.M., «Aspectos dogmáticos y político criminales en el tratamiento penal de la criminalidad organizada», *AD*, nº 30, 2012, pp. 90-117, con cita a González Rus, J.J., «Asociación para delinquir y criminalidad organizada. Sobre la propuesta de desaparición del delito basada en una peculiar interpretación de la STS de 23 de octubre de 1997, Caso Filesa», *AP*, nº 27, 2000, p. 61.

CP); blanqueo de capitales (art. 302.1); contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social (arts. 305.1 y 307.1 CP); el tráfico ilegal de personas (art. 318 bis 4 CP); falsificación de moneda (art. 386 CP), y; el tráfico de drogas y sus precursores (arts. 369.1.2ª, 369 bis, 370, 2ª y 371.2 CP)³⁵³.

Crítico con la sistemática adoptada por el legislador con la reforma de la LO 5/2010 se mostraba SÁINZ CANTERO³⁵⁴ poniendo de relieve que en lugar de optarse por la eliminación de los delitos de *asociación ilícita* y la introducción de una fórmula más específica y coherente con los modelos adoptados en el derecho comparado o, en lugar de mantener tales delitos aportando un concepto más específico de estas asociaciones dotándolo de mayor claridad para su aplicación en el marco de la *criminalidad organizada*, se opta por la solución más confusa posible. El legislador mantiene los delitos de *asociación ilícita* sin más modificaciones que las puramente sistemáticas. Conserva y da incluso mayor amplitud a los tipos cualificados por pertenencia del autor a una *organización* o *grupo criminal*, e incorpora, finalmente, esta nueva modalidad delictiva relativa a las *organizaciones y grupos criminales* en el marco de los delitos contra el orden público. En definitiva, introduce una nueva regulación normativa añadida a la existente que únicamente vendría a complicar el análisis y la aplicación de los instrumentos de lucha contra la *criminalidad organizada*.

Con este nuevo tratamiento penal de la *criminalidad organizada* se plantea una doble perspectiva punitiva en el *fraude carrusel*: De un lado, los tipos penales que se llevan a cabo y que constituyen el propio fraude, esto es, el delito contra la Hacienda Pública y las falsedades documentales mediales, y; de otro, el propio acuerdo para cometer los referidos delitos, que no exige que aquellos lleguen a intentarse o consumarse, sino el simple concierto entre los sujetos físicos y jurídicos con aquella finalidad que ya resulta merecedor *per se* de reproche penal. 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, con relación al delito de defraudación tributaria, lo relevante es la realización de los elementos del tipo penal en el seno de la *organización*, lo que requiere que el sujeto físico o jurídico haya participado directamente en los hechos y no se trate de un mero integrante de estos entes ilícitos sin haber hecho aportaciones concretas que coadyuven a la comisión del delito. La *organización criminal* no supone un fin en sí misma, a contrario, se trata de un instrumento para cometer otros delitos de distinta naturaleza, entre los que se incluyen los referidos. La regulación de un *subtipo agravado* del delito contra la Hacienda Pública para cuando las conductas defraudatorias se lleven a cabo en el seno de una organización o grupo criminal [art. 305 bis b) CP] y la convivencia con la regulación de los delitos de *organización y grupo criminal y asociación ilícita* (arts. 515 y 570 bis, ter y quáter CP), exige pasar la cuestión por el tamiz para determinar cómo han de concurrir estos tipos penales en los fraudes cometidos a través de *organizaciones criminales* y la forma de punir tales conductas.

Conviene pues en lo que sigue analizar brevemente las características de los tipos penales ubicados dentro del marco de la *delincuencia organizada*, y de forma particular, aquellas que los definen, el encaje que ha de dársele al *fraude carrusel* en los elementos objetivos y subjetivos de aquellos y la forma y alcance sancionador de ese *modus operandi* para defraudar a la Hacienda Pública.

³⁵³ Suárez López, J.M. *AD*, cit., pp. 90-117.

³⁵⁴ Sáinz Cantero Caparrós, J.E., «Delitos contra el orden público. De las organizaciones y grupos criminales», en Morillas Cueva, L. (Dir.), *Sistema de Derecho Penal español. Parte Especial*, 3ª edición, 2020, p. 1538.

4.2. Los delitos de pertenencia a organización o grupo criminal y asociación ilícita.

4.2.1. El delito de organización criminal del art. 570 bis CP.

Afirma MUÑOZ CUESTA³⁵⁵, que los efectos perjudiciales que una *organización criminal* puede proyectar sobre la paz social, la seguridad jurídica y los derechos y libertades de los ciudadanos, constituye sobradamente un argumento para sancionar penalmente a las personas físicas y jurídicas que la integran o forman parte de su estructura. De ahí que su regulación en el catálogo de conductas delictivas se encuentre plenamente justificado en un Estado de Derecho en el que impera el sometimiento de las personas a la ley.

Con la reforma del CP operada por la LO 5/2010, de 22 de junio, se introduce el art. 570 bis CP en el que se establece el concepto de *organización criminal* en su apartado 1 *in fine* y que nos interesa por la especial afinidad que muestra con la mecánica defraudatoria del *fraude carrusel*³⁵⁶:

«(...) A los efectos de este Código se entiende por organización criminal la agrupación formada por más de dos personas con carácter estable o por tiempo indefinido, que de manera concertada y coordinada se repartan diversas tareas o funciones con el fin de cometer delitos».

Parte de la doctrina se mostró crítica con la redacción y el concepto de *organización criminal* establecido en el CP. Para SÁINZ CANTERO³⁵⁷, la definición que ofrece el precepto obvia dos requisitos esenciales de la *organización criminal*: por una parte, que el objeto primario o fin esencial de las organizaciones sea la realización de *delitos graves* en general o de los que expresamente están previstos en el texto de la Convención de las Naciones Unidas³⁵⁸; de otro, que estas persigan como fin último la *obtención de beneficios*, tanto económicos como de carácter material. Por su parte, MARTELL/QUINTERO³⁵⁹, también se mostraban críticos, pero desde el punto de vista del solapamiento generado *ex lege* entre el tipo penal de *organización criminal* y el de *asociación ilícita* dadas sus idénticas notas definitorias como se verá. Para estos autores resultaba precisa la búsqueda de un ámbito de punición propio a cada uno de los delitos, desde el entendimiento de que esa concurrencia no pudo ser debida al olvido o dejadez del legislador, en tanto que, tan presente tiene aquel esa coexistencia, que el preámbulo de la reforma aborda específicamente las insuficiencias del delito de asociación ilícita y, es más, la propia reforma

³⁵⁵ Muñoz Cuesta, F.J., «Organizaciones y grupos criminales: tipificación penal imprescindible contra esta forma de delincuencia», *RAD*, nº 9, 2011, pp. 33-44.

³⁵⁶ Definición que es tributaria del art. 1.1 de la Decisión Marco 2008/841/JAI, de 24 de octubre, del Consejo de Europa, Martell Pérez-Alcalde, C. / Quintero García, D., «De las organizaciones y grupos criminales», en Quintero Olivares, G. (Dir.), *La reforma penal de 2010. Análisis y comentarios*, 2010, p. 361.

³⁵⁷ Sáinz Cantero Caparrós, J.E., en Morillas Cueva, L. (Coord.), *Sistema de Derecho*, cit., pp. 1192-1193; Circular 2/2011, FGE, p. 6.

³⁵⁸ Convención de las Naciones Unidas contra la delincuencia organizada transnacional, hecho en Nueva York, el 15 de noviembre de 2000.

³⁵⁹ Martell Pérez-Alcalde, C. / Quintero García, D., en Quintero Olivares, G. (Dir.), *La reforma penal*, cit., p. 360.

incluye su retoque al suprimir su numeral segundo, que hacía referencia a bandas armadas y organizaciones terroristas³⁶⁰.

Más allá de las críticas proferidas por la doctrina a la técnica empleada por el legislador en la regulación del concepto legal de *organización criminal* en el CP, no puede negarse, al menos, que de esa definición se desprenden los elementos básicos que permiten constatar su existencia. Siguiendo la exposición de MUÑOZ CUESTA³⁶¹ son los siguientes: i) el *número de personas* que la componen deberá de ser más de dos, número mínimo de tres, aunque que en la mayoría de casos concurrirán un mayor número de personas para potenciar la capacidad de acción delictiva y alcanzar mayor eficacia criminal; ii) La *estabilidad en el tiempo* durante un periodo más o menos largo o con carácter indefinido, elemento que dota a la organización de la fuerza delictiva adecuada para alcanzar sus objetivos ilícitos; iii) Una *actuación concertada o coordinada* de los miembros integrantes de la organización bajo las directrices de los responsables o los que la dirigieran; iv) El *reparto de tareas o funciones*, la distribución de papeles entre cada uno de sus miembros, lo que permite en definitiva potenciar la peligrosidad de la organización en la comisión de delitos, diluir o impedir su descubrimiento y dificultar la atribución de responsabilidad a los participantes; v) La existencia de la organización estará motivada por el *fin delictivo pluralizado* que pretenden, esto es, un propósito de cometer varios o múltiples delitos y no solo uno, que es precisamente lo que motiva que estas organizaciones merezcan reproche penal³⁶².

Así pues, el *elemento estructural* del tipo penal viene definido, además de por la *pluralidad subjetiva* (más de dos personas) por dos notas marcadamente delimitadoras: el *carácter estable* o por tiempo indefinido y la *coordinación* entre los miembros de la organización con reparto de roles. Respecto a la nota de permanencia y estabilidad esta resulta esencial, de forma que la unión no debe ser esporádica sino tener una duración en el tiempo y estar vinculada por lazos estables o permanentes. Por su parte, el concierto o coordinación entre los integrantes de la organización supone una cierta *estructura organizativa* idónea para la ejecución de los fines perseguidos. De ahí que la relación entre sus miembros y la distribución de funciones o roles aparezca vinculada a un esquema preestablecido, que en muchas ocasiones tendrá carácter jerárquico³⁶³.

Estos elementos definitorios del concepto de *organización criminal* no eran extraños a la jurisprudencia del TS anterior a la reforma del CP de 2010. La definición introducida por dicha reforma, en su esencia, era acorde con el concepto de organización que ya manejaba el TS para

³⁶⁰ Véanse más posiciones críticas en Faraldo Cabana, P., «Asociaciones ilícitas y organizaciones criminales en el Código Penal», 2012, pp. 57-58; González Rus, J.J. AP, cit., pp.- 67-70; el mismo, «La criminalidad organizada en el Código Penal español. Propuestas de reforma», en ADP, nº 30, 2012, pp. 15-41; Suárez López, J.M., AD, cit., pp. 90-117; Corcoy Bidasolo, M. / Gómez Martín, V. / Besio Hernández, M.; «Arts. 563-580», en Corcoy Bidasolo, M. / Mir Puig, S. (Dirs.), *Comentarios al Código Penal. Reforma LO 5/2010*, 2011, p. 1113.

³⁶¹ Muñoz Cuesta, F.J., RAD, cit. pp. 33-44; Más referencias, Corcoy Bidasolo, M. / Gómez Martín, V. / Besio Hernández, M., en Corcoy Bidasolo, M. / Mir Puig, S. (Dirs.), *Comentarios*, 2011 cit., pp. 1114-1115.

³⁶² Véase del mismo modo, Cir. 2/2011, FGE, cit., p. 7.

³⁶³ Cir. 2/2011, FGE, cit. p. 6.

determinados subtipos agravados en una línea jurisprudencial constante³⁶⁴. Puede citarse como exponente de esa jurisprudencia mayoritaria la STS nº 749/2009 de 3 de julio³⁶⁵, en la que ya se exigía para la apreciación de organización que:

«(...) los autores hayan actuado dentro de una estructura caracterizada por un centro de decisiones y diversos niveles jerárquicos, con posibilidades de sustitución de unos a otros mediante una red de reemplazos que asegura la supervivencia del proyecto criminal con cierta independencia de las personas integrantes de la organización y que dificulten de manera extraordinaria la persecución de los delitos cometidos, aumentando al mismo tiempo, el daño posible causado. La existencia de la organización no depende del número de personas que la integren, aunque, aunque ello estará condicionado, naturalmente, por las características del plan delictivo; lo decisivo es, precisamente, esta posibilidad de desarrollo del plan delictivo de manera independiente de las personas individuales, pues ello es lo que permite hablar de una "empresa criminal»³⁶⁶.

En la actualidad la jurisprudencia del TS sin apartarse de estos contornos ya definidos ha establecido, entre otras en la STS nº 277/2016, de 6 de abril³⁶⁷, que:

«(...) para la apreciación de la organización criminal no basta cualquier estructura distributiva de funciones entre sus miembros, que podría encontrarse naturalmente en cualquier unión o agrupación de varias personas para la comisión de delitos, sino que es preciso apreciar un reparto de responsabilidades y tareas con la suficiente consistencia y rigidez, incluso temporal, para superar las posibilidades delictivas y los consiguientes riesgos para los bienes jurídicos apreciables en los casos de codeincuencia o, incluso, de grupos criminales».

En conexión con lo anterior, no puede olvidarse la referencia al concepto de *delincuencia organizada* que la ley rituaría establece en el marco de la regulación de la figura del *agente encubierto* ex art. 282 bis 4 LECrim. Una definición en la que puede advertirse sin mayores esfuerzos la parquedad y las diferentes connotaciones con respecto a la de *organización criminal* dada en el art. 570 bis CP en la que debería encontrar su reflejo. Parece asemejarse más a la figura de *grupo criminal* regulada en el art. 570 ter CP y no a la de *organización criminal*, al no contar la primera con algunos de los elementos característicos de la organización y sí los propios de la referida *delincuencia organizada*³⁶⁸.

«(...) a los efectos señalados en el apartado 1 de este artículo (supuesto de actuación de policía judicial con identidad supuesta), se considerará como delincuencia organizada la asociación de tres

³⁶⁴ STS nº 32/1995, de 19 de enero (FJ 6); STS nº 1020/1996, de 10 de febrero (FJ 16), o; STS nº 1579/1999, de 10 de marzo (FJ 4) entre otras muchas.

³⁶⁵ Por todas STS nº 749/2009 de 3 de julio (FJ 6).

³⁶⁶ Esta línea jurisprudencial es seguida por las sentencias: STS nº 629/2011, de 23 de junio (FJ 11); STS nº 849/2013, de 12 de noviembre (FJ 4); STS nº 277/2016, de 6 de abril (FJ 5); STS nº 760/2018, de 28 de mayo (FJ 2).

³⁶⁷ STS nº 277/2016, de 6 de abril (FJ 5).

³⁶⁸ Pone de relieve ANARTE BORRALLO que más allá de la esfera procesal en la que se regula el concepto de *delincuencia organizada*, este solo podría considerarse una posibilidad interpretativa más que habría de competir con el resto de las opciones posibles, en Anarte Borrallo, E.; «*Conjeturas sobre la criminalidad organizada*», en Ferré Olivé, J.C. / Anarte Borrallo, E. (Coords.), *Delincuencia organizada. Aspectos penales, procesales y criminológicos*, 1999, p. 31.

o más personas para realizar, de forma permanente o reiterada, conductas que tengan como fin cometer alguno o algunos de los delitos siguientes».

Por lo que respecta a la *consumación del delito*, en atención a su propia naturaleza, aquella tendrá lugar desde el momento en que se realice alguna de las conductas típicas, es decir, alguna forma de colaboración o participación en la *organización criminal* sin que resulte necesario que la ejecución o ni siquiera el inicio de las infracciones penales que constituyen el objeto de su actividad ilícita. Es suficiente con la acreditación de alguna clase de actuación de la que pueda inferirse que los integrantes de la organización han pasado del mero pensamiento a la acción³⁶⁹. Se trata pues de un tipo penal eminentemente doloso y no imprudente, resultando necesario que el *sujeto activo* actúe a sabiendas del carácter ilícito de la organización y con la intención específica de que los actos que realiza contribuyan a la propia pervivencia de la organización o al logro de sus fines³⁷⁰.

Desde el punto de vista de la *autoría y participación*, el delito, que se presenta como de *peligro abstracto*, contiene una acción típica que opera como instrumento para deslindar dos clases de autores que merecerán castigo distinto³⁷¹: i) En un *nivel superior*, se encuentran los que *promovieren, constituyeren, organizaren, coordinaren o dirigieren* la organización criminal, cometidos del más alto nivel e insustituibles en la creación y eficacia de la organización, ya que el promover significa el originar o comenzar la organización, un papel de promotor que se antoja insustituible en su existencia; el constituir supone el crear y formar parte de ella y las funciones de organizar, coordinar o dirigir van encaminadas abiertamente a la eficacia de la estructura criminal y denotan control o papel relevante en ella. Respecto a la *punición*, en este nivel el precepto prevé penas de prisión de 4 a 8 años en función de si la finalidad es la comisión de delitos graves, o de prisión de 3 a 6 años si su fin es la comisión de delitos menos graves³⁷²; ii) En un *nivel inferior*, están quienes participaren activamente en la organización, formaren parte de ella o cooperaren económicamente o de cualquier otro modo con la misma. Una actuación de segundo nivel en la estructura de aquella que merece un reproche penal menos intenso. Se sanciona tanto a los que participan activamente con la organización como a los que forman parte de ella. Conductas distintas al no tener la misma significación, participar activamente en sus fines, que formar parte únicamente de la organización con un cometido menor, cuestión que puede resolverse con la ponderación de la pena por parte del Juez dentro del marco punitivo que marca el tipo. Por otra parte, son también castigados los que cooperan económicamente con la organización con aportación dineraria o activos patrimoniales convertibles en dinero, o también, con la entrega de armas, locales para la planificación de actividades o la entrega de medios de transporte entre otras aportaciones. En el ámbito de la *punición*, el precepto prevé para este nivel

³⁶⁹ Cir. 2/2011, FGE, cit. p. 8.

³⁷⁰ Este elemento volitivo del dolo es una nota característica del delito y ya venía exigiéndose en el art. 2 de la Decisión Marco 2008/841/JAI del Consejo de 24 de octubre de 2008 y en el art. 5.1 a) ii) de la Convención de Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional del año 2000.

³⁷¹ Martell Pérez-Alcalde, C. / Quintero García, D., en Quintero Olivares, G. (Dir.), *La reforma penal*, cit. p. 362.

³⁷² Muñoz Cuesta, F.J. *RAD*, cit. pp. 33-44.

penas de prisión de 2 a 5 años si se tuviera como fin la comisión de delitos graves, y con la pena de prisión de 1 a 3 años en los demás casos³⁷³.

Las penas previstas para estas modalidades comisivas pueden ser agravadas en determinados supuestos. El apartado 2 del art. 570 bis CP establece una serie de circunstancias específicas que agravan la pena permitiendo la imposición en su mitad superior o en grado superior en función de las características de la organización y la concurrencia de dos o más de ellas: i) cuando la organización esté formada por un *elevado número de personas*; ii) cuando la organización disponga de *armas o instrumentos peligrosos*; iii) cuando la organización disponga de *medios tecnológicos avanzados* de comunicación o de transporte, y; iv) la *especial gravedad y naturaleza* concreta del delito que se hubiera planificado.

En último lugar, hay que significar que el art. 570 quáter 2 CP establece que además de las penas previstas en el art. 570 bis CP se impondrán a los responsables la pena de *inhabilitación especial* para todas aquellas actividades económicas o negocios jurídicos relacionados con la actividad de la organización o grupo criminal o con su actuación en el seno de estos. Y en el apartado 3, se prevé la *pena inferior en uno o dos grados* para los casos en los que el reo hubiera abandonado de forma voluntaria sus actividades delictivas y hubiera colaborado activamente con las autoridades o sus agentes, bien para obtener pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables o para impedir la actuación o el desarrollo de las organizaciones o grupos a que haya pertenecido, bien para evitar la perpetración de un delito que se tratara de cometer en el seno o a través de dichas organizaciones o grupos.

4.2.2. El delito de grupo criminal del art. 570 ter CP.

Por su parte, el art. 570 ter, 1, *in fine* CP, define el *grupo criminal* como una figura de carácter *residual* frente a la de *organización criminal*. Si bien se asemeja a la organización en el sentido de conformarse por la unión de más de dos personas y tener por finalidad la perpetración concertada de varios o múltiples delitos, se construye sobre las notas negativas de no concurrencia de alguna o algunas de las características de la organización criminal³⁷⁴:

«(...) a los efectos de este Código se entiende por grupo criminal la unión de más de dos personas que, sin reunir alguna o algunas de las características de la organización criminal definida en el artículo anterior, tenga por finalidad o por objeto la perpetración concertada de delitos»³⁷⁵.

³⁷³ *Ibidem*, pp. 33-44.

³⁷⁴ Martell Pérez-Alcalde, C. / Quintero García, D., en Quintero Olivares, G. (Dir.), *La reforma penal*, cit., p. 364; Cir. 2/2011, FGE, cit. p. 12.

³⁷⁵ En puridad, los instrumentos internacionales, en particular la Decisión del Consejo de la Unión Europea 2004/579/CE, de 29 de abril, que aprueba la Convención de las Naciones Unidas para la lucha contra la delincuencia organizada transnacional y la Decisión Marco 2008/841/JAI, de 24 de octubre, no impelen a los Estados parte a tipificar como delito las figuras de asociación o grupo estructurado a que se refieren esas legislaciones. No obstante, el legislador español positiviza el grupo criminal de forma tributaria de aquellas figuras de asociación o grupo estructurado.

En ese ámbito de conceptualización negativa, convengo con CORCOY/GÓMEZ/BESIO³⁷⁶ en que la definición del grupo criminal se construye de forma excluyente, suprimiendo los siguientes elementos configuradores del concepto de organización: i) la ausencia de vocación de permanencia de la unión, esto es, carácter estable o por tiempo indefinido, y; ii) la falta de coordinación y reparto de tareas o funciones. Puede afirmarse entonces que la diferencia conceptual entre el grupo y la organización criminal se haya en la temporalidad de los fines delictivos y la mayor o menor preordenación de los miembros que toman parte en la unión delictiva. Como afirma la FGE³⁷⁷, la diferencia reside en la existencia de una estructura organizativa con vocación de permanencia o por tiempo indefinido en las organizaciones criminales, mientras que el grupo criminal puede permanecer estable cierto tiempo en función del tipo de infracción criminal a que oriente su actividad delictiva, pero puede carecer de una estructuración organizativa perfectamente definida, o bien, puede contar con una estructura organizativa interna pero no perpetuarse en el tiempo.

En definitiva, para la apreciación de la figura de *grupo criminal* lo relevante es la existencia de una pluralidad de personas concertadas entre sí para la ejecución de un proyecto criminal, y que esa unión posibilite el desarrollo del plan delictivo de forma autónoma de los sujetos que lo ponen en marcha, habida cuenta de que esa circunstancia es lo que verdaderamente dificulta la prevención y persecución de los delitos cometidos a través de la articulación de un grupo criminal y que potencia el daño ocasionado por su actividad ilícita. Como exponente de las notas características del *grupo criminal* y su distinción de la figura de la organización puede citarse la STS nº 8/2015, de 22 de enero³⁷⁸, que pone de manifiesto:

«(...) Para castigar por "grupo criminal" (art. 570 ter), (...), solamente se precisa la unión de más de dos personas con la finalidad de cometer concertadamente delitos o reiteradamente faltas. Para la existencia de organización, además de estas circunstancias, se precisaría: la estabilidad y el reparto de tareas, lo que excluye los supuestos de transitoriedad, como es nuestro caso, que debe incardinarse en el concepto de "grupo criminal" por el que se condena. Como gráficamente expresa la sentencia de instancia en el grupo criminal existe una intencionalidad delictiva conjunta "a corto plazo", ya que un mínimo de estabilidad sí debe concurrir al hablar el precepto de delitos, en plural, (lo que tampoco excluiría la comisión de uno solo de gran complejidad), mientras que en la organización la intencionalidad se proyecta "a largo plazo" o por tiempo indefinido».

De lo expuesto hasta ahora, se infiere que en la figura de *grupo criminal* existe una minoración de los requisitos que caracterizan la organización delictiva, exigiéndose únicamente cierta permanencia y una estructura básica que supone la actuación concertada de sus miembros. No reclama necesariamente una asignación formal de funciones entre ellos o relaciones de jerarquía y sumisión perfectamente definidas, ni tampoco una continuidad o permanencia en la condición de miembro³⁷⁹. Algo que nos acerca más al ámbito de la codelinquencia que al de la delincuencia

³⁷⁶ Corcoy Bidasolo, M. / Gómez Martín, V. / Besio Hernández, M., en Corcoy Bidasolo, M. / Mir Puig, S. (Dirs.), *Comentarios*, 2011, cit., p. 1116.

³⁷⁷ Véase Cir. 2/2011, FGE, cit. p. 12.

³⁷⁸ STS nº 8/2015, de 22 de enero (FJ 10).

³⁷⁹ Cir. 2/2011, FGE, cit. p. 12.

organizada. Desde ese prisma se mostraban críticos MARTELL/QUINTERO³⁸⁰, y no sin razón, destacando que en caso de cometerse un delito concreto a través de esa unión no estable o sin reparto de cometidos, su represión habrá de encontrarse en la tipicidad de referencia o delito cometido a través de la *coautoría* y otras formas de participación. Si esa unión no aboca a la ejecución de actos típicos, ofrece como respuesta el CP los *actos preparatorios punibles* y, de entre ellos, la *conspiración* para delinquir. Manifestando que no se alcanza a comprender con facilidad un ámbito de desvalor propio o para qué supuestos distintos a las fórmulas tradicionales expresadas deba acudir a esta figura del *grupo criminal*. El precepto eleva a categoría de tipicidad autónoma el conjunto y la totalidad de supuestos de simple coautoría, duplicando el castigo. Y para aquellos supuestos de falta de ejecución efectiva de otros delitos, construye una suerte de conspiración para delinquir no acotada a *numerus clausus*. Acrecentándose la sensación de fracaso en la búsqueda de un espacio propio de punición a la figura, si se tiene en cuenta que esta suerte de agrupación transitoria para delinquir es objeto de atención y exasperación punitiva en innumerables agravantes específicas sembradas a lo largo del código, precisamente, respecto de aquellos delitos cuya perpetración en grupos más o menos organizados son especialmente habituales.

No obstante, lo anterior, la jurisprudencia tras la reforma de 2010 se ha esforzado en delimitar estas figuras desde un criterio meramente cuantitativo cuyo fundamento trae origen en las disposiciones internacionales en la materia³⁸¹. Tanto la organización como el grupo requieren la concurrencia de más de dos personas y están predeterminados a la comisión de una pluralidad de hechos delictivos. La concurrencia de estas características permitiría desplazar ya los supuestos de *coautoría* aunque obliga a diferenciar entre organización y grupo. De contrario, cuando concurren solo dos personas o cuando se forme accidentalmente una agrupación de más de dos para la comisión de un delito específico, nos encontraremos ante un supuesto de *codelinquencia*, en el que no procederá la aplicación de las figuras de grupo ni de organización criminal. Puede citarse como exponente la STS nº 350/2019, de 5 de julio³⁸² cuando refiere que:

«(...) Es necesario distinguir el grupo criminal de los supuestos de mera codelinquencia, la cual se apreciaría, en primer lugar, en aquellos casos en los que la unión o agrupación fuera solo de dos personas. El criterio diferenciador puede encontrarse en las disposiciones internacionales que constituyen el precedente de las disposiciones del Código Penal (RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777) y que, además, constituyen ya derecho interno desde su adecuada incorporación al ordenamiento español. Concretamente, la Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional, hecha en Nueva York de 15 de noviembre de 2000, fue firmada por España en Palermo el 13 de diciembre de 2000, y ratificada mediante Instrumento de 21 de febrero de 2002 (RCL 2003, 2326), por lo que constituye derecho vigente en nuestro país, dispone en el Artículo 2, en el que se establecen las definiciones, en el apartado c), que por "grupo estructurado" [GRUPO] se entenderá un grupo no formado fortuitamente para la comisión inmediata de un delito y en el que no necesariamente se haya asignado a sus miembros funciones formalmente definidas ni haya continuidad en la condición de miembro o exista una estructura desarrollada.

³⁸⁰ Martell Pérez-Alcalde, C. / Quintero García, D., en Quintero Olivares, G. (Dir.), *La reforma penal*, cit., p. 364.

³⁸¹ Véase STS nº 544/2012, de 2 de julio (FJ 3); En el mismo sentido, STS nº 719/2013, de 9 de octubre (FJ 28) y la más reciente STS nº 491/2019, de 16 de octubre (FJ 45).

³⁸² STS nº 350/2019, de 5 de julio (FJ 1).

Interpretando la norma del Código Penal (RCL 1995, 3170y RCL 1996, 777) en relación con la contenida en la Convención de Palermo, la codelinuencia se apreciaría en los casos de agrupaciones o uniones de solo dos personas, o cuando estando integradas por más de dos personas, se hubieran formado fortuitamente para la comisión inmediata de un delito».

Por lo que respecta a la *consumación* del delito, nos remitimos a lo explicado en la figura de la organización criminal por su simetría. En el plano de la *autoría y participación*, las conductas castigadas en el grupo criminal, sin mayor preponderancia entre ellas, se personalizan en quienes *constituyeren, financiaren o integraren* el grupo criminal, las que reflejan la vida del agrupamiento delictivo. La primera hace referencia a la *iniciación*, la segunda a la *aportación de medios* y la tercera a la *pertenencia no meramente pasiva* sino con participación diseñada en una futura acción delictiva. No se incluyen funciones de dirección, organización o coordinación, pues precisamente la ausencia de ellas es una de las notas caracterizadoras que deslindan el grupo de la organización criminal.

En lo que se refiere a la *punición*, el precepto prevé para la cuantificación de la pena una horquilla penológica que oscila de mayor a menor dependiendo de si el objetivo final es, la comisión de uno o más delitos contra la vida o la integridad de las personas, la libertad, la libertad e indemnidad sexuales o la trata de seres humanos, si fueren graves prisión de 2 a 4 años, o menos graves prisión de 1 a 3 años, si se trata de la comisión de otros delitos graves prisión de 6 meses a 2 años y si son varios delitos menos graves o la reiteración de delitos leves prisión de 3 meses a 1 año.

Del mismo modo que para las organizaciones criminales del art. 570 bis CP, aplican a los grupos criminales las previsiones penológicas previstas en el art. 570 quáter CP.

4.2.3. El delito de asociación ilícita del art. 515 CP.

El CP regula en el art. 515 CP el delito de *asociación ilícita*. El precepto no define el concepto de asociación ilícita pero establece una enumeración de aquellas que tienen tal consideración: las que tengan por objeto cometer algún delito o, después de constituidas, promuevan su comisión (apartado 1º); las que, aun teniendo por objeto un fin lícito, empleen medios violentos o de alteración o control de la personalidad para su consecución (apartado 2º); las organizaciones de carácter paramilitar (apartado 3º), y; las que fomenten, promuevan o inciten directa o indirectamente al odio, hostilidad, discriminación o violencia contra personas, grupos o asociaciones por razón de su ideología, religión o creencias, la pertenencia de sus miembros o de alguno de ellos a una etnia, raza o nación, su sexo, orientación sexual, situación familiar, enfermedad o discapacidad (apartado 4º). A falta de una definición legal, siguiendo a CORCOY/CARPIO/BESIO/ARTAZA³⁸³, el precepto constituye un correlato de la regulación constitucional del ejercicio del *derecho de asociación*, que considera ilegales aquellas asociaciones que persigan fines ilícitos o utilicen medios delictivos, a la vez que prohíbe las asociaciones secretas y aquellas de carácter paramilitar (art. 22 CE y art. 2 LO 1/2002, reguladora del Derecho de Asociación). Se diferencian de las reuniones o manifestaciones, en que en la asociación existe un vínculo real, permanente y estable común a todos los asociados y que los une

³⁸³ Corcoy Bidasolo, M. / Carpio Briz, D. / Besio Hernández, M. / Artaza Varela, O., «Arts. 513-521», en Corcoy Bidasolo, M. / Mir Puig, S. (Dir.), *Comentarios*, 2011, cit., p.1050.

en vista de unos fines, además de los aspectos relativos a la aspiración de continuidad y permanencia que posee la asociación³⁸⁴.

Frente a la ausencia de definición del concepto de *asociación ilícita* en el CP, el TS abordó el concepto en la ya lejana sentencia nº 1/1997, de 28 de octubre³⁸⁵, que no por remota es menos válida, disponiendo que:

«El concepto de asociación en el contexto jurídico penal es evidentemente más amplio que el contemplado en la esfera privada. En cualquier caso, parece que tal asociación requiere formalmente una cierta consistencia, lejos de lo meramente esporádico, y por supuesto dentro de una cierta organización jerárquica. Lo que sí resulta obvio es que la asociación supone que la pluralidad de personas que la constituyen han de ser independientes y autónomas respecto de cada uno de los individuos que la constituyen, todos ellos concertados a un fin determinado que inicialmente no tiene porqué ser ilícito. Ahora bien, ha de quedar claro que esa finalidad, que cuando es ilícita supone la conculcación del Código, ha de ser la querida y pretendida por la propia asociación, no por el propósito individual de alguno de sus miembros, finalidad que no sólo ha de estar claramente establecida, sino que además supone que la organización asociativa venga estructurada para la consecución de los fines por ella previstos».

Con más cercanía en el tiempo, el TS en la STS nº 380/2020, de 8 de julio³⁸⁶ consolida la base interpretativa del concepto de *asociación ilícita* tras la reforma del CP de 2010 operada por la LO 5/2010, de 22 de junio, por la que se introdujeron los delitos de organización y grupo criminal, exponiendo que:

«El Código no proporciona una definición de lo que deba entenderse por asociación ilícita, atribuyéndose esa categoría a la agrupación de personas con una finalidad de permanencia y consistencia con una cierta organización jerarquizada y especialmente dispuesta. Aquí también cuando la pluralidad de sociedades es empleada no para operar en el tráfico económico que es propio, sino para enmascarar la actividad estatutariamente dispuesta».

El bien jurídico protegido del delito es el *derecho de asociación* como garantía constitucional o el *orden público*. Y en particular, la propia institución estatal, su hegemonía y poder, frente a cualquier organización que persiga fines contrarios y antitéticos a los de aquélla. En todo caso se trata de un bien jurídico diferente del que se protege en la posterior acción delictiva que se cometa al realizar la actividad ilícita para la que la asociación se constituyó³⁸⁷.

Por su parte, los requisitos o elementos que deben concurrir para considerar a una asociación como ilícita y lesiva del bien jurídico, han sido establecidos en una nutrida y consolidada

³⁸⁴ *Ibidem*, p. 1050.

³⁸⁵ STS nº 1/1997, de 28 de octubre (FJ 19), caso Filesa, citada en posteriores sentencias como la STS nº 977/2012, de 30 de octubre, (FJ 6) o la STS nº 380/2020, de 8 de julio (FJ 8).

³⁸⁶ STS nº 380/2020, de 8 de julio (FJ 8); Véase otras muchas como la STS nº 57/2002, de 23 de enero; STS de 555/2007, de 27 de junio o STS nº 765/2009, de 9 de julio.

³⁸⁷ Véase STS nº 977/2012, de 30 de octubre (FJ 3); STS nº 852/2016, de 11 de noviembre (FJ 3); STS nº 214/2018, de 8 de mayo (FJ 7); STS nº 380/2020, de 8 de julio (FJ 8).

jurisprudencia del TS³⁸⁸, son los siguientes: i) *pluralidad de personas* asociadas para llevar a cabo una determinada actividad; ii) existencia de una *organización más o menos compleja* en función del tipo de actividad prevista; iii) *consistencia o permanencia* de la misma en el sentido de que el acuerdo asociativo ha de ser duradero y no puramente transitorio; iv) el *fin delictivo* de la asociación, esto es, la comisión de delitos, lo que supone una cierta determinación de la ilícita actividad, sin llegar a la precisión total de cada acción individual en tiempo y lugar. De estos elementos puede inferirse un evidente paralelismo con los rasgos definitorios de la *organización criminal* que han llevado a plantear, en doctrina y jurisprudencia, graves problemas de diferenciación entre ambas figuras tras la reforma del CP operada por la LO 5/2010, de 22 de junio. En ese sentido apunta MUÑOZ CUESTA³⁸⁹ que parecería lógico que la introducción de la *organización criminal* como un tipo delictivo en el CP ya colmara las exigencias punitivas en esta modalidad delictiva, pero nada más lejos de la realidad puesto que es el propio preámbulo el que expone que la escasa aplicación del delito de *asociación ilícita* previsto en el art. 515.1 CP queda vigente por ser diferente a la organización criminal, extrayéndose de esa norma las organizaciones terroristas que pasan a tener un tratamiento específico en el art. 571 CP, cuya distinción es clara por el tipo de delitos concretos que pretendan cometer recogidos en los artículos siguientes al citado en último lugar. Así es que la convivencia del delito de *asociación ilícita* con el delito de *organización criminal* provocaría un *solapamiento entre ambas figuras* derivado de la identidad en las notas características de ambas, en cuanto las dos comparten la exigencia de un número mínimo de miembros, estabilidad o permanencia en el tiempo, reparto de roles y funciones, concierto entre los miembros que las componen y la finalidad de cometer delitos de forma reiterada.

Ante este eventual panorama de superposición de tipos penales, el referido autor apunta, de acuerdo con el preámbulo de la LO 5/2010, que la distinción podría hallarse en la *forma de constitución*, teniendo la asociación ilícita forma jurídica que se desvía de la finalidad lícita desde su origen o con posterioridad, mientras que la organización criminal tiene una naturaleza originaria intrínsecamente delictiva, carente de forma jurídica o si la tiene lo es solo con el propósito criminal. A lo que podría añadirse, del tenor literal de ambos preceptos, el mayor o menor propósito delictivo entre ambas figuras, es decir, la finalidad de *cometer algún delito* en la asociación ilícita o la *comisión de delitos* en la organización criminal. No obstante, un nutrido grupo de autores sostiene con argumentos sólidos la imposibilidad de mantener una diferenciación entre ambas figuras³⁹⁰.

³⁸⁸ Véase STS nº 421/2003, de 10 de abril (FJ 6); STS nº 500/2010, de 28 de mayo (FJ 5); STS nº 544/2012, de 2 de julio (FJ 3); STS nº 69/2013, de 31 de enero (FJ 3); STS 852/2016, de 11 de noviembre (FJ 3); STS nº 380/2020, de 8 de julio (FJ 8) entre otras muchas.

³⁸⁹ Muñoz Cuesta, F.J., *RAD*, cit. pp. 33-44; En el mismo sentido Martell Pérez-Alcalde, C. / Quintero García, D., en Quintero Olivares, G. (Dir.), *La reforma penal*, cit., p. 360; Faraldo Cabana, P., *Asociaciones ilícitas*, cit., p. 97 y ss.

³⁹⁰ De esta opinión Faraldo Cabana, P., *Asociaciones ilícitas*, cit., p. 97 y ss.; Luzón Cánovas, M., «La tipificación de la organización y el grupo criminal. Problemas concursales», *Lefebvre-El derecho*, 2011, p. 1 y ss. (disponible en: <https://elderecho.com/la-tipificacion-penal-de-la-organizacion-y-el-grupo-criminal-problemas-concursales>, última consulta: 5 de diciembre de 2020); Magaldi Paternostro, M.J., «Organizaciones y grupos criminales: una regulación penal desafortunada», *RJC*, Vol. 110, nº 4, 2011, pp. 955-975; Martell Pérez-Alcalde, C. / Quintero García, D., en Quintero Olivares, G. (Dir.), *La reforma penal*, cit., pp. 360-361; Escuchuri Aisa, E., «Comisión de delitos en el marco de organizaciones y grupos

Afirma FARALDO CABANA³⁹¹ que, o bien se entiende que *asociación* y *organización* tienen la misma referencia fáctica, aceptando la redundancia y el uso de una técnica legislativa incorrecta que aboca a resolver los problemas concursarles entre ambas figuras delictivas por medio de la regla 4ª del art. 8 CP prevista en el propio art. 570 quáter 2 CP³⁹² condenando a los delitos de asociación ilícita a la inaplicación, o bien ampliando el alcance del art. 515 CP asimilando la asociación a la coautoría, interpretación en realidad rechazable por los efectos extensivos que podría provocar. Existiría una tercera vía propuesta por LUZÓN CÁNOVAS³⁹³, aunque la propia autora reconoce la extralimitación interpretativa, la cual sería, partiendo del origen histórico del delito de asociación ilícita, circunscribir su aplicación a los delitos en donde el fin u objetivo último no sea la obtención de un lucro ilícito, sino la *subversión política* como pueden ser los delitos contra la Constitución o los delitos contra el orden público. Más contundente se muestra ESCUCHURI AISA³⁹⁴ quien afirma que, a la vista de la duplicidad normativa, la conclusión a la que se llega es que el legislador hubiese tenido que derogar el art. 515.1 CP.

Respecto a esta problemática, el TS finalmente cerró filas reconociendo que las modificaciones operadas por el CP con la LO 5/2010, de 22 de junio, provocaron que el art. 515 CP pasara a actuar como tipo penal *residual* respecto de las figuras más específicas de organización y grupo criminal reguladas en los arts. 570 bis, ter y quáter CP³⁹⁵, reconduciéndolo a su ámbito propio de aplicación, esto es, como reverso del *derecho de asociación* constitucionalmente reconocido. Como expone la STS nº 852/2016, de 11 de noviembre³⁹⁶:

«Ahora bien, la exclusión propugnada por el art. 22.2 de nuestra Carta Magna hace necesario el mantenimiento del tipo penal previsto en el art. 515.1º del Código Penal, si bien su interpretación ha de verse reconducida a su ámbito propio, es decir, como contrapartida al derecho de asociación,

criminales. Algunos problemas que plantea la regulación del CP español en relación con la delincuencia organizada», *RADPP*, nº 37, 2015, p. 23.

³⁹¹ Faraldo Cabana, P., *Asociaciones ilícitas*, cit., p. 97 y ss.

³⁹¹ Véase un análisis de sobre las notas distintivas entre las figuras de asociación ilícita y organización criminal en Faraldo Cabana, P., *Asociaciones ilícitas*, cit., pp. 104-105.

³⁹² MARTELL/QUINTERO tachan esta cláusula de «*vergonzante*» pues su regulación como criterio para resolver los eventuales concursos de normas viene a admitir la propia existencia de dos tipos penales con dimensiones antijurídicas indistintas e indiferenciadas, Martell Pérez-Alcalde, C. / Quintero García, D., en Quintero Olivares, G. (Dir.), *La reforma penal*, cit. p. 360.

³⁹³ Luzón Cánovas, M., *Lefebvre-El derecho*, cit. p. 1 y ss.

³⁹⁴ Escuchuri Aisa, E., *RADPP*, cit., p. 23, con cita a García Albero, R.M., «*De las organizaciones y grupos criminales (arts. 570 bis – 570 quáter)*», en Quintero Olivares, G. (Dir.) / Morales Prats, F. (Coord.), *Comentarios al Código Penal español*, Tomo II, 2011, p. 1712; Roperero Carrasco, J., «¿Es necesaria una reforma penal para resolver los problemas de atribución de responsabilidad y justo castigo de la delincuencia organizada?», *EPC*, nº 2007, p. 320; Quintero Olivares, G., «*Organizaciones y grupos criminales en el derecho penal de nuestro tiempo*», en Villacampa Estiarte, C. (Coord.), *La delincuencia organizada: un reto a la política-criminal actual*, 2013, pp. 23-44.

³⁹⁵ STS nº 1057/2013, de 12 de diciembre (FJ 2); STS nº 852/2016, de 11 de noviembre (FJ 3); STS nº 544/2012, de 2 de julio (FJ 3); STS nº 214/2018, de 8 de mayo (FJ 5); STS nº 380/2020, de 8 de julio (FJ 8).

³⁹⁶ STS nº 852/2016, de 11 de noviembre (FJ 3).

por lo que las características del mismo condicionan la aplicación de dicho tipo penal, exigiéndose pluralidad de partícipes, estructura definida, distribución de funciones, órgano directivo y vocación de permanencia, en concordancia con el propio concepto constitucional de asociación"».

A nivel *concurral*, convengo con la FGE³⁹⁷ que la coexistencia del delito de asociación ilícita con el delito de organización criminal plantea un *conflicto de normas* cuando el supuesto que ha de ser examinado pueda ser calificado simultáneamente con arreglo a lo previsto en los arts. 515.1 y 570 bis CP. Es decir, en el supuesto de asociaciones cuyo objeto exclusivo y finalidad directa sea la comisión de *ilícitos penales* regulado en el apartado 1º del art. 515 CP. Supuesto que coincide con los elementos que configuran el tipo de *organización criminal* previsto en el art. 570 bis CP y que deberá resolverse en favor de este último en virtud de la regla de la *alternatividad* prevista en el art. 570 quáter CP. Esta cuestión no se plantea en relación con el *grupo criminal* del art. 570 ter CP, pues la doctrina jurisprudencial sentada sobre el delito de asociación ilícita exige la concurrencia de las notas características de estructura organizada y permanencia o consistencia del acuerdo asociativo que ha de ser duradero y no puramente transitorio para apreciar la existencia de asociación ilícita. De ahí que no quepa aplicar el art. 515.1 en caso de que no concorra alguno de estos elementos y sí el tipo del art. 570 ter CP. Respecto del resto de supuestos tipificados en el art. 515 CP, las asociaciones con *fin lícito* pero que empleen medios violentos o de alteración o control de la personalidad para conseguir sus fines, organizaciones de carácter paramilitar, así como aquellas que promueven la discriminación, el odio o la violencia contra personas, grupos o asociaciones, es decir, asociaciones ilícitas que no tienen por finalidad originaria y directa la comisión de delitos, ni se han constituido especialmente con tal objeto, no presentan ningún problema concursal, pues hay que considerar que dichas conductas delictivas presentan características diferentes a las que configuran el tipo de organización criminal del art. 570 bis CP³⁹⁸.

Por último y en lo que al ámbito de *punición* respecta, el art. 517 CP distingue rangos penológicos distintos a categorías de sujetos físicos distintas. Con pena más grave castiga a los *fundadores, directores y presidentes* de las asociaciones que incluye la prisión de 2 a 4 años, multa de 12 a 24 meses y la inhabilitación especial para el empleo o cargo público por tiempo de 6 a 12 años. Con pena de prisión de 1 a 3 años y multa de 12 a 24 eses se castiga a los *miembros activos* de la asociación y a los que con su *cooperación económica* o de cualquier otra clase, en todo caso relevante, favorezcan la fundación, organización o actividad de aquellas, previéndose para estos últimos la inhabilitación especial para el empleo o cargo público. Además, prevé el art. 521 CP una *agravación de la pena* si el reo tuviera la *condición de autoridad, agentes de esta o funcionario público*. Por su parte el art. 519 CP castiga la provocación, conspiración y la proposición para cometer el delito de asociación ilícita y el 520 CP prevé la disolución de aquella y la aplicación de las consecuencias accesorias del art. 129 CP.

³⁹⁷ Cir. 2/2011, FGE, cit., p. 17.

³⁹⁸ Cir. 2/2011, FGE, cit., p. 17.

4.3. El subtipo agravado del delito contra la Hacienda Pública: la defraudación tributaria cometida a través de organización o grupo criminal.

Dispone la FGE³⁹⁹ 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 habitual⁴⁰⁰. 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 trabajo⁴⁰¹.

En la dogmática penal, la concurrencia de esos elementos referidos en la configuración de la agravación del tipo nos acercaría a los *delitos plurisubjetivos*⁴⁰², 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

³⁹⁹ Cir. 2/2011, FGE, cit. pp. 18-19.

⁴⁰⁰ La relación de *subtipos agravados* por razón de pertenencia a organización o grupo criminal recogidos en el CP son los que siguen: art. 140.1.3ª 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 3ª, 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.

⁴⁰¹ 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. (Dirs.); «*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*, 10ª edición, cit., pp. 539-681; Choclán Montalvo, J.A., *La aplicación práctica*, 2ª edición, cit., pp. 194 y 248; De la Mata Barranco, N.J., en VV.AA., *Derecho Penal económico*, cit., p. 551; Ferré Olivé, J.C., *Tratado*, cit., pp. 548-549.

⁴⁰² 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.

consecución de un resultado común⁴⁰³. Siguiendo la distinción expuesta por CARRASCO ANDRINO⁴⁰⁴, 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 mi 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 delito fiscal de grupos organizados, regulado como subtipo agravado actualmente en el art. 305 bis 1 b) CP, es el último 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».

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 PRATS⁴⁰⁵, 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 facilita 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 en el seno de una *organización o grupo criminal*. El precepto únicamente referencia estas figuras, y deja de lado a la *asociación ilícita* como se verá, 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 GALLO⁴⁰⁶ que las definiciones dadas en estos preceptos no solo son

⁴⁰³ Véase en este sentido, Cobo del Rosal, M. / Vives Antón, T.S., *Derecho Penal. Parte general*, 5ª ed. 1999, p. 441; Octavio de Toledo y Ubieto, E. / Huerta Tocildo, S., *Derecho Penal. Parte General*, 2ª edición, 1986, p. 48; Luzón Peña, D.M., *Curso de Derecho Penal. Parte General I*, 1996, p. 304.

⁴⁰⁴ Carrasco Andrino, M.M., *Los delitos plurisubjetivos*, cit., p. 61.

⁴⁰⁵ Morales Prats, F., en Quintero Olivares, G. (Dir.), *Comentarios*, 10ª edición, cit., 539-681.

⁴⁰⁶ Alonso Gallo, J. *AJUM*, cit., pp. 15-38.

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. He de convenir con FERRÉ OLIVÉ⁴⁰⁷ en que el mero hecho de pertenecer a una organización o grupo criminal es punible, y más aun 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 defraudatorio 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 roles, exigiéndose que el sujeto físico forme parte de la estructura criminal, no bastando la simple colaboración con aquella⁴⁰⁸.

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 tomada en cuenta. Ese descuido del legislador obliga al juzgador, en mi 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 constate 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 concursual* 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 en el siguiente epígrafe. 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 en 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.

4.4. Calificación de la participación en el fraude carrusel como conducta criminal organizada.

4.4.1. 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

⁴⁰⁷ Ferré Olivé, J.C., *Tratado*, cit., p. 549.

⁴⁰⁸ Lafont Nicuesa, L.; «*Elementos del tipo penal*», en Gutierrez Gómez, E. / Lafont Nicuesa, L. / Remón Peñalver, E., *La aplicación práctica*, cit., p. 40.

participantes en ellos en el contexto del *fraude carrusel*. En el Capítulo I 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 *bróker*, que cerrará el círculo de fraude realizando por lo general una EIB o exportación 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 las notas características que configuran la *criminalidad organizada*⁴⁰⁹, 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 *bróker* y que finalmente realizan EIB, importaciones o entregas interiores finales y deducen o solicitan devoluciones de 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,

⁴⁰⁹ Véase SAN n° 8/2017, de 13 de marzo; SAN n° 10/2017, de 3 de abril; SAN n° 13/2018, de 4 de mayo; SAN n° 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.

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*).

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 GALLO⁴¹⁰ 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 *codelinuencia*, 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 hubieran formado fortuitamente para la comisión inmediata de un delito⁴¹¹. 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 *codelinuencia*. En este sentido no resulta excesivo recordar, que la mera *codelinuencia* 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 idóneos⁴¹². Lo anterior no resta que,

⁴¹⁰ Alonso Gallo, J., *AJUM*, cit., pp. 15-38.

⁴¹¹ STS nº 309/2013, de 1 de abril (FJ 3).

⁴¹² STS nº 750/2011, de 11 de julio (FJ 5).

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 *codelinquencia* son en muchas ocasiones difusos. Ítem más, cuando, como afirma CANCIO MELIÁ⁴¹³, la figura del *grupo criminal* permite incluir en su tenor literal supuestos que pueden ser catalogados como mera *codelinquencia*, alejados de los rasgos definitorios de la *delincuencia organizada*.

Desde otro lado, conviene traer a colación la afirmación de TERRADILLOS BASOCO⁴¹⁴ 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 esta perspectiva, los rasgos característicos del *fraude carrusel*, al igual que ocurría con la *codelinquencia*, 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, independientemente de que, desde una 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 la modalidad defraudatoria del *fraude carrusel*, concurren todas las notas características de la *criminalidad organizada*⁴¹⁵. 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.

4.4.2. 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 resuelta.

⁴¹³ 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.

⁴¹⁴ Cfr. Terradillos Basoco, J.; «*Sistema penal y empresa*», en VV.AA., *Nuevas tendencias en Derecho Penal económico*, 2009, p. 20 y ss.

⁴¹⁵ De esta opinión se muestra Echarri Casi, F.J. en sus comentarios personales a la presente tesis doctoral a la luz de la SAN nº 5/2021, de 3 de marzo.

A mi 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. 8.1ª CP⁴¹⁶. 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 agravado 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 4ª 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. 8.4º 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 autores⁴¹⁷, podríamos enfrentar la problemática añadida de que, en el caso de los que *promovieren, constituyeren, organizaren, 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

⁴¹⁶ De la opinión de aplicar la regla de la *especialidad*, Alonso Gallo, J., *AJUM*, pp. 15-38; Choelán Montalvo, J.A., *La aplicación práctica*, 2ª edición, cit., pp. 248-249; Echarri Casi, F.J., en sus comentarios personales a la presente tesis doctoral a la luz de la SAN nº 5/2021, de 3 de marzo.

⁴¹⁷ De la opinión de aplicar la regla de la *alternatividad*, Ferré Olivé, J.C., *Tratado*, cit., p. 549; Lafont Nicuesa, L., «Elementos...», en VV.AA., *La aplicación*, cit., p. 40, con cita a la Cir. 2/2011, FGE, cit. p. 17.

art. 570 quáter CP⁴¹⁸. 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 1º del art. 515 CP y la organización criminal del art. 570 bis CP existe un conflicto de normas que habría de resolverse 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 1º 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

⁴¹⁸ 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*, 2ª 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, p. 401 y ss.

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, convengo con LAFONT NICUESA⁴¹⁹ 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 idem* que impide condenar dos veces los mismos hechos respecto de idénticas personas sobre idéntico fundamento. Sin embargo, discrepo 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 creo 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 (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 mi 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*⁴²⁰ 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 preceptos⁴²¹.

⁴¹⁹ Lafont Nicuesa, L., «Elementos...», en VV.AA., *La aplicación práctica*, cit., p. 40, con cita a la Cir. 2/2011, FGE, cit. p. 17.

⁴²⁰ STS de 6 de abril de 1988 (FJ Único primera sentencia).

⁴²¹ 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

5. Delito contable como antesala de la defraudación tributaria.

5.1. Consideraciones iniciales.

Por último, a modo de cierre del presente capítulo, conviene hacer referencia al *delito contable tributario* regulado en el art. 310 CP. Aunque en puridad no se integre en el esquema delictivo del *fraude carrusel*, forma parte con sustantividad propia del *iter criminis* del delito contra la Hacienda Pública, que sí se erige como el núcleo de esta modalidad de fraude. En efecto, El delito contable es considerado por la doctrina mayoritaria como un *acto preparatorio* del delito fiscal, por lo que en realidad también tiene esa misma caracterización, pues se produce en el marco de la *relación jurídico-tributaria* que subyace a ese delito. Supone una anticipación extraordinaria de la tutela penal que no sanciona únicamente formas de *tentativa* del delito contra la Hacienda Pública (peligro concreto), sino incluso la simple puesta en peligro del bien jurídico protegido (peligro abstracto). De forma superficial, el delito castiga las conductas dirigidas a *ocultar* la situación económica del sujeto obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales con la finalidad de obtener beneficios tributarios mediante la minoración de bases imponibles y la obtención de ayudas o subvenciones fiscales u otros beneficios que tengan la caracterización de análogos. Sin embargo, no alcanza a ser más que una *forma imperfecta* del delito fiscal, que no será objeto de sanción si este del que es tributario no llega a consumarse. Así es que entre el delito contable y el delito fiscal existe un vínculo jurídico estrecho (*rectius*-correlación), pudiendo afirmarse que el primero se encuadra en el *iter criminis* de la defraudación tributaria que constituye el segundo.

Desde la perspectiva fáctica del *fraude carrusel*, los sujetos infractores que participan de este, y en particular las sociedades *pantalla* y *bróker* por su perfil normalmente regular, pueden llevar a cabo intrínsecamente irregularidades contables. Estas pueden producirse, bien a través de la contabilización de documentos falsos, principalmente *facturas falsas*, bien mediante la llevanza de una doble contabilidad, o bien omitiendo directamente la llevanza de la contabilidad. En todos los casos, con la finalidad de ocultar la verdadera realidad tributaria para consumir la defraudación. Sin embargo, el hecho de que el delito contable esté ubicado en un momento previo a la consumación de la defraudación, esto es, como *acto preparatorio punible* previo a aquella, implica la existencia de una relación de *consunción* entre ambos tipos penales (fiscal y contable) que se resolverá en favor del principal por ser más amplio o complejo *ex art. 8.3º CP*. Ello implica por norma general la imposibilidad de que en el *fraude carrusel* llegue a castigarse el ilícito penal contable al no ser posible sancionar al mismo tiempo el acto preparatorio y el delito consumado sin enfrentar el principio *non bis in idem*.

La importancia del estudio del delito contable tributario para este trabajo deriva no ya del componente estrictamente penal como delito dependiente, o instrumental si se prefiere, del delito fiscal, sino desde la perspectiva de las normas tributarias extrapenales que configuran este delito en tanto que norma penal *in albis* y las obligaciones de carácter tributario que derivan de esas normas y su cumplimiento. La razón atiende a que, en el ámbito de la prevención de los delitos contra la Hacienda Pública, el cumplimiento de los *deberes extrapenales* que nacen de la normativa tributaria y que configuran estos delitos, se constituyen como la línea de flotación que

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.

permite delimitar el ámbito en el que existe el riesgo penal de comisión del delito y sobre el que habrá que impulsar medidas de control desde el plano preventivo. En orden a identificar los riesgos tributarios para el sujeto jurídico cualificado, titular de la relación jurídico-tributaria, es necesaria la observancia de las *obligaciones tributarias* cuyo incumplimiento puede desencadenar la responsabilidad penal o administrativa. Básicamente, porque cualquier incumplimiento sobre tales obligaciones fiscales supone ya *ab initio* una infracción administrativa que podrá llegar incluso a infracción penal de concurrir los elementos característicos del tipo penal en concreto. Así, en la prevención del delito fiscal, habrá de observarse tanto el cumplimiento de todas aquellas obligaciones tributarias comunes a todos los obligados tributarios, como las propias a la actividad concreta que desarrolla el sujeto obligado. Y, entre esas obligaciones, se incluye sin duda la llevanza de una correcta *contabilidad fiscal*, cuyo incumplimiento configura en particular el núcleo del delito contable tributario y el riesgo penal de consumación de aquel.

5.2. La obligación de llevar contabilidad del empresario como presupuesto básico del delito contable.

La *contabilidad* se constituye en un instrumento fundamental para el desarrollo de la actividad mercantil de cualquier empresa. Proporciona una información adecuada y sistemática del acontecer económico y financiero en ellas y tiene como objetivo principal registrar los diferentes movimientos que se realizan para su posterior análisis y síntesis, de manera que se produzca una información útil para el proceso de toma de decisiones⁴²². Con mayor precisión, explica ALONSO ESPINOSA⁴²³ que se trata de una técnica científica de tratamiento de información económica patrimonial y financiera relativa a un patrimonio y organización empresarial, a través de la cual se trata de: determinar la composición del mismo; fijar su valoración en dinero; determinar e informar, de forma periódica, sobre los resultados económicos de la explotación empresarial de tal organización; procurar la explicación de tales resultados; así como realizar prospectivas fundadas sobre la evolución previsible de la empresa en sus aspectos patrimoniales, financieros y de resultados. La *contabilidad* permite asimismo la realización de observaciones y recomendaciones sobre la empresa útiles en función de la información y adopción de decisiones debida a propietarios, socios, inversores y otros interesados en función de sus respectivos intereses como tales.

La obligación de llevar *contabilidad* se erige posiblemente como el *acto de organización principal* que debe aplicar todo empresario o sus administradores sobre la empresa. De ella depende la corrección y acierto de los subsiguientes actos jurídicos y de organización empresariales que se llevan a cabo a lo largo de la vida operativa de aquella. Llevar contabilidad implica la realización de una tarea sistemática de recopilación, documentación, gestión, ordenación, tratamiento, archivo, ordenado y conservación de toda la actividad de la sociedad que pueda tener incidencia, directa o indirecta, sobre la determinación del patrimonio, su valoración o sobre los resultados económicos que arroje aquella⁴²⁴. Y es que, como afirma MARTÍN

⁴²² Martínez Carrasco, R.D., *Contabilidad financiera. Teoría y ejercicios prácticos*, 2010, pp. 21-22.

⁴²³ Alonso Espinosa, J.F., «El deber de documentación en la empresa y de llevanza de contabilidad tras la Ley 16/2007, de 4 de julio», *RDMV*, nº 5, 2009, pp. 23-54.

⁴²⁴ Cfr. *Ibidem*, pp. 23-54.

FERNÁNDEZ/BERDUD SEOANE⁴²⁵ la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la organización es el corolario de la aplicación, sistemática y regular, de las normas contables, que, en la vertiente de la información, se concreta en las *cuentas anuales* que han de ser declaradas de conformidad con lo previsto en el CCom, la LSC y el PGC. Su incumplimiento puede dar lugar a responsabilidades, incluidas las penales.

El *fundamento* del deber de llevar *contabilidad* reside en garantizar la tutela de determinados intereses merecedores de una especial protección jurídica. Intereses que afectan: al propio empresario respecto a la ordenación y conocimiento de su situación patrimonial y económica y de los resultados de su actividad; al interés de los socios e inversores respecto al conocimiento del valor económico de su participación e inversión en la sociedad; al interés de los acreedores y de los trabajadores, en tanto que elemento de prueba sobre sus derechos de crédito y de valoración respecto al establecimiento de relaciones económicas y de clientela con la empresa; a los partícipes en los mercados financieros como referencia para la toma de decisiones financieras y de inversión, y; en último término, al Estado respecto a la elaboración de la contabilidad nacional, la recaudación de impuestos y la vigilancia, supervisión y control de las actividades mercantiles de carácter especialmente sensible para el sistema económico nacional.

Dada la importancia de la obligación de llevar *contabilidad* por los empresarios y la afectación que tienen en materia de cumplimiento normativo, merece la pena hacer referencia a las principales *fuentes de regulación* en materia contable. Estas son: i) Los arts. 25 a 41 CCom, desarrollados por el RD 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC) y el RD 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de pequeñas y medianas empresas y los criterios contables específicos para microempresas. Esta tríada de normas configura el pilar regulatorio básico del deber de llevanza de contabilidad del empresario; ii) La Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y el RD 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas; iii) Otras normas jurídicas complementarias de las anteriores, que pueden ser generales o específicas en función de la forma adoptada por el empresario, su modelo empresarial de organización o la naturaleza y contenido de su actividad, y; iv) Las normas tributarias, que regulan la obligación de llevar contabilidad en general como la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, concretamente el art. 29.2 d) LGT⁴²⁶, y en particular, en las leyes específicas de cada tributo, con mayor interés el art. 164. Uno, 4º LIVA⁴²⁷ y el art. 120.1 LIS⁴²⁸. La regulación de la obligación de llevar contabilidad de las normas tributarias remite al Código de Comercio y la contabilidad mercantil, de ahí que haya que

⁴²⁵ Martín Fernández, J. / Berdud Seoane, J.M.; «*Otras infracciones penales contrarias a los intereses de la Hacienda Pública: los delitos contables, contra la Seguridad Social, fraude de subvenciones y contrabando*», en Martín Fernández, J. / Santana Lorenzo, M. (Coords.), *La prevención*, cit., p. 152.

⁴²⁶ Art. 29.2 d) LGT «*la obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros, así como los programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados que permitan la interpretación de los datos cuando la obligación se cumpla con utilización de sistemas informáticos*».

⁴²⁷ Art. 164. Uno, 4º LIVA establece la obligación de «*llevar la contabilidad y los registros que se establezcan en la forma definida reglamentariamente, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables*», vid además los arts. 62 a 70 RIVA.

⁴²⁸ Art. 120.1 LIS establece que «*los contribuyentes de este impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen*».

distinguir entre contabilidad *mercantil* y *fiscal*. Por lo que respecta a esta última que más interesa, la normativa tributaria prevé su propio sistema contable, distinto del establecido en las normas mercantiles, y tiene como finalidad principal servir al control y recaudación de los tributos a través de la exigencia de la llevanza de libros y registros contables que permiten la comprobación de los hechos imposables. El cumplimiento por los contribuyentes de llevar *contabilidad* se ve reforzado por la *amenaza de sanción*, pues el incumplimiento de la referida obligación se encuentra tipificada como infracción tributaria en los arts. 184 y ss. LGT, y en particular, en el art. 200.1 LGT al establecer que «*constituye infracción tributaria el incumplimiento de obligaciones contables y registrales*». En ese sentido, puede afirmarse que la llevanza de *contabilidad mercantil* es obligatoria para el empresario, pero no tanto por lo dispuesto en la normativa mercantil, sino por las sanciones previstas en la normativa fiscal para el caso de incumplimiento de tal obligación cuando se es titular de una relación jurídico-tributaria⁴²⁹.

Así pues, la legislación tributaria establece la obligación de llevar libros y registros contables que permitan a la Administración Tributaria la comprobación eficaz de hechos imposables, y cuyo cumplimiento, se ve reforzado *prima facie* por el derecho administrativo sancionador, pero no únicamente. El ordenamiento jurídico penal también tipifica el incumplimiento de la referida obligación como una *infracción penal* cuyas consecuencias son aun más gravosas que las previstas en el ámbito administrativo. Dispone el art. 310 CP que «*será castigado con la pena de prisión de cinco a siete meses el que estando obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales*» lleve a cabo las distintas modalidades delictivas que establece el precepto. De su literalidad se infiere que la obligación de llevanza de *contabilidad* constituye un deber extrapenal que recae sobre el sujeto activo del delito (sujeto cualificado), cuyo incumplimiento lo sitúa en la órbita del delito siempre y cuando concurren adicionalmente otros requisitos determinados. Ello permite afirmar que la exigencia de la obligación de llevar contabilidad como elemento del tipo se erige en el presupuesto básico del que parte este delito, y, por ende, la propia naturaleza de delito especial. A *contrario sensu*, la no exigencia del cumplimiento de tal deber específico al sujeto activo impide la subsunción de la conducta en el delito, pues ningún deber extrapenal se habrá infringido y ninguna puesta en peligro del bien jurídico se habrá producido.

Ahora bien, la existencia de dos infracciones, administrativa y penal, cuyo presupuesto nuclear es el mismo, esto es, la llevanza de *contabilidad* con arreglo a las normas tributarias, obliga a delimitar el ámbito de aplicación de una y otra, pues, aunque pudiera parecer que basta la simple omisión o falseamiento de la *contabilidad* para la realización del ilícito penal independientemente de la trascendencia económica subyacente, no cualquier incumplimiento de ese deber extrapenal será automáticamente constitutivo de delito. Para apreciar el plus de *antijuricidad* que permite diferenciar el delito contable de la mera infracción administrativa, debe poder acreditarse adicionalmente un *mínimo de lesividad* para el bien jurídico protegido, coincidente con el tutelado en el delito de defraudación tributaria. Para ello, la alteración contable debe tener una especial significación económica que permita la convicción de que, dado el volumen de negocio ocultado,

⁴²⁹ En este sentido, Ferré Olivé, J.C., *Tratado*, cit., p. 601; Sánchez-Ostiz Gutiérrez, P., *El delito contable tributario*, 1995, p. 65 y ss.

el contribuyente hubiera defraudado a la Hacienda Pública una cuota superior al mínimo punitivo del delito fiscal cifrada en 120.000 euros en la modalidad de elusión del pago de tributos⁴³⁰.

5.3. Elementos caracterizadores del delito.

El delito contable regulado en el art. 310 CP encuentra sus antecedentes históricos en el viejo art. 319 CP⁴³¹, cuya regulación tuvo lugar con la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de medidas Urgentes de Reforma Fiscal en 1977, y que, al crear la figura del *delito fiscal*, preveía la determinación del ánimo de defraudar en el caso de apreciar *falsedades o anomalías sustantivas en la contabilidad*. Fue la reforma penal llevada a cabo por la LO 2/1985, de 29 de abril⁴³², la que introdujo el primigenio art. 350 bis CP de 1995, tipificando ya de forma directa el incumplimiento de determinadas obligaciones contables con la finalidad de eludir el pago de impuestos, redacción que se mantiene en el vigente art. 310 CP. Por su parte, en el ámbito tributario la sanción por el incumplimiento de obligaciones contables y registrales ya fue regulada de forma general con la introducción del art. 78 b) en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. En la actualidad, la infracción por incumplimiento de obligaciones contables se halla en el art. 200 LGT cuya redacción fue dada por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre. Así es que, cohabita un doble sistema que tutela el erario público frente al riesgo de lesión derivado de la falsedad en la contabilidad: la *sanción penal* (art. 310 bis CP) y la *sanción tributaria* (200 LGT). El salto cuantitativo desde la infracción tributaria hacia el ilícito penal exige la correspondiente justificación dogmática respecto a qué ha de consistir el injusto penal frente al mero ilícito administrativo⁴³³.

En esencia, el delito contable consiste en un *incumplimiento doloso* de obligaciones contables que depende directamente del delito de defraudación tributaria (art. 305 CP). Según la doctrina dominante se trata un *acto preparatorio punible* del referido delito, que por decisión legislativa adquiere una condición penal propia o autónoma pero que no deja de ser una modalidad, una forma imperfecta, en el *iter criminis* del delito de defraudación tributaria, de ahí que se configure como un ilícito secundario e instrumental de aquel⁴³⁴. Así es que, partiendo de tal consideración, si una conducta es subsumible en un primer momento en el delito contable, y con posterioridad, en el delito contra la Hacienda Pública, existirá una clara *relación de consunción*, no pudiéndose

⁴³⁰ En este sentido y con mayor amplitud, Choclán Montalvo, J.A., *La aplicación práctica*, 2ª edición, cit., pp. 286-288.

⁴³¹ Art. 319 CP del 1973, en su redacción dada por el artículo 35 de la citada Ley 50/1977, de 14 de noviembre.

⁴³² LO 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública.

⁴³³ Cfr. Choclán Montalvo, J.A., *La aplicación práctica*, 2ª edición, cit., pp. 282 y 283.

⁴³⁴ Véase Ferré Olivé, J.C., *Tratado*, cit., p. 591; Choclán Montalvo, J.A., *La aplicación práctica*, 2ª edición, cit., pp. 282-283; Díaz Morgado, C., «*Delito contable*», en Corcoy Bidasolo, M. / Gómez Martín, V. (Dirs.), *Derecho penal económico y de empresa. Parte General y Parte Especial. Doctrina y jurisprudencia con casos solucionados*, 2ª edición, 2020, pp. 545-549; Nieto Martín, A., «*falsedades en la empresa*», en VV.AA., *Derecho Penal económico*, cit., p. 712; Octavio de Toledo y Ubieto, E. / Delgado Gil, A., «*Los delitos contra la hacienda pública relativos a los ingresos tributarios: el llamado delito contable del artículo 310 del código penal*», en VV.AA., *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, 2009, p. 211; STS nº 2401/1992, de 31 de octubre (FJ 2); STS nº 1115/2009, 12 de noviembre (FJ 8) entre otras muchas.

castigar de forma autónoma el *acto preparatorio* de un delito y el delito, después *consumado*, a que dicho acto se refiere, pues constituiría una vulneración del principio esencial *non bis in idem*⁴³⁵. Con lo anterior, puede concluirse que, al tratarse de un acto preparatorio punible de defraudación tributaria, desde el punto de vista de una interpretación restrictiva conforme al fin de la norma, únicamente podrían sancionarse los delitos contables que se encaminen hacia un delito de defraudación tributaria que supere los 120.000 euros, pues de lo contrario se sancionaría con una pena la mera tentativa de infracción administrativa⁴³⁶.

Respecto al ámbito de protección de la norma, el delito contra la Hacienda Pública y el delito contable vienen a tutelar idéntico *bien jurídico* inmediato, concretado en la determinación tributaria del *quantum debeatur*⁴³⁷. Así pues, el *bien jurídico* protegido en el delito contable no es la propiedad (supuesto de bienes no fungibles) ni el derecho de crédito que surge con la entrega (supuesto de dinero o cosas fungibles), sino el patrimonio público entendido como substrato económico que permite la realización de las finalidades socioeconómicas previstas constitucional y legalmente⁴³⁸. No obstante, puede identificarse una diferencia en el distinto ámbito de protección de las dos figuras delictivas, al adelantarse en el delito contable la barrera protectora a la puesta en peligro del objeto jurídico⁴³⁹.

Hay que señalar que el delito contable fluctúa en el espacio propio de las *falsedades ideológicas* que con carácter general devienen atípicas en el CP, salvo los supuestos como en los que expresamente se encuentran tipificadas⁴⁴⁰. Nos estamos refiriendo al caso particular de otros ilícitos penales tipificados en el CP que guardan parecido con el delito contable como el art. 261 CP que en relación con las insolvencias punibles castiga a quien en un procedimiento concursal presentare, a sabiendas, datos falsos relativos al estado contable, con el fin de lograr indebidamente la declaración de aquel, o el art. 290 CP que en relación con los delitos societarios castiga a los administradores, de hecho o de derecho, de una sociedad constituida o en formación, que falsearen las cuentas anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad, de forma idónea para causar un perjuicio económico a la misma, a alguno de sus socios, o a un tercero.

⁴³⁵ Véase STS nº 2401/1992, de 31 de octubre (FJ 2).

⁴³⁶ Choclán Montalvo, J.A., *La aplicación*, 2ª edición, cit., p. 286.

⁴³⁷ Ferré Olivé, J.C., *Tratado*, cit., p. 593; Nieto Martín, A., en VV.AA., *Derecho Penal económico*, cit., p. 711; Choclán Montalvo, J.A., *La aplicación práctica*, 2ª edición, cit., pp. 283; Díaz Morgado, C., en Corcoy Bidasolo, M. / Gómez Martín, V. (Dirs.), *Derecho penal económico y de empresa*, cit., pp. 545-549; Octavio de Toledo y Ubieto, E. / Delgado Gil, A., en VV.AA., *Delitos e infracciones*, cit., p. 197; Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal económico, PE*, 6ª edición, cit., pp. 808-809; STS nº 1115/2009, 12 de noviembre (FJ 8).

⁴³⁸ Véase STS nº 1115/2009, 12 de noviembre (FJ 8).

⁴³⁹ Aparicio Pérez, A., «El llamado delito contable», *CT*, nº 136, 2010, pp. 7-35; Octavio de Toledo y Ubieto, E. / Delgado Gil, A., en VV.AA., *Delitos e infracciones*, cit., p. 197; Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal*, 6ª edición, cit., pp. 787-788; STS nº 1115/2009, 12 de noviembre (FJ 8).

⁴⁴⁰ Ferré Olivé, J.C., *Tratado*, cit., p. 593; Díaz Morgado, C., en Corcoy Bidasolo, M. / Gómez Martín, V. (Dirs.), *Derecho penal económico y de empresa*, cit., pp. 545-549.

Se trata de un *delito especial propio* de deber extrapenal pues refiere el párrafo inicial del art. 310 CP en estos términos: «*el que estando obligado por Ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales*». El propio tipo penal contiene como elemento común específico a todas las modalidades comisivas establecidas en el art. 310 CP la existencia de una obligación previa de *llevar contabilidad, libros o registros fiscales*, que la ley tributaria exige a ciertos sujetos pasivos de tributos, en cuanto que es necesaria en el proceso de fijación de la prestación concreta del deber de contribuir⁴⁴¹. De ahí que el sujeto activo de estos delitos únicamente pueda ser el «*obligado por Ley tributaria*» a la indicada llevanza⁴⁴². Además de esta especialidad común, que resulta con carácter general del artículo 310 CP, concurre una especialidad particular que emana de cada una de las modalidades comisivas reguladas en el precepto, lo que convierte al delito en especial por partida doble. La especialidad particular de los apartados a), c) y d) del precepto proviene de la superposición de una *relación jurídico-tributaria* material (sujetos pasivos, generalmente contribuyentes) con otra formal (obligados a la llevanza de libros), mientras la especialidad del apartado b) requiere la *cualidad de empresario* sumado a la obligación de llevanza de libros (relación formal)⁴⁴³. Sobre la referencia a «*ley tributaria*» que hace el precepto, la doctrina mayoritaria ha venido haciendo una distinción entre la norma jurídica que establece la obligación, que ha de ser una norma con rango de ley formal de naturaleza tributaria y la disposición que desarrolla tal obligación que no requiere el referido rango y que puede materializarse en normas reglamentarias. Bastaría una cobertura mínima de la obligación contable en una Ley formal, de modo que la específica y completa descripción del deber de llevanza de contabilidad podría encontrarse referenciado en normas reglamentarias⁴⁴⁴. Respecto al concepto de «*contabilidad mercantil*» este hace referencia al contenido del deber que emana de la ley tributaria y que recae sobre los sujetos referidos en las normas mercantiles al amparo del interés tributario que presentan⁴⁴⁵. Y, sobre «*libros o registros fiscales*» a aquellas exigencias contables que no se hallan contenidas en la legislación mercantil, sino únicamente en la legislación tributaria⁴⁴⁶.

El carácter *especial* del delito conecta con la condición de norma penal *in albis*, pues el supuesto de hecho aparece consignado parcialmente en otra norma de carácter no penal (ley tributaria), a la que hay que recurrir indefectiblemente si se quiere conocer el ámbito de lo prohibido. Se exige integrar el precepto con las disposiciones obligatorias de contabilidad que determinan las leyes tributarias⁴⁴⁷. De esa forma, el CP remite a la legislación tributaria, la LGT remite a la Ley

⁴⁴¹ Sánchez-Ostiz Gutiérrez, P., *El delito contable*, cit., p. 250.

⁴⁴² Octavio de Toledo y Ubieta, E. / Delgado Gil, A., en VV.AA., *Delitos e infracciones*, cit., p. 200; Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal económico, PE*, 6ª edición, cit., p. 812; Sánchez-Ostiz Gutiérrez, P., *El delito*, cit., p. 344 y ss.; Cortés Bechiarelli, E. «*Arts. 308, 309 y 310 CP*», en Serrano González de Murillo, J.L. / Cortés Bechiarelli, E. (Dirs.), *Delitos contra la Hacienda Pública*, 2002, p. 272; Nieto Martín, A., en VV.AA., *Derecho Penal económico*, cit., p. 711.

⁴⁴³ Aparicio Pérez, A., «El llamado delito contable», *CT*, nº 136, 2010, pp. 7-35.

⁴⁴⁴ Por todos, Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal económico, PE*, 6ª edición, cit., p. 811.

⁴⁴⁵ Sánchez-Ostiz Gutiérrez, P., *El delito contable*, cit., p. 65.

⁴⁴⁶ Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal económico, PE*, 6ª edición, cit., p. 812.

⁴⁴⁷ Ferré Olivé, J.C., *Tratado*, cit., p. 595.

reguladora de cada impuesto, estas últimas remiten a su vez a otro texto legal que es el Código de Comercio, y en definitiva, la regulación de la materia queda en manos de la potestad reglamentaria. El deber genérico de llevar *contabilidad* se concreta por remisión a las leyes reguladoras de cada tributo. Por ello, el deber contable no puede fundamentarse únicamente en la obligación general contenida en la LGT, sino que ha de acudir a la ley de cada tributo en particular. Las leyes tributarias se remiten en general al CCom, a la contabilidad mercantil, aunque el tipo no se limita a los sujetos que realizan una actividad mercantil, por lo que es necesario distinguir entre la contabilidad netamente mercantil y la contabilidad fiscal objeto de protección⁴⁴⁸. Así es que, en principio, quedará exceptuada a efectos del tipo penal la obligación general de llevanza de contabilidad establecida en el CCom y reglamentos, siempre que no haya una remisión a estas disposiciones derivada de las citadas leyes tributarias⁴⁴⁹.

La doctrina ha considerado de forma mayoritaria que el delito contable consagra un listado de modalidades de *peligro concreto o abstracto* para la Hacienda Pública, dependiendo de cada apartado (de peligro abstracto apartados a) y b), de peligro concreto c) y d), y, en ningún caso, contempla tipos penales de lesión⁴⁵⁰. El tipo penal tiene el sentido de tutelar anticipadamente la Hacienda Pública mediante la sanción del estado previo a la lesión del bien jurídico, del mero incumplimiento del deber legal de llevanza de la contabilidad como instrumento de control al servicio de la Administración Tributaria⁴⁵¹.

Por último, hay que referir las *relaciones concursales* existentes entre el delito contable con el delito fiscal y las falsedades documentales que pudieran haberse realizado en albaranes, facturas o contratos posteriormente reflejados en la contabilidad mercantil. En relación con el *delito fiscal* resulta meridianamente claro el concurso de leyes aparente cuya solución pasa por la aplicación de la regla de la *consunción* (art. 8.3 CP)⁴⁵². Respecto a las *falsedades*, las irregularidades contables exigen casi necesariamente la falsedad en la documentación que sirve de base, de ahí que pueda hablarse de concurso de leyes aparente, decantándose la doctrina mayoritaria por la regla de la *especialidad*⁴⁵³, salvo si las falsedades son realizadas no solo para defraudar a la

⁴⁴⁸ Choclán Montalvo, J.A., *La aplicación práctica*, 2ª edición, cit., pp. 283-284.

⁴⁴⁹ Aparicio Pérez, A., *CT*, cit., pp. 7-35; en el mismo sentido, Ferré Olivé, J.C., *Tratado*, cit., p. 596.

⁴⁵⁰ En esta posición, Choclán Montalvo, J.A., *La aplicación práctica*, 2ª edición, cit., pp. 282-283; Aparicio Pérez, A., *CT*, cit., pp. 7-35; Díaz Morgado, C., en Corcoy Bidasolo, M. / Gómez Martín, V. (Dirs.), *Derecho penal económico y de empresa*, cit., pp. 545-549; Berdugo Gómez de la Torre, I. / Ferré Olivé, J.C., *Todo sobre el fraude tributario*, 1993, p. 175; En contra, Octavio de Toledo y Ubieto, E. / Delgado Gil, A., en VV.AA., *Delitos e infracciones*, cit., p. 197; Ferré Olivé, J.C., *Tratado*, cit., p. 594; Nieto Martín, A. en VV.AA., *Derecho Penal económico*, cit., p. 712; STS nº 1211/2002, de 29 de junio (FJ 4).

⁴⁵¹ Choclán Montalvo, J.A., *La aplicación práctica*, 2ª edición, cit., pp. 282-283.

⁴⁵² Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal económico, PE*, 6ª edición, cit., p. 829; Choclán Montalvo, J.A., *La aplicación práctica*, 2ª edición, cit., pp. 287-288; Díaz Morgado, C., en Corcoy Bidasolo, M. / Gómez Martín, V. (Dirs.), *Derecho penal económico y de empresa*, cit., pp. 545-549; Ferré Olivé, J.C., *Tratado*, cit., p. 649; Aparicio Pérez, A., *CT* cit., pp. 7-35; STS 2401/1992, de 31 de octubre (FJ 2); STS nº 1211/2002, de 29 de junio (FJ 4).

⁴⁵³ Para unos autores la solución al conflicto de leyes se resuelve por la regla de la especialidad (art. 8.1 CP) Díaz Morgado, C., en Corcoy Bidasolo, M. / Gómez Martín, V. (Dirs.), *Derecho penal económico y de empresa*, cit., pp. 545-549; Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal económico, PE*, 6ª edición, cit., p. 829; Pérez Royo, F.; «Los delitos y las infracciones en materia tributaria», *IEF*, 1986, p. 233; Mientras que

Hacienda, sino para perjudicar a terceros, en cuyo caso podría admitirse el concurso real de delitos⁴⁵⁴.

5.4. Modalidades comisivas del delito.

Como se ha visto, el art. 310 CP tipifica de forma *autónoma* el incumplimiento del deber legal de llevanza de la *contabilidad* con el objetivo de eludir el pago de los debidos tributos. La obligación de llevar una adecuada contabilidad permite a la Administración Tributaria constatar la correcta presentación de declaraciones de los contribuyentes y su incumplimiento obstaculiza la correcta determinación de la base imponible de aquellos, pervirtiendo el sistema de gestión de los tributos.

Las conductas con relevancia penal que tipifica el precepto son cuatro y parten del presupuesto común de que la acción típica ha de ser realizada por el sujeto que se halla obligado por la ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales. Estas modalidades comisivas reguladas en el precepto son las siguientes; i) incumplir absolutamente la obligación de llevanza de la contabilidad en régimen de estimación directa de bases tributarias; ii) llevar contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa; iii) No anotar en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiese anotado con cifras distintas a las verdaderas; iv) haber practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias. Estos apartados conectan con el párrafo final del artículo, que exige dos requisitos adicionales: uno hace referido a las declaraciones-liquidaciones tributarias y el otro a la superación del límite cuantitativo de 240.000 euros en abonos o cargos omitidos o falseados por cada ejercicio económico. Paso a explicar de forma somera e individualizada los elementos más relevantes de cada una de ellas.

5.4.1. Omisión de la contabilidad.

Se trata de una falta absoluta de *contabilidad* que implica la imposibilidad de concretar las bases imponibles tributarias que configuran el pago del tributo. Para consumir el delito en esta modalidad comisiva es necesario en principio una *total y absoluta falta de contabilidad* y que el incumplimiento de tal obligación provenga de un sujeto obligado al cumplimiento del deber en régimen de *estimación directa*. Ello exige además determinar el momento en que ha de entenderse producido el incumplimiento que no es otro que el momento último en el que el sujeto tuvo a su disposición evitar el incumplimiento de la obligación tributaria, esto es, los plazos de presentación de los tributos cuya regulación obliga a llevar contabilidad⁴⁵⁵. Como se ha puesto de manifiesto

para otros lo hace por la regla de la consunción (art. 8.3 CP), Nieto Martín, A., en VV.AA., *Derecho Penal económico*, cit., p. 715; Aparicio Pérez, A., *CT*, cit., pp. 7-35 (aunque entremezclando la regla de consunción y la de especialidad).

⁴⁵⁴ Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal económico, PE*, 6ª edición, cit., p. 829.

⁴⁵⁵ Señala MERINO SÁENZ que en esta modalidad, en la determinación del momento consumativo, la legislación de sociedades mercantiles establece algunos plazos, y alguna referencia también hay en el art. 200.I. e) LGT. La LIVA enfoca acertadamente la cuestión en su art. 166.2: las operaciones deben contabilizarse dentro de los plazos de declaración del Impuesto. Porque la primera finalidad que tiene la llevanza de libros es permitir al sujeto pasivo tributario el correcto cumplimiento de sus obligaciones de declaración e ingreso de los impuestos. Luego los plazos que nos interesan son los plazos de las declaraciones tributarias de los impuestos cuya ley obliga al sujeto a llevar la contabilidad. Continúa el

se trata de un delito doblemente especial, que, en esta primera modalidad comisiva, además de la relación *jurídico tributaria previa*, es necesaria la concurrencia de la *obligación de llevanza de la contabilidad* en el sujeto activo del delito en *régimen de estimación directa*.

La ausencia absoluta de contabilidad puede plantear problemas de punición, pues con una interpretación literal del precepto, solo bastaría que el sujeto obligado a llevar la contabilidad realizara uno o pocos asientos contables para esquivar la responsabilidad penal. Tal interpretación generaría *per se* lagunas de punibilidad no queridas por el legislador, pues en tal caso el sujeto infractor habría incumplido igualmente el deber de llevar la contabilidad, pero al realizar una mínima actividad contable, la conducta dejaría de ser típica al no tener encaje en el término «*absolutamente*». Así es que la ausencia total de contabilidad, a mi juicio, no debe ser entendida en términos absolutos, sino, de un lado, que dicha ausencia sea de tal entidad que impida el correcto y cabal conocimiento de las correspondientes bases imponibles, y de otro, que aun existiendo contabilidad no haya sido puesta a disposición de la Administración Tributaria⁴⁵⁶.

Por otro lado, el precepto exige como elemento objetivo del tipo que el sujeto obligado se encuentre adscrito al régimen de *estimación directa*. Régimen mediante el que la determinación de las bases imponibles se obtiene de las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y el resto de los documentos, justificantes y datos relacionados con la obligación tributaria con arreglo al art. 51 LGT. Esta exigencia excluye de la aplicación del precepto a aquellos sujetos que se encuentren adscritos al régimen de estimación objetiva o indirecta de acuerdo con los arts. 52 y 53 LGT, pues en tal caso, no concurrirían todos y cada uno de los elementos objetivos para considerar la conducta típica⁴⁵⁷.

5.4.2. Doble contabilidad.

La *doble contabilidad* implica la llevanza de una pluralidad de contabilidades que reflejan diferentes realidades financieras y cuyo objetivo reside en la ocultación de la verdadera situación patrimonial de la empresa. No es suficiente la realización de simples apuntes particulares o complementarios en la contabilidad que alteren los resultados, lo que se exige es que se trate de una contabilidad paralela íntegra. La *consumación* del delito tendrá lugar por el mero hecho de confeccionar contabilidades distintas a la real que lleven a error a la Administración Tributaria o

autor diciendo que, ciertamente, la contabilidad tiene una segunda finalidad, que es permitir a la Administración comprobar la situación tributaria del sujeto. Por ello algunos autores entienden que el delito no se consuma en tanto no sea descubierto por la Inspección, pues hasta entonces el obligado ha podido rectificar su conducta. Tesis no compartida por el autor y tampoco por nosotros pues supondría la imprescriptibilidad del delito en la práctica, Merino Sáenz, L., en García Bernaldo de Quirós, J. (Dir.), *El Impuesto*, cit., pp. 116-117.

⁴⁵⁶ De esta opinión, Ferré Olivé, J.C., *Tratado*, cit., pp. 606-608; Aparicio Pérez, A., *CT*, cit., pp. 7-35; Pérez Royo, F., *IEF*, cit., p. 214; Cortés Bechiarelli, E., en Serrano González de Murillo, J.L. / Cortés Bechiarelli, E. (Dirs.), *Delitos*, cit., p. 282; SAP Guipúzcoa nº 269/2017, de 18 de diciembre (FJ 3); De la opinión de la interpretación literal del precepto, Martínez-Pereda Rodríguez, J.M., «Los delitos contra la Hacienda Pública en el Código Penal español», en *CT*, nº 53, 1985, pp. 131-198.

⁴⁵⁷ En este sentido, Octavio de Toledo y Ubieto, E. / Delgado Gil, A., en VV.AA., *Delitos e infracciones*, cit., p. 202.

a terceros⁴⁵⁸. Ahora bien, teniendo en cuenta la finalidad de la contabilidad y el bien jurídico protegido, para apreciarse habrá de tenerse en cuenta los plazos de declaración de los tributos⁴⁵⁹.

Cabe hacer algunas precisiones específicas en esta modalidad comisiva: dado el carácter doblemente especial del delito, en esta modalidad se exige además de la relación jurídico tributaria material de llevanza de contabilidad, la exigencia de la *cualidad de empresario*, por lo que deben quedar fuera del tipo penal los registros de carácter exclusivamente fiscal a los que vienen obligados los profesionales o artistas no adscritos al régimen de contabilidad mercantil⁴⁶⁰; Respecto la expresión «*contabilidades distintas*» ha de interpretarse en sentido amplio, pues en la práctica la situación más frecuente no es la existencia de dos contabilidades completas perfectamente diferenciadas, una veraz y otra falsa, sino estas últimas junto con anotaciones en libros o registros de las operaciones no contabilizadas u ocultadas; Para la comisión del delito resulta necesario llevar, de un lado, una contabilidad falsa pero aparentemente correcta dirigida a suministrar a la Administración Tributaria la información necesaria para que aquella pueda determinar la base imponible, no obstante, de forma errónea, de otro y paralelamente, una contabilidad oculta y real cuya existencia ha de ser probada judicialmente⁴⁶¹.

5.4.3. Contabilidad falsa y ficticia.

Los apartados c) y d) configuran formas comisivas del delito muy similares y están referidas al mismo objeto material, esto es, irregularidades en los libros contables obligatorios. Lo que, *a contrario sensu*, implica la exclusión de la esfera del tipo penal las anotaciones falsas que se hubieran realizado en libros no contables, libros supletorios o cualquier otro que pueda instrumentalizar la conocida como contabilidad privada. En ambos casos se trata de *omisiones* por no anotar hechos como transacciones económicas realizadas o de *manipulaciones* contables dirigidas a falsear la base imponible, realizando anotaciones contables de transacciones no realizadas o anotaciones de transacciones realizadas, pero con datos o cifras distintos a los reales. La *consumación* del delito podrá producirse, bien al momento en que se presenta la declaración tributaria que refleja las irregularidades contables, o bien al momento en el que se omite la referida declaración, esto es, el momento en el que la Administración Tributaria comunica al contribuyente la realización de la liquidación practicada sin la debida autoliquidación⁴⁶². La doble

⁴⁵⁸ Aparicio Pérez, A., *CT*, cit., 2010, pp. 7-35.

⁴⁵⁹ Merino Sáenz, L., en García Bernaldo de Quirós, J. (Dir.), *El Impuesto*, cit., p. 117.

⁴⁶⁰ De esta opinión, Ferré Olivé, J.C., *Tratado*, cit., pp. 606-608; Aparicio Pérez, A., *CT*, cit., pp. 7-35; En contra, Polaino Navarrete, M., «El delito fiscal. Secuencias fallidas de una reforma penal», *EPC*, nº 9, 1984-1985, pp. 202-203; Octavio de Toledo y Ubieto, E. / Delgado Gil, A., en VV.AA., *Delitos e infracciones*, cit., pp. 202-203.

⁴⁶¹ Ferré Olivé, J.C., *Tratado*, cit. p. 619.

⁴⁶² Para MERINO SÁENZ, las modalidades comisivas incluidas en las letras c) y d), la cuestión ofrece pocas dudas dado que el CP exige, para la consideración como delito de esas conductas, que se hayan omitido o falseado las declaraciones, por lo que existe una vinculación total entre el momento de consumación del eventual delito fiscal y el delito contable, Merino Sáenz, L., en García Bernaldo de Quirós, J. (Dir.), *El Impuesto*, cit. p. 116.

especialidad exigida en este caso por los apartados c) y d) se corresponde con la exigida y ya comentada en el apartado a) del art. 310 CP⁴⁶³.

Por otra parte, el legislador subordina la incriminación de las omisiones y manipulaciones contables a la concurrencia de dos requisitos adicionales: que las partidas omitidas o manipuladas alcancen el límite cuantitativo fijado en el tipo penal de 240.000 euros, siendo necesario para su cuantificación, tener en cuenta la suma de las rectificaciones que hubieran tenido lugar en la contabilidad o registro, independientemente del carácter positivo o negativo de su signo, y; que las referidas imprecisiones, hayan sido reflejadas en las declaraciones tributarias o hayan sido omitidas, por lo que si el sujeto que a pesar de haber cometido las infracciones en la contabilidad presente finalmente ante la Administración Tributaria una declaración veraz, no le será exigible responsabilidad penal, reconduciéndose las conductas al ámbito de las infracciones tributarias en su caso⁴⁶⁴.

6. Delito de 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 capitales⁴⁶⁵. 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 blanqueo de capitales. Así lo ha reconocido abiertamente la jurisprudencia del TS desde la destacada STS nº 974/2012, de 5 de diciembre⁴⁶⁶, aunque no de forma unánime, señalando varias cuestiones relevantes: 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

⁴⁶³ Aparicio Pérez, A., *CT*, cit, pp. 7-35.

⁴⁶⁴ Ferré Olivé, J.C., *Tratado*, cit. pp. 632-633.

⁴⁶⁵ 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*, nº 87, 2016, pp. 99-119.

⁴⁶⁶ STS nº 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.

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 nº 265/2015, de 29 de abril⁴⁶⁷, 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*, 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

⁴⁶⁷ STS nº 265/2015, de 29 de abril (FJ 14).

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*.

7. Identificación del riesgo penal para las personas jurídicas en el fraude carrusel.

Así pues, llegados a este punto y tras analizar de forma más o menos rigurosa los tipos penales y los elementos que aparecen especialmente vinculados al *fraude carrusel*, es momento de llevar a cabo en lo que sigue un ejercicio extractivo de las principales conclusiones alcanzadas al respecto y ponerlas en relación con las determinadas conductas de riesgo penal. Especialmente, si tenemos en cuenta los deberes extrapenales que se derivan de los delitos en cuestión y que recaen sobre las personas jurídicas. Su observancia se torna fundamental, habida cuenta de que la infracción o la falta de diligencia en el cumplimiento de aquellos puede llegar a propiciar la participación en el *fraude carrusel* y la comisión de estos delitos.

El análisis de los tipos penales vinculados al fraude, junto con los demás factores internos y externos 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), permitirá estar en disposición de identificar cuales son las actividades en las que pueden producirse los delitos vinculados al *fraude carrusel* y que deben ser prevenidos. Y, con ello, sentar la base para 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*).

7.1. 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 riesgo general*⁴⁶⁸. 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 aquellos⁴⁶⁹. Lo que incluirá a modo enunciativo y no limitativo, la correcta inscripción contable

⁴⁶⁸ Los *factores de riesgo general* 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 allí operan.

⁴⁶⁹ 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.

de ingresos y gastos, su imputación temporal, el tratamiento fiscal de las amortizaciones, correcciones de valor, provisiones, gastos fiscalmente deducibles, operaciones vinculadas, etc⁴⁷⁰. 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 centraré 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 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 prelude 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

⁴⁷⁰ Juanes Peces, A., *Memento Experto: Compliance Penal*, 2017, p. 156.

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 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.

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.

7.2. 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 impide 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 mi 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 mercantiles 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 la 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 prelude 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.

7.3. 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. 8.1ª 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.

7.4. 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 *consunción*, 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 registran 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 que ser las mismas que se encarguen de la gestión de los tributos, pues, aunque son funciones vinculadas, son fácilmente escindibles.

7.5. 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 capitales⁴⁷¹, las conductas a tener 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

⁴⁷¹ Cito 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, 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.

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.

CAPÍTULO III

LA PARTICIPACIÓN EN EL FRAUDE CARRUSEL DESDE EL PRISMA PENAL: DELIMITACIÓN DE LAS SOCIEDADES CONCURRENTES AFECTAS AL SISTEMA DE RESPONSABILIDAD PENAL.

1. Introducción.

Una vez se ha perfilado en capítulos anteriores lo concerniente a las notas características del *fraude carrusel* y su contexto penal, conviene en este capítulo centrar el análisis en el tratamiento jurídico en la vía judicial, la posición que ocupan las personas jurídicas concurrentes en el fraude como entes con capacidad penal, así como en los elementos relevantes de la participación voluntaria e involuntaria. Todo ello permitirá determinar varias cuestiones nucleares para este trabajo: i) La tesis más adecuada en la persecución de las tramas de *fraude carrusel*; ii) Las consecuencias de la participación voluntaria e involuntaria en el fraude para las personas jurídicas; iii) Las personas jurídicas participantes en el fraude que pueden ser consideradas sujetos destinatarios del sistema de responsabilidad penal del art. 31 bis CP; iv) En qué supuestos y sobre cuales de las referidas personas jurídicas resulta razonable, o, mejor dicho, justificado en términos de idoneidad y eficacia, la implementación de modelos de *compliance* dirigidos a mitigar el riesgo tributario y penal derivado de la participación en el fraude y a exonerar o minorar la responsabilidad penal por los delitos cometidos por sus directivos y empleados; v) Los deberes de diligencia tributarios exigibles a las personas jurídicas contribuyentes respecto de los terceros con los que desarrollan operaciones comerciales cuyo origen o destino es el mercado intracomunitario, y; vi) Los indicios o *red flags* que permiten prevenir o detectar la existencia del fraude y que deben ser tenidos en cuenta por las personas jurídicas a la hora de desarrollar sus actividades comerciales.

A continuación de esta breve introducción, en un segundo epígrafe me referiré a las estrategias que se han venido siguiendo en conjunto por la Administración Tributaria y la Fiscalía para perseguir a los responsables de las tramas de IVA. Haré referencia a las vías de acción penal que existen, la mayor o menor viabilidad de aquellas y las distintas consecuencias que pueden llegar a producir desde el prisma de la atribución de responsabilidad penal y de la efectiva recaudación de los tributos. Asimismo, me aproximaré al sistema de responsabilidad penal de las personas jurídicas para analizar el escenario punitivo al que se enfrentan los entes colectivos por la participación en el *fraude carrusel* tras la introducción en el CP del art. 31 bis por la LO 5/2010, de 22 de junio, y la destacada reforma del precepto operada por la LO 1/2015, de 30 de marzo.

En el tercer epígrafe, y como eje vertebrador del capítulo, analizaré las formas de participación de las sociedades en el *fraude carrusel* desde mi estricto punto de vista personal: participación voluntaria e involuntaria. Entraré en el estudio de la participación y la comisión de los delitos vinculados al fraude de forma dolosa. En ese ínterin se analizará el dolo y sus formas como presupuesto nuclear. Y, de forma destacada, atendidos los diferentes posicionamientos de las sociedades frente al fraude, pues como se verá no todas crean o participan en aquel de la misma forma o con la misma intencionalidad (entiéndase las personas físicas que las controlan), plantearé una genuina distinción entre ellas y trataré de desarrollar su fundamento. Respecto a la participación involuntaria, haré un análisis desde el ámbito tributario, y especialmente, de la *teoría del conocimiento* desarrollada en la jurisprudencia del TJCE y recepcionada en nuestro

ordenamiento jurídico, tanto en la vía administrativa, como en la judicial. Se estudiará esta doctrina y su aplicación en el ámbito de las EIB y AIB ya vistas. Asimismo, profundizaré en el *deber de diligencia* que se ha venido exigiendo a los contribuyentes en el desarrollo de su actividad económica y en el marco de estas operaciones transfronterizas y trataré de establecer la conexión que pueda existir con los procesos de *due diligence* que forman parte imprescindible de los modelos de *compliance*. Para cerrar el epígrafe, haré referencia a la participación involuntaria desde el plano penal, para intentar trazar la simetría que cabría establecer entre el deber de conocer la participación en el fraude y la observancia de la exigencia de *diligencia debida* en el ámbito tributario con las figuras jurídico-penales del error de tipo y el deber objetivo de cuidado en cuanto que conductas ubicadas en la esfera de la imprudencia.

El cuarto epígrafe lo dedicaré a exponer la prueba de la participación en el *fraude carrusel*. Se estudiará la prueba directa y las dificultades que se presentan a la hora de tratar de acreditar las cuestiones que afectan al fuero interno del sujeto y por extensión al *elemento subjetivo* de los tipos penales. Seguidamente, entraré a analizar la prueba de indicios o circunstancial como alternativa a las dificultades que plantea la prueba directa y la forma en que opera este medio de prueba en los supuestos de *fraude carrusel*. Anudado a lo anterior, cerraré con un epígrafe dedicado exclusivamente a estudiar los indicios que vienen siendo identificados y utilizados por los tribunales para determinar la existencia y participación en el fraude y por extensión la fundamentación del pronunciamiento condenatorio o absolutorio. Lo que conecta con el *deber de diligencia* que debe desplegar el contribuyente a la hora de desempeñar sus relaciones comerciales y su obligada observancia en los modelos de *compliance*.

En un quinto epígrafe, constatada la participación involuntaria de determinados sujetos en el *fraude carrusel*, haré referencia brevemente a las conductas neutrales, su conceptualización en doctrina y jurisprudencia y la relación que cabe establecer entre este tipo de comportamientos socialmente adecuados y la participación involuntaria en el fraude.

En último término, y a modo de cierre del capítulo, haré acopio de todos los posicionamientos y conclusiones alcanzadas. En su caso, haré las precisiones pertinentes en aquellos puntos de mayor interés o que resulten más controvertidos para dotar de mayor compactación y solidez a los planteamientos expuestos.

2. El fraude carrusel en la vía penal.

2.1. La estrategia en la persecución penal del fraude.

Como ya sabemos el *fraude carrusel* es una modalidad defraudatoria 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 de 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 penales⁴⁷².

En la lucha contra el *fraude fiscal*, la persecución penal de las tramas de IVA y la determinación de los sujetos contra los que ha de dirigirse la acción penal, la estrategia que ha venido siguiendo la Administración Tributaria y la Fiscalía en acción conjunta ha tenido como línea de flotación, principalmente, la recuperación de la mayor parte posible de la deuda tributaria defraudada. Los enormes perjuicios que el *fraude carrusel* ocasiona al erario, y por extensión, al 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 el objetivo principal perseguido por estas instituciones del Estado, junto a él, cohabita la siempre pretendida declaración de responsabilidad penal de todo aquel situado al margen de la legalidad penal, que, en este caso, como no puede ser de otra manera, son 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 me refiero 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 fiscal⁴⁷³ 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 procesos inspectores⁴⁷⁴. El objetivo es poner a disposición de

⁴⁷²Véanse como ejemplos: SAN nº 8/2017, de 13 de marzo; SAN nº 13/2018 de 4 de mayo (casada parcialmente por la STS nº 40/2020, de 6 de abril); SAN nº 5/2021, de 3 de marzo.

⁴⁷³ Informe del Observatorio del delito fiscal, cit., pp. 83-84.

⁴⁷⁴ Véase sobre el procedimiento a seguir por la AEAT cuando 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, p. 381 y ss. (*in memoriam*); Y sobre el

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: el conjunto de hechos y de indicios sólidos sobre la existencia de delito; 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; la eventual calificación jurídica de los hechos presuntamente delictivos. 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. 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 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 suficiente prueba de cargo para utilizarla 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 inculpativo que, de acuerdo con el derecho a no autoincriminarse que le asiste *ex art. 24.2 CE*, no estaría obligado a proporcionar⁴⁷⁵. Y, de otro lado, la investigación

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 Chacón Cadenas / Montserrat Pereto García, Barcelona: Universidad Autónoma de Barcelona, Departamento de Derecho Público y de Ciencias Histórico Jurídicas, 2012, p. 106 y ss. (*in memoriam*).

⁴⁷⁵ 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*, nº 151, 2011, pp. 725-774; Sarro Riu, J., *El derecho a no autoincriminarse 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

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 por sí mismo de valor probatorio en la fase judicial⁴⁷⁶. 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 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)⁴⁷⁷. Reflejo fehaciente de lo anterior 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 Penal⁴⁷⁸.

2.2. Las vías de acción penal tradicionales frente al fraude.

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 *bróker*. Por lo general, es este último operador y los sujetos físicos que lo controlan a quienes se les atribuye la responsabilidad por la organización del

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*.

⁴⁷⁶ 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 nº 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*».

⁴⁷⁷ La SAP Barcelona nº 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*».

⁴⁷⁸ Véase en este sentido SAP Murcia nº 87/2018 de 20 de febrero (FJ 4).

entramado de personas físicas y jurídicas que sustentan el fraude. Normalmente serán los denunciados o querellados como principales responsables partiendo 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 por 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 la exposición ALONSO GONZÁLEZ⁴⁷⁹ las vías de acción referidas y que tradicionalmente se han venido siguiendo en el ámbito judicial penal son las que se exponen a continuación.

2.2.1. Acción penal contra la sociedad *trucha*: tesis del defraudador inmediato.

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 *truchas* (sociedades de primer nivel).

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 *pantallas* (sociedades de segundo nivel) o directamente al *bróker*, sin tener además un IVA que compensar. Para algunos autores como GARCÍA DÍEZ⁴⁸⁰ que siguen esta tesis, el perjuicio se produce, no en la deducción o solicitud de devolución efectuada por la *pantalla* o por el *bróker*, sino en la primera entrega de la mercancía por parte de la *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, puesto que el delito fiscal cometido, en su caso, no se ajustará a los esquemas propios de una indebida devolución

⁴⁷⁹ Alonso González, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., p. 306 y ss. con cita al Informe del Observatorio del delito fiscal, cit., pp. 83-84.

⁴⁸⁰ 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.

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, discutible a mi modo de ver, plantea un problema capital que es el riesgo extremadamente alto de que tras un largo proceso judicial (generalmente años) y el gasto de recursos públicos que ello implica, se acabe obteniendo una condena penal frente a una sociedad administrada por testaferros que en la mayoría de los casos se ha utilizado como mero instrumento al servicio de una trama. Y, sobretodo, 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. Sin orillar que: 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; que lo normal es que estén administradas por testaferros ilocalizables o que actúan en error, o que; 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 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 contra la sociedad defraudadora inmediata y sus responsables implicaría acotar la visión de conjunto de la trama a un solo fragmento de ella. Es decir, la acción judicial se focalizaría en las operaciones que inician el fraude dejando normalmente de lado las demás íntimamente vinculadas. En ese caso, se produciría una especie de *individualización* o *fragmentación* de la persecución de la trama, 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 del *bróker*, que es quien obtiene el principal beneficio económico y las ventajas competitivas en el mercado.

En definitiva, como exponen MORENO CASTEJÓN/MARÍN VACAS/HURTADO PUERTA⁴⁸¹ 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.

2.2.2. Acción penal contra la sociedad *bróker*: tesis de la simulación.

Esta posibilidad, a pesar de los problemas probáticos que pueden suscitarse dada la complejidad de las tramas, que reclama la necesaria introducción en las medidas de corrección del fraude conceptos como el de la *simulación*, es el que se ha seguido mayoritariamente en la práctica por la Agencia Tributaria y Fiscalía. La razón es sencilla: una mayor efectividad desde la perspectiva recaudatoria.

⁴⁸¹ 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.

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 *bróker* situada al final de la cadena fraudulenta el operador que defrauda y se beneficia. 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 GONZÁLEZ⁴⁸² 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. 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 *trucha*, hacia el *beneficiario último* y principal de aquel, el *bróker*, por lo general una empresa asentada en el mercado, fácilmente localizable 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. Desde mi óptica, aun con los obstáculos que esta posibilidad presenta, la aplicación de la *tesis de la simulación* en el plano material es la opción que resulta preferible⁴⁸³. Así lo han venido entendiendo tanto la Administración Tributaria como la Fiscalía que han centrado sus esfuerzos en la persecución de la sociedad *bróker* como verdadera responsable penal 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 nº 13/2018, de 4 de mayo⁴⁸⁴, 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"

⁴⁸² Alonso González, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., p. 309.

⁴⁸³ De esta misma opinión Echarri Casi, F.J. en sus comentarios personales a la presente tesis doctoral a la luz de la SAN nº 5/2021, de 3 de marzo; Alonso González, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., p. 309.

⁴⁸⁴ SAN nº 13/2018, de 4 de mayo (FJ 4); En el mismo sentido la SAN nº 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».

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)».

2.3. Las personas jurídicas como sujetos penalmente responsables en el fraude carrusel.

2.3.1. Cambio de paradigma en la persecución del fraude: la introducción de la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

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 *bróker*. 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 concretas⁴⁸⁵. 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 actualidad⁴⁸⁶, 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 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 tributo 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)⁴⁸⁷. Respecto

⁴⁸⁵ Véase Moreno Castejón, T. / Marín Vacas, V. / Hurtado Puerta, J., *IEF-CF*, cit., p. 164.

⁴⁸⁶ 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, p. 207 y ss.; *passim*; el mismo, «*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, p. 331 y ss.

⁴⁸⁷ 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 nº 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

a esta última consecuencia de corte sancionador, NIETO MARTÍN⁴⁸⁸ erigido aquí como exponente de la posición doctrinal mayoritaria, afirmaba que, pese a que la intención del legislador fue probablemente establecer una auténtica responsabilidad penal de las personas jurídicas⁴⁸⁹, 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/ORTÍZ DE URBINA⁴⁹⁰, respecto a que el art. 31.2 CP regulaba un supuesto atípico de aseguramiento de una deuda de Derecho Público⁴⁹¹.

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 ésta 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.

⁴⁸⁸ Nieto Martín, A., «Sistemas penales comparados. Responsabilidad penal de las personas jurídicas», en *RLL*, nº 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*, Aranzadi, nº 5, 2005, p. 40.

⁴⁸⁹ Existe alguna sentencia aislada que recoge este criterio erróneo como la SAP Castellón nº 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».

⁴⁹⁰ 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*, nº 2, nº 343, 2006.

⁴⁹¹ 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

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 penales⁴⁹². Digo al menos en lo formal, pues en la 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 regulación⁴⁹³. 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 clarificadoras 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

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 / Ortíz De Urbina, G., *InDret*, cit., pp. 39-40.

⁴⁹² 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., *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.

⁴⁹³ 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 artículos, 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 2º, 3º, 4º y 5º del art. 31 bis original, en Cir. 1/2016, FGE, cit., p. 1 y 2.

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 jurisprudencia⁴⁹⁴. 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 delito⁴⁹⁵. 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 Estado⁴⁹⁶. En ese sentido, a decir de ROSALES PEDRERO⁴⁹⁷, 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.

⁴⁹⁴ 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 nº 5/2021, de 3 de marzo que puede decirse pionera.

⁴⁹⁵ 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».

⁴⁹⁶ Dispone el art. 13.1 del Real Decreto nº 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».

⁴⁹⁷ 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://fcp.es/wp-content/uploads/2016/11/Rosales-Pedrero-La-pena-de-multa.pdf>, última consulta: 10 de febrero de 2020).

2.3.2. Breve referencia a las tesis interpretativas del modelo regulado en el CP.

La introducción de la responsabilidad penal de las personas jurídicas provocó a nivel dogmático uno de los debates más intensos de los últimos años en el Derecho Penal. La irrupción excursorio de un nuevo sujeto de imputación supuso una verdadera transición o cambio de paradigma en los postulados de nuestro Derecho Penal eminentemente antropocéntrico. Introdujo no pocas discusiones doctrinales entorno a sus elementos y fundamentos jurídicos configuradores. Especialmente, la surgida respecto a la naturaleza jurídica del sistema de responsabilidad penal adoptado, que acabó por intensificarse *al socaire* de la destacada sentencia del Tribunal Supremo STS nº 154/2016, de 29 de febrero.

En la doctrina, se han planteado dos formas antagónicas de interpretar la responsabilidad penal de la persona jurídica, unida a otra adicional con tintes conciliadores que mezcla las dos fórmulas. Cada una de ellas se caracteriza por desencadenar una serie de consecuencias prácticas, y en general, de todo tipo, significativamente distintas. Aunque dedicaremos un epígrafe autónomo a cada una de ellas, las plantearemos aquí de forma concisa para apuntalar las ideas fuerza sobre las que se sustentan.

En primer término, encontramos la tesis de la *autorresponsabilidad* (también directa, propia o por el hecho propio). En este modelo interpretativo la persona jurídica es responsable por sus propios comportamientos, generalmente omisivos, consistentes en la no implantación de medidas organizativas y de control idóneas para prevenir y evitar la comisión de delitos en su seno. La sociedad responsable por un hecho que puede decirse realizado por ella misma concretado en un déficit organizativo derivado de la ausencia o inidoneidad de mecanismos adecuados para prevenir la comisión de delitos. La responsabilidad penal se fundamenta así en un injusto y culpabilidad propios de la persona jurídica e independientes de la persona física a ella vinculada.

En segundo término, se encuentra la tesis de *heterorresponsabilidad*, (también por atribución, por transferencia o vicaria). De acuerdo con este modelo, la persona jurídica es penalmente responsable por el delito cometido por personas físicas a ella vinculada de forma objetiva. Se produce una traslación a la persona jurídica de la responsabilidad penal de la persona física que actúa en su esfera organizativa de forma delictiva. El fundamento basal de este modelo reposa en que el gestor social es un instrumento mediante el que actúa la persona jurídica y cuya responsabilidad penal parte de la idea de la delegación o imputación (*vicarious liability*).

Por último, y, en tercer término, encontramos la tesis de la *autorresponsabilidad limitada* (también mixta, o miscelánea). En este modelo se combinan los dos modelos anteriores, es decir, se integrarían elementos configuradores de las dos tesis interpretativas. Eso sí, con un importante desequilibrio en el que prevalecerían aspectos propios del modelo de autorresponsabilidad penal.

2.3.2.1. Tesis de la autorresponsabilidad.

Este modelo, a pesar de ser ampliamente discutido, es el que ha sido acogido por el legislador y el TS en contra de la posición doctrinal que puede decirse mayoritaria. 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. La preponderante STS nº 154/2016, de 29 de febrero⁴⁹⁸, recoge el testigo del legislador y consolida el modelo de autorresponsabilidad de la persona jurídica expresando que:

«(...) el sistema de responsabilidad penal de la persona jurídica se basa, sobre la previa constatación de la comisión del delito por parte de la persona física integrante de la organización como presupuesto inicial de la referida responsabilidad, en la exigencia del establecimiento y correcta aplicación de medidas de control eficaces que prevengan e intenten evitar, en lo posible, la comisión de infracciones delictivas por quienes integran la organización. [...] Así, la determinación del actuar de la persona jurídica, relevante a efectos de la afirmación de su responsabilidad penal (incluido el supuesto del anterior art. 31 bis.1 párr. 1º CP y hoy de forma definitiva a tenor del nuevo art. 31 bis. 1 a) y 2 CP, tras la reforma operada por la LO 1/2015), ha de establecerse a partir del análisis acerca de si el delito cometido por la persona física en el seno de aquella ha sido posible, o facilitado, por la ausencia de una cultura de respeto al Derecho, como fuente de inspiración de la actuación de su estructura organizativa e independiente de la de cada una de las personas físicas que la integran, que habría de manifestarse en alguna clase de formas concretas de vigilancia y control del comportamiento de sus directivos y subordinados jerárquicos, tendentes a la evitación de la comisión por éstos de los delitos enumerados en el Libro II del Código Penal como posibles antecedentes de esa responsabilidad de la persona jurídica».

Del mismo modo, la STS nº 516/2016, de 13 de junio⁴⁹⁹, subsanada por el ATS de 28 de junio de 2016⁵⁰⁰, de forma expresa manifiesta que:

«(...) se advierte un error material respecto al cual procede la aclaración y subsanación a través del presente Auto. En el penúltimo párrafo del fundamento primero se indica erróneamente una opción del legislador por un sistema vicarial cuando, conforme se deduce del resto de la fundamentación, la opción es por un sistema de auto-responsabilidad».

Y, la STS nº 221/2016, de 16 de marzo, que expresa de forma nítida que:

«(...) nuestro sistema, en fin, no puede acoger fórmulas de responsabilidad objetiva, en las que el hecho de uno se transfiera a la responsabilidad del otro, aunque ese otro sea un ente ficticio sometido, hasta hace bien poco, a otras formas de responsabilidad. La pena impuesta a la persona jurídica sólo puede apoyarse en la previa declaración como probado de un hecho delictivo propio».

De acuerdo con la tesis de la *autorresponsabilidad*⁵⁰¹, la persona jurídica sólo sería responsable cuando el delito pudiera ser imputado debido a un *defecto de organización* esto es, a una omisión

⁴⁹⁸ STS nº 154/2016, de 29 de febrero (FJ 8).

⁴⁹⁹ STS nº 516/2016, de 13 de junio (FJ 1).

⁵⁰⁰ ATS de 28 de junio (FJ 1).

⁵⁰¹ Partidarios de esta tesis, Gómez-Jara Díez, C., *La culpabilidad penal de la empresa*, 2005, pp. 150 y ss.; *passim*, el mismo, «La responsabilidad penal de las personas jurídicas en la reforma del Código Penal», *DLL*, nº 7534, 2010; Zugaldía Espinar, J.M., «Estructura de imputación del artículo 31bis 1», en Dopico Gómez-Aller, J. (Dir.), *La responsabilidad penal de las personas jurídicas en el proyecto de reforma de 2009. Una reflexión colectiva*, 2012, pp. 123-124; el mismo, «Societas delinquere potest. Análisis de la reforma operada en el Código Penal español por la LO 5/2010, de 22 de junio», en *RDPPP*, nº. 76, 2010, pp. 5 y ss.; el mismo, «La responsabilidad criminal de las personas jurídicas en el derecho penal español

del cuidado debido en la evitación de la comisión de delitos en el seno de la sociedad⁵⁰². En esta tesis se precisaría la concurrencia de dos elementos: i) de un lado, la comisión del delito por parte de la persona física legalmente idónea, con los requisitos establecidos en el art. 31 bis, letras a) y b), y; ii) de otro, la acreditación de que la comisión del delito fue posible debido a una ausencia de medidas de control eficaces.

Así pues, la responsabilidad penal se fundamentaría en su propio incumplimiento de la norma penal, constituyéndose el núcleo del injusto penal y la culpabilidad, entorno a la ausencia de medidas de control idóneas para evitar la comisión de delitos en su seno. Unas veces (las menos) mediante la conducta incontrolada del subordinado que fue posibilitada porque el directivo no implantó los controles exigibles idóneos para conjurar razonablemente el riesgo de la comisión del delito. Otras veces (las más), porque el propio directivo decidió beneficiar a la sociedad, no impidió conductas delictivas o las ejecutó *motu proprio*, lo que no afecta tanto a su deber de supervisar, vigilar o controlar al subordinado, sino al de gestionar y organizar la sociedad y ejecutar acciones en ella sin conculcar la legalidad. En cualquiera de estos casos, sería predicable el *defecto estructural* como un equivalente a la *culpabilidad* de la persona jurídica y por el que habría de entender, con FEIJÓ SÁNCHEZ⁵⁰³, aquellas condiciones estructurales que permiten asegurar el cumplimiento de la legalidad por parte de la organización. Lo relevante a efectos jurídico-penales es que se llegue a una situación incompatible con el desarrollo de una política o cultura corporativa de cumplimiento de la legalidad penal y que tal situación se concrete o realice en la comisión de un hecho delictivo por parte de un integrante de la persona jurídica. Si estructuralmente la persona jurídica queda desvinculada del delito, se castiga como un mero suceso individual.

En esa línea afirma DOPICO GÓMEZ-ALLER⁵⁰⁴ que el ordenamiento jurídico español recoge expresamente un deber de vigilancia, supervisión y control de las personas jurídicas sobre sus propios representantes, administradores y en general sobre todas las personas a su servicio. Ello obedece a la lógica más extendida en los sistemas de responsabilidad penal de las personas jurídicas, que pretenden estimular que las empresas activen mecanismos de *autorregulación* para

(análisis de la cuestión tras la reforma operada por la LO 1/2015, de 30 de marzo)», en Zugaldía Espinar, J.M. / Marín de Espinosa Ceballos, E.B. (Dir.), *La responsabilidad criminal de las personas jurídicas en Latinoamérica y en España*, 2015, pp. 217-240; Bacigalupo Sagesse, S., «Los criterios de imputación de la responsabilidad penal en los entes colectivos y de sus órganos de gobierno (arts. 31bis y 129 CP)», *DLL*, nº 7541, 2011, p. 4; Zúñiga Rodríguez, L., *Bases para un modelo de imputación de responsabilidad penal a las personas jurídicas*, 3ª edición, 2009, p. 195 y ss.; De La Cuesta Arzamendi, J.L.; «Responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Derecho español», *RE-AIDP*, 2011, p. 14; Ortiz De Urbina Gimeno, I., «Responsabilidad penal de las personas jurídicas y programas de cumplimiento empresarial («compliance programs»)», en Goñi Sein, J.L. (Dir.), *Ética empresarial y códigos de conducta*, 2011, pp. 116; Bacigalupo Zapater, E., «Responsabilidad penal y administrativa de personas jurídicas y programas de compliance», *DLL*, nº. 7442, 2010, pp. 3-4; Nieto Martín, A., *La responsabilidad penal de las personas jurídicas. Un modelo legislativo*, 2008, p. 146 y ss.

⁵⁰² Véase Silva Sánchez, J.M., «La evolución ideológica de la discusión sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas», *DPC*, Vol. 29, nº 86-87, 2008, ejemplar dedicado a: memorias XXX Jornadas Internacionales de Derecho Penal. Treinta años de evolución del derecho penal, p. 129 y ss.

⁵⁰³ Feijó Sánchez, B., *El delito corporativo en el Código Penal español*, 1ª edición, 2015, p. 67.

⁵⁰⁴ Dopico Gómez-Aller, J., «La responsabilidad penal de las personas jurídicas», en VV.AA., *Memento Penal*, 2016, p. 360.

que su personal no busque conseguir los objetivos empresariales mediante la comisión de delitos. De ahí que, si la persona jurídica hace todo lo exigible para prevenir o reducir suficientemente el riesgo de que sus representantes, administradores y demás empleados cometan delitos en su provecho, pero sin embargo alguno de éstos logra eludir fraudulentamente estas medidas preventivas y comete el delito, se establece la exención de responsabilidad de la persona jurídica. En *abstracto*, para este autor la lógica del precepto es clara: si la persona jurídica ha actuado diligentemente para prevenir la conducta criminal, pero el autor material cometió el delito eludiendo las medidas de control, no cabe atribuir el delito a la persona jurídica, sino únicamente a la persona física. Esta regulación deja claro, pues, que el *fallo de organización* sería el fundamento que permitiría atribuir responsabilidad penal a las personas jurídicas en las dos vías de imputación (art. 31 bis 1 a) y b) CP)⁵⁰⁵. A ese respecto, merece la pena referir la posición de LASCURAÍN SÁNCHEZ⁵⁰⁶ sobre que el inciso del párrafo segundo del artículo 31 bis 1 CP [(letra b)] relativo a que el delito del empleado se «*ha podido realizar por no haberse ejercido sobre él el debido control atendidas las circunstancias del caso*» debe entenderse implícito en el primer párrafo [(letra a)], como requisito de imputación a la empresa del delito del administrador, evitando, de esa forma, la objetivación de la responsabilidad en ese título de imputación penal. Y, de igual modo, la afirmación de SILVA SÁNCHEZ⁵⁰⁷ respecto a que es coherente que el modelo de *compliance* promovido por el órgano de administración prevea medidas de vigilancia sobre sus propios miembros, las cuales, si no son asumidas por un órgano *supra* ordenado al propio consejo, tendrán que ser asumidas por el propio consejo.

Aceptada como posible la responsabilidad penal de la persona jurídica, de acuerdo con esta tesis, para que la declaración de responsabilidad sea constitucionalmente posible irremediamente deberá respetar lo dispuesto en los arts. 5 y 10 CP, esto es, el *principio de culpabilidad* y su prueba por la acusación en el proceso penal⁵⁰⁸. Tratándose de entes morales, se postula, esa culpabilidad no podrá construirse más que sobre el proclamado *defecto de organización* (culpabilidad de empresa) que de una exégesis en conjunto del art. 31 bis CP derivaría de la no implantación de aquellas medidas que pueden presentarse como adecuadas para la prevención, vigilancia y control de conductas delictivas de cualquiera de las personas físicas incardinadas en el organigrama

⁵⁰⁵ Véase en ese sentido la SAP Pontevedra nº 116/2017 de 30 de junio (FJ 6) apoyada en las sentencias del Tribunal Supremo STS nº 154/2016, de 29 de febrero; STS nº 221/2016, de 16 de marzo, y; STS nº 516/2016 de 13 de junio.

⁵⁰⁶ Lascuráin Sánchez J.A., «*La responsabilidad penal individual por los delitos de empresa*», en Nieto Martín, A. / et al., *Manual de cumplimiento penal en la empresa*, 2015, p. 293.

⁵⁰⁷ Silva Sánchez, J.M., «*La evolución de la posición de deber del Consejo de Administración. Una observación desde la cultura del compliance*», en Ragués i Vallès, R. / Robles Planas, R. (Dir.). *Delito y empresa*, cit., p. 49.

⁵⁰⁸ En ese sentido expresa la STS nº 154/2016, de 29 de febrero (FJ 8) que «*si bien es cierto que, en la práctica será la propia persona jurídica la que apoye su defensa en la acreditación de la “cultura de cumplimiento” que la norma penal persigue, lo que no puede sostenerse es que esa actuación pese como obligación ineludible, sobre la sometida al procedimiento penal, ya que ello (si la defensa tuviera la obligación de acreditar su inocencia) equivaldría a que, en el caso de la persona jurídica no rijan los principios básicos de nuestro sistema de enjuiciamiento penal, tales como el de la exclusión de una responsabilidad objetiva o automática o el de la no responsabilidad hetero-responsabilidad o responsabilidad por transferencia de tipo vicarial, a los que expresamente se refiere el Legislador, en el Preámbulo de la Ley 1/2015 para rechazarlos, fijando uno de los principales objetivos de la reforma la aclaración de este extremo*».

estructural societario⁵⁰⁹. Como expone FERNÁNDEZ TERUELO⁵¹⁰, los defensores de este modelo consideran que el hecho de que una persona física haya cometido un delito individual no significa que una persona jurídica haya cometido un delito corporativo. Para ello es necesario que por la acusación se acredite la existencia de un *defecto estructural* de la persona jurídica en sus mecanismos de prevención y control, pues en otro caso, se estaría equiparando la responsabilidad penal del art. 31 bis CP con la responsabilidad civil del art. 120.4 CP.

En el caso de que un representante, una persona con capacidad de tomar decisiones por la persona jurídica o una persona con facultades de decisión, organización y control cometa un delito en beneficio directo o indirecto de la persona jurídica, ésta podrá eximir su responsabilidad penal (ausencia de culpabilidad) si antes de la comisión desplegó la *diligencia debida* para la prevención de delitos como el que tuvo lugar, mediante el cumplimiento de sus deberes de *supervisión, vigilancia y control* de la actividad de sus máximos responsables y empleados⁵¹¹. A tal efecto, el legislador supedita la exención de la responsabilidad penal al cumplimiento de determinadas condiciones establecidas en el art. 31 bis 2 CP. Son las siguientes: i) *Modelos de organización y gestión (compliance program)*. Antes de la comisión del delito, el órgano de administración de la persona jurídica debe haber adoptado y ejecutado eficazmente modelos de organización y gestión que incluyan las medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir delitos de la misma naturaleza o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión; ii) *Órgano de vigilancia*. La supervisión del funcionamiento y del cumplimiento del modelo de organización y gestión debe haber sido confiado a un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control o que tenga encomendada legalmente la función de supervisar la eficacia de los controles internos de la persona jurídica; iii) *Elusión fraudulenta*. Las personas físicas que cometieron el delito lo ejecutaron eludiendo fraudulentamente el modelo de organización y de gestión implantado en la persona jurídica; iv) *Diligencia del órgano de vigilancia*. El órgano de vigilancia no debió incurrir en ninguna omisión o en un ejercicio insuficiente de las funciones de supervisión, vigilancia y control que le fueron encomendadas.

2.3.2.2. Tesis de la heterorresponsabilidad.

Para un sector que puede considerarse mayoritario, al que personalmente me adhiero y que tiene como máximo abanderado a la FGE, el brocardo *societas delinquere nec punire potest*⁵¹² realmente no habría sido derogado (al menos en lo relativo a que las sociedades no pueden

⁵⁰⁹ Véase como exponentes de la tesis del *defecto organizativo*: En la jurisprudencia, STS nº 156/2016, de 29 de febrero y en la doctrina, Gómez-Jara Díez, C., *La culpabilidad*, cit., p. 52 y ss.

⁵¹⁰ Fernández Teruelo, J.G.; «*Parámetros interpretativos del modelo español de responsabilidad penal de las personas jurídicas y su prevención a través de un modelo de organización o gestión*», 2020, p. 70 con cita a Gómez-Jara Díez, C.; «Compliance y delito corporativo: a propósito del auto de 11 de mayo de 2017 del Juzgado Central de Instrucción nº 4 (Caso Bankia)», *DLL*, nº 9018, 2017.

⁵¹¹ Dopico Gómez-Aller, J., en VV.AA., *Memento*, cit. p. 360.

⁵¹² Esta expresión generalmente ha sido atribuida al Papa Inocencio IV que al concebir las *universitas* como personas ficticias, no poseían capacidad de delinquir. Y ello, porque al no tener, cuerpo, voluntad y conciencia, no tenían capacidad de ejercer acciones ni, por tanto, de sufrir castigos terrenales ni celestiales, en González Cussac, J.L., *Responsabilidad penal de las personas jurídicas y programas de cumplimiento*, 2020, p. 82, con cita a Bacigalupo Sagesse, S., *La responsabilidad penal de las personas jurídicas*, 1998, p. 48 y ss.

delinquir). La razón es que el art. 31 bis CP viene a establecer un sistema de responsabilidad penal objetiva o vicarial, al resultar dogmáticamente imposible justificar tal responsabilidad de la persona jurídica en un sentido jurídico penal⁵¹³. Siguiendo a GÓMEZ MARTÍN⁵¹⁴, las personas jurídicas carecen de determinados elementos que permiten negar su capacidad penal, los cuales vienen a ser; imposibilidad de acción (capacidad de organización), tipicidad objetiva (defecto de organización), tipicidad subjetiva (conocimiento de la organización del riesgo empresarial) y de culpabilidad (cultura empresarial de infidelidad al Derecho). Estos elementos, de ser considerados propios de la persona jurídica, podrían llegar a vulnerar principios constitucionales como el de personalidad de las penas y el de culpabilidad a través de la imputación de acciones y culpabilidad propias de la persona física que la dirige o la gestiona⁵¹⁵.

En cuanto a la *acción*, entendida la persona jurídica como una realidad compleja formada por una pluralidad de personas físicas, es posible afirmar que el comportamiento de una sociedad es, en realidad, una ficción, ya que detrás del mismo se encuentra, necesariamente, el comportamiento humano de las personas físicas que la integran. Las personas jurídicas no pueden desarrollarse sin una actividad humana. Tampoco la acción de una sociedad sin los concretos comportamientos de los individuos que las componen.

Respecto al *defecto de organización*, tampoco resulta aceptable como equivalente funcional de la creación de un riesgo típicamente relevante y su realización en el resultado, que integra la relación de riesgo entre la acción y el resultado en la teoría del delito de las personas físicas. Del mismo modo que sucede con el concepto de acción, que requiere necesariamente de un comportamiento humano, en el caso del *defecto de organización* también se precisa que sea una persona física, y no jurídica, la que incurra en dicho defecto organizativo. Las sociedades no se organizan o desorganizan solas, las organizan o desorganizan algunas de las personas físicas que actúan en su nombre o representación.

⁵¹³ Defensores de esta tesis interpretativa, Cir. 1/2011, FGE, cit., p. 29 y ss. y Cir. 1/2016, FGE, cit., p. 58 y ss.; Gómez Martín, V., en Mir Puig, S. / Corcoy Bidasolo, M. (Dir.), *Garantías constitucionales*, cit., p. 331 y ss.; *passim*; el mismo, en Ontiveros Alonso, M. (Dir.), *La responsabilidad penal*, cit. p. 207 y ss.; Mir Puig, S., «Sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas» en Octavio de Toledo y Ubieto, E. / Gurdíel Sierra, E. / Cortés Bechiarelli, E. (Coords.), *Estudios penales en recuerdo del profesor Ruiz Antón*, 2003, pp. 741-764. Robles Planas, R., «Pena y persona jurídica: crítica del artículo 31bis CP», *DLL*, n° 7705, 2011, p. 12.; González Cussac, J.L., «Responsabilidad penal de las personas jurídicas», en Górriz Royo, E. / Matallín Evangelio, A. (Coords.) / González Cussac, J.L. (Dir.), *Comentarios a la reforma del Código Penal de 2015*, 2ª edición, 2015, p. 158 y ss.; Pérez Arias, J., *Sistema de atribución de responsabilidad penal a las personas jurídicas*, 2014, p. 146 y ss.; Del Rosal Blasco, B., «Responsabilidad penal de empresas y código de buena conducta corporativa», *DLL*, n° 7670, 2011, p. 1 y ss.; Silva Sánchez, J.M., «La evolución ideológica de la discusión sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas», *DPC*, Vol. 29, n° 86-87, 2008, p. 133; Gracia Martín, L., «Crítica de las modernas construcciones de una mal llamada responsabilidad penal de la persona jurídica», *RECPC*, n° 18, 2016, pp. 1-95; De Urbano Castrillo, E., «El impacto de la reforma del Código Penal en relación a las personas jurídicas», *DLLP*, n° 61, 2009, p. 31 y ss.; Boldova Pasamar, M.A.; «La introducción de la responsabilidad penal de las personas jurídicas en la legislación española», *EPC*, Vol. 23, 2013, p. 245 y ss.

⁵¹⁴ Gómez Martín, V., en Ontiveros Alonso, M. (Dir.), *La responsabilidad penal*, cit., p. 221 y ss.

⁵¹⁵ En sentido parecido, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO expone las razones por las que no es posible trasladar los elementos de la teoría del delito al sistema de responsabilidad penal de las personas jurídicas: ni el concepto de acción, ni el tipo de injusto, ni el dolo y la imprudencia, tampoco el concepto de pena, y mucho menos, la culpabilidad, en Díaz y García Conlledo, M., «La responsabilidad penal de las personas jurídicas: un análisis dogmático», en Gómez Colomer, L. (Coord.), *Tratado sobre Compliance Penal. Responsabilidad penal de las personas jurídicas y modelos de organización y gestión*, 2019, p. 112 y ss.

Sobre la *tipicidad subjetiva* y el *conocimiento organizativo*, nuevamente debe quedar meridianamente claro que una persona jurídica ni conoce ni quiere. Solo pueden hacerlo, a lo sumo, las personas físicas que forman parte de ellas. En el tipo subjetivo el equivalente funcional del dolo adquiere un contenido radicalmente normativizado difícilmente asumible por un Derecho Penal respetuoso con el principio de culpabilidad.

Finalmente, sobre la *culpabilidad* es evidente que sólo puede ser culpable o no culpable una persona física nunca una persona jurídica. El concepto de culpabilidad desde el punto de vista de la infracción personal de una norma de determinación presupone la concurrencia en el sujeto infractor de dos elementos que difícilmente concurren en una persona jurídica: la capacidad personal de evitar el hecho (libertad) y la capacidad de conocer la antijuricidad de la conducta (autoconciencia).

Al margen de la imposibilidad de justificación dogmática de este tipo de responsabilidad penal desde una perspectiva ontológica, la vigencia de la tesis de la *heterorresponsabilidad* podría inferirse normativamente de la propia dicción del art. 31 bis CP. Según se desprende del texto, las personas jurídicas *no cometen delitos*, sino que se las hace responsables por los delitos cometidos por determinadas personas con determinados vínculos con ella a través del mecanismo normativo de atribución de responsabilidad, criterio de transferencia o de conexión. En ese sentido, dispone el precepto en su primer apartado que:

«(...) en los supuestos previstos en este Código, las personas jurídicas serán penalmente responsables: a) de los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su beneficio directo o indirecto, por sus representantes legales o por aquellos que (...); b) de los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en beneficio directo o indirecto de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas (...).»

De la misma forma, el apartado segundo establece que si el delito fuere cometido por las personas indicadas en la letra a), la persona jurídica quedará exenta de responsabilidad si se cumplen determinadas condiciones, entre las que se encuentra la regulada en el numeral 3 que refiere: *«(...) los autores individuales han cometido el delito eludiendo fraudulentamente los modelos de organización y de prevención»*. Y el apartado 4 que prevé la exención de la persona jurídica: *«(...) si el delito fuera cometido por las personas indicadas en la letra b)»* y se cumplieran determinadas condiciones etc.

Así pues, según esta tesis la responsabilidad penal de la persona jurídica no sería *directa*, sino que exigiría que una persona física hubiera cometido el delito, aunque no fuera penalmente responsable del mismo. Se trataría de una forma de *accesoriedad* restringida o limitada a la tipicidad y a la antijuricidad de la conducta de la persona física, siendo irrelevantes para determinar la responsabilidad penal la culpabilidad, la punibilidad y la perseguibilidad de la persona física⁵¹⁶. En ese sentido, el fundamento de la responsabilidad penal de la persona jurídica descansaría sobre un hecho antijurídico ajeno y no en uno propio e independiente. En este modelo, la mera constatación del hecho de conexión, esto es, el delito cometido por las personas legalmente idóneas permitiría ya estar en condiciones de afirmar la responsabilidad penal de la persona jurídica prescindiendo de la *culpabilidad* propia de la sociedad. Sin perjuicio de que

⁵¹⁶ Boldova Pasamar, M.A., *EPC*, cit., pp. 245-246.

aquella acreditara la existencia de modelos de organización y gestión que incluyan medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir delitos o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión, aunque en el caso concreto, no hubiera podido alcanzarse el referido objetivo. Una circunstancia que eximiría de responsabilidad penal a la persona jurídica, operando estos modelos a modo de *excusa absolutoria* dentro de la esfera de la punibilidad⁵¹⁷. La consecuencia más directa de lo anterior es que, constatado el hecho de conexión, esto es, el prevenido en las letras a) y b) del art. 31 bis 1 CP, debería ser la defensa quien acreditara en el proceso penal que la persona jurídica contaba con mecanismos suficientes de vigilancia y control. En tal sentido, de acuerdo con la doctrina del TS⁵¹⁸, los presupuestos fácticos de las circunstancias eximentes y atenuantes han de ser acreditados de la misma forma que el hecho delictivo principal, por ello, la defensa deberá desplegar una actividad probatoria suficiente para acreditar las circunstancias eximentes y/o atenuantes que pretenda hacer valer para excluir o minorar la responsabilidad penal y, en consecuencia, la pena imponible.

Entre las principales ventajas que se alcanzarían optando por esta tesis interpretativa, según expone FERNÁNDEZ TERUELO⁵¹⁹, se encontraría de forma preponderante la posibilidad de sortear los obstáculos dogmáticos (insalvables) derivados de la existencia de una teoría del delito sustentada única y exclusivamente sobre cualidades humanas, y, por tanto, de difícil o imposible adaptación a meras construcciones jurídicas proyectadas sobre entes que carecen de corporeidad humana. Hilando con lo anterior, y sirvan las palabras que siguen como exponentes de mi posición en el debate, no cabe más que negar la existencia de verdadera responsabilidad penal de las personas jurídicas y de auténticas penas imponibles para estas desde una perspectiva puramente ontológica. No obstante, ello no significa que haya de entenderse innecesario o imposible la previsión de un régimen de responsabilidad de las personas jurídicas desde el plano normativo, criminal o penal en sentido amplio, por los delitos que cometen en su seno determinados sujetos físicos a ellas vinculados, en su nombre o por su cuenta y en su beneficio directo o indirecto. Quizá, y solo quizá, hubiera merecido la pena intentar regular el sistema de responsabilidad penal de las personas jurídicas en el marco de un Derecho Penal independiente y específico para aquellas y no intentar introducir con calzador en el CP ese sistema ontológicamente contrario al que actualmente rige con plenitud en nuestro ordenamiento, cuyo origen y esencia gira entorno a

⁵¹⁷ Afirma la FGE que «*la construcción* (el sistema de responsabilidad indirecta o vicarial) *remite inequívocamente a la punibilidad y a sus causas de exclusión. Concurrentes en el momento en el que la persona física comete el delito y transfiere la responsabilidad a la persona jurídica, los modelos de organización que cumplen los presupuestos legales operarán a modo de excusa absolutoria, como una causa de exclusión personal de la punibilidad y no de supresión de la punibilidad, reservadas estas últimas causas para comportamientos post delictivos o de rectificación positiva, como los contemplados en las circunstancias atenuantes del art. 31 quáter*», Cir. 1/2016, FGE, cit., p. 56.

⁵¹⁸ Véase por todas la STS nº 213/2011, de 6 de abril (FJ 9): «*La citada doctrina no es sino afirmación del reiterado criterio jurisprudencial de que las circunstancias modificativas de la responsabilidad han de estar acreditadas como el hecho típico del que dependen (SSTS 15.9.98, 17.9.98, 19.12.98, 29.11.99, 23.4.2001, STS. 2.2.200, que cita STS. 6.10.98, en igual línea SSTS. 21.1.2002, 2.7.2002, 4.11.2002 y 20.5.2003, que añaden que no es aplicable respecto de las circunstancias modificativas el principio in dubio pro-reo)*».

⁵¹⁹ Fernández Teruelo, J.G., *Parámetros*, cit., p. 75, con cita a Gracia Martín, L.; «*Crítica de las modernas construcciones de una mal llamada responsabilidad penal de la persona jurídica*», *RECPC*, nº 18, 2016; En sentido parecido, Gómez Martín, V., en Ontiveros Alonso, M. (Dir.), *La responsabilidad penal*, cit., p. 221 y ss.

elementos y caracteres marcadamente antropocéntricos. De ahí que mi posición al respecto pueda ser calificada como moderada con tintes de escepticismo dinámico.

2.3.2.3. Tesis de la autorresponsabilidad limitada o modelo misceláneo.

Cabe aun una tercera tesis interpretativa junto a las dos anteriores. En efecto, un sector de la doctrina minoritario se ha decantado por interpretar el sistema de responsabilidad penal de las personas jurídicas como un *modelo misceláneo* en el que se conjugarían elementos caracterizadores de las dos formas interpretativas, esto es, la autorresponsabilidad y la heterorresponsabilidad⁵²⁰. Aunque, eso sí, se evidenciaría una línea tendencial en favor de la primera, dada la existencia de determinados factores característicos de aquella.

Según este sector doctrinal, podría afirmarse que el título de imputación regulado en la letra a) del art. 31 bis 1 CP, constituiría una manifestación del modelo de *heterorresponsabilidad* al transferir la responsabilidad penal a la persona jurídica por los delitos cometidos por representantes legales o por aquellos que actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica u ostentan facultades de organización y control. En cambio, el título de imputación previsto en la letra b) del art. 31 bis 1 CP, evidenciaría los caracteres propios de un modelo de *autorresponsabilidad*, en el que se haría responsable a la persona jurídica por no desplegar el control debido sobre los subordinados sometidos a la autoridad de los sujetos citados en la letra a), esto es, evidenciar un *defecto de organización* que impida prevenir o mitigar la comisión de aquellos delitos que admiten la responsabilidad penal de la persona jurídica.

A pesar del imperante modelo de *heterorresponsabilidad* que se colige de la dicción del art. 31 bis CP, en el resto de la regulación que estructura el sistema de responsabilidad penal de las personas jurídicas concurren otros caracteres vinculados propiamente al modelo de *autorresponsabilidad*⁵²¹. Pueden señalarse, entre otras, las previsiones contenidas en el art. 31 ter CP, que permiten sancionar penalmente a la sociedad, aunque la persona física: i) no hubiera sido individualizada; ii) no hubiera sido posible dirigir el procedimiento contra ella; iii) esté exenta de responsabilidad por falta de culpabilidad, hubiera fallecido, o; iv) se hubiera sustraído a la acción de la justicia. Del mismo modo, las atenuantes reguladas en el art. 31 quáter CP aplicables únicamente a las personas jurídicas. O, también, las previstas en el art. 31 bis 2, 3, 4 y 5 CP que prevén un modelo de organización y gestión como posible causa de exención o atenuación de la responsabilidad penal de la persona jurídica.

En el sentido referido, la FGE, principal valedora del modelo de *heterorresponsabilidad*, viene a reconocer en el sistema regulado en el art. 31 bis CP la existencia de caracteres que evidencian la autonomía de la responsabilidad penal de las personas jurídicas que matizan el modelo de

⁵²⁰ Defensores de esta tesis interpretativa, Gómez Tomillo, M., *Introducción a la responsabilidad penal de las personas jurídicas en el sistema español*, 1ª edición, 2010, p. 7 y ss.; Fernández Teruelo, J.G., *Parámetros*, cit., p. 78; De la Mata Barranco, N.J., «*La actuación conforme a protocolos de prevención de delitos como causa de exención de responsabilidad penal*», en De la Cuesta Arzamendi, J.L. (Dir.), *Responsabilidad penal de las personas jurídicas*, 2013, p. 250 y ss.

⁵²¹ Véase en ese sentido, Díaz y García Conlledo, M., «*La responsabilidad penal de las personas jurídicas: un análisis dogmático*», en Gómez Colomer, L. (Coord.), *Tratado sobre Compliance Penal*, cit., p. 108.

responsabilidad objetiva atenuándolo⁵²². Incluso, permitirían afirmar la autonomía de la responsabilidad de la persona jurídica en el sentido de que su sanción no es tributaria de la de la persona física. No obstante, a decir de la FGE⁵²³, no llegan a cimentar un sistema de imputación propio o de autorresponsabilidad de la persona jurídica en sentido estricto, que exigiría un dolo o culpa de la propia persona jurídica, algo que la regulación española sigue sin contemplar, pues el modelo diseñado permanece encadenado al incumplimiento de los deberes de control de las personas físicas.

2.3.4. Determinación del enfoque adoptado en la tesis: autorresponsabilidad por pragmatismo.

Como ya se ha adelantado, mi posición en el debate se alinea con la tesis de la *heterorresponsabilidad*, aun cuando aquella no es la que actualmente se presume aplicable legal y jurisprudencialmente. Sin embargo, ello no impide a que mi opinión general del modelo de responsabilidad penal de las personas jurídicas sea, yendo incluso un paso más allá, completamente contraria a su regulación en el ordenamiento jurídico penal. Bajo mi estricta opinión, realmente no era necesario introducir este sistema de responsabilidad, pues ya existían en líneas generales, sanciones administrativas imponibles a los entes colectivos de la misma tipología que las actuales y que podían colmar perfectamente el reproche punitivo. Máxime, cuando no había, ni hay, ningún instrumento jurídico internacional que obligue a ello. Podría discutirse la necesidad de una reforma para desarrollar adecuadamente ese sistema antes vigente, pero lo que resulta taxativo es que el modelo actual ha provocado verdaderos ejercicios de retorsión para dar encaje en un sistema penal antropocéntrico a aquello que salta a la vista que no lo tiene.

Sentado lo anterior, y dada cuenta que la posición aquí asumida puede mermar el objetivo teleológico que pretende esta tesis de ser un trabajo con visos de aplicación práctica, adoptaré en mi análisis, qué remedio, la tesis acogida por el legislador y la jurisprudencia mayoritaria del TS: la tesis de la autorresponsabilidad penal. Es por ello por lo que en los siguientes capítulos el estudio que se desarrollará partirá de los postulados que establece ese modelo, aceptando los

⁵²² Destaca la FGE los elementos que atribuyen una indudable autonomía a la responsabilidad de la empresa, son los siguientes: «Si bien “la irrelevancia penal del hecho de referencia [conduce] a declarar también extinguida toda responsabilidad criminal respecto de la sociedad” (STS nº 514/2015), la responsabilidad de la persona jurídica no depende de la previa declaración de responsabilidad penal de la persona física. Ni siquiera es necesario que el delito llegue a consumarse pues la expresión “delitos cometidos” permite incluir, además de las diferentes formas de autoría y participación, el delito intentado; La no identificación del autor del delito o la imposibilidad de dirigir el procedimiento contra él no excluye la responsabilidad de la persona jurídica (art.31 ter.1); Las agravantes y atenuantes relativas a la culpabilidad de la persona física no son trasladables a la persona jurídica. Cabe exigir plena responsabilidad a esta pese a la existencia de circunstancias que afecten a la culpabilidad del acusado o agraven su responsabilidad, haya este fallecido o se haya sustraído a la acción de la justicia (art. 31 ter.2). La alusión a la culpabilidad deberá interpretarse en sentido amplio, excluyendo de la incommunicabilidad solo las causas de justificación, pues si el hecho es ajustado a derecho, no habrá responsabilidad ni para la persona física ni para la jurídica. iv) La persona jurídica tiene unas circunstancias modificativas específicas y un sistema propio de penas, con particulares reglas de aplicación (arts. 31 quater y 66 bis), si bien respecto a la pena de multa el art. 31 ter vincula la responsabilidad de la persona jurídica con la de la física, al establecer una regla de compensación de ambas responsabilidades. v) Finalmente, la autonomía de la responsabilidad de la persona jurídica se refuerza muy notablemente con el valor eximente otorgado a los programas de organización, que merecen un estudio más detenido», en Cir. 1/2016, FGE, cit., pp. 8-9.

⁵²³ *Ibidem*, cit., p. 9.

elementos configuradores que convierten a la persona jurídica en un sujeto con plena capacidad penal y autorresponsable.

3. Formas de participación en el fraude carrusel.

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 en sí mismo⁵²⁴. 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. Se atisba *prima facie* de lo anterior, la existencia de elementos circunstanciales que afectan al conocimiento y la voluntad y respecto de los cuales puede trazarse una relación con los dos títulos de imputación subjetiva característicos del Derecho Penal: el *dolo* y la *imprudencia*⁵²⁵.

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

⁵²⁴ Interesa en este punto traer a colación la STS nº 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 construída doctrinalmente».

⁵²⁵ 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».

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. Digo 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, analizaré estas formas de participación y su incidencia en el plano penal y tributario, no sin antes anticipar que cuando hable de *participación voluntaria*, lo haré principalmente desde el plano *penal* que más interesa y cuando se trate de participación *involuntaria*, lo haré 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 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. IVA⁵²⁶ 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 esos casos las consecuencias en principio serán únicamente tributarias, pero de mayor gravedad que si hubieran tenido lugar por culpa simple.

Así, la distinción planteada 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

⁵²⁶ Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

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.

3.1. Participación voluntaria en la mecánica defraudatoria: La vía penal.

3.1.1. 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 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 PUIG⁵²⁷, 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 CONDE⁵²⁸, 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.

Puede advertirse sin esfuerzo que tales 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 mercado a costa de defraudar a la

⁵²⁷ Mir Puig, S., *Derecho Penal*, 10ª edición, cit., p. 268 (*in memoriam*).

⁵²⁸ Muñoz Conde, F., *Teoría*, 5ª edición, cit., p. 73.

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.

En este punto, hay que 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, la limitación del derecho a la deducción del IVA soportado y la imposición de sanciones tributarias, exponen MORENO CASTEJÓN/MARÍN VACAS/HURTADO PUERTA⁵²⁹, 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 tributario⁵³⁰. 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*⁵³¹, 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*⁵³². 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

⁵²⁹ Moreno Castejón, T. / Marín Vacas, V. / Hurtado Puerta, J., *CF-IEF*, cit., pp. 162 y 165.

⁵³⁰ 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*».

⁵³¹ STJUE de 6 de julio de 2006, caso *Axel Kittel y otros v. Bélgica* (asuntos acumulados C-439704 y C-440/04).

⁵³² Sobre la *culpa simple* en el marco sancionador tributario se firma en la STSJ de Asturias nº 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*».

imprudentes (culpa simple) como las dolosas⁵³³. 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 culpabilidad⁵³⁴.

En cambio, en el *ámbito penal* la cuestión es distinta a mi modo de ver. La *culpa simple*, como una categoría de la imprudencia, es insuficiente para fundamentar la *tipicidad subjetiva* de los delitos vinculados al fraude⁵³⁵. 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. 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 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 TS⁵³⁶ 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

⁵³³ 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*, nº 2, 2005, p. 7.

⁵³⁴ 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).

⁵³⁵ 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*, 10ª edición, cit., p. 271 (*in memoriam*).

⁵³⁶ Véase STS nº 2115/2002, de 3 de enero (FJ 6); STS nº 1590/2003, de 22 de abril (FJ 103); STS nº 801/2008, de 26 de noviembre (FJ 2) entre otras muchas.

recaudar, y; ii) aquella otra que incide en el elemento subjetivo del subtipo agravado de grupos organizados del delito fiscal (art. 305 bis apartado 1 b) CP)⁵³⁷. Se trataría aquí 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 *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 *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 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 *trucha* considerada el *incumplidor formal* o *autor inmediato* de la defraudación puede estar confabulada con el *bróker* o ser directamente controlada por aquel. En el primer caso, obtendrá el beneficio de no ingresar el IVA repercutido y cobrado a la *pantalla* o directamente al *bróker*, y si no hubo pago efectivo de estos (carrusel documental), el beneficio lo obtendrá del reparto por el *bróker* de la devolución indebidamente obtenida al final de la cadena de fraude. En el segundo caso, que la *trucha* esté controlada por el *bróker*, 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 *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, el *bróker* resulta el verdadero beneficiario 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 el propio *bróker*, 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 (conducta neutrales).

⁵³⁷ Art. 305 bis apartado 1 b) CP: «*Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal*».

3.1.2. Participación en supuestos de 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* (eventual), pero de alguna forma querida y aceptada. Este tipo de casos pueden tener lugar cuando en los sectores muy contaminados por el fraude (informático, chatarra, automóviles, piedras preciosas, etc.) que exigen extremar el nivel de *diligencia* en las relaciones con terceros, el sujeto pasivo 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 sujeto pasivo no tiene vinculación con la trama, pero conoce que determinadas operaciones mercantiles 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, en mi opinión, tendría pleno encaje en la figura doctrinal conocida como *ignorancia deliberada*⁵³⁸. 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 estricto⁵³⁹. Siguiendo la nomenclatura propuesta por el TS⁵⁴⁰, 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

⁵³⁸ Véase sobre la doctrina de la *ignorancia deliberada*: en la jurisprudencia, las STS nº 1637/1999, de 10 de enero (FJ 5); STS nº 1583/2000, de 16 de octubre (FJ 3); STS nº 57/2009, de 2 de febrero (FJ 2) y STS nº 234/2012, de 16 de marzo (FJ 3); Y, en la doctrina, Ragués i Vallés, R., *La ignorancia deliberada en Derecho Penal*, 2008; Feijóo Sánchez, B., «La teoría de la ignorancia deliberada en Derecho Penal: una peligrosa doctrina jurisprudencial», *RAD-InDret*, nº 3, 2015.

⁵³⁹ 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 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 testafierros», 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., p. 2 y ss.

⁵⁴⁰ Por todas, STS nº 234/2012, de 16 de marzo (FJ 3).

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 *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 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 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 querida y no evitada (aceptada). A mi modo de ver, 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 PUIG⁵⁴¹, 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

⁵⁴¹ Mir Puig, S., *Derecho Penal*, 10ª edición, cit., p. 276 (*in memoriam*).

escenario (por ejemplo, por operar en un sector muy contaminado), confía en que no se producirá por determinados factores. Se trataría aquí de los supuestos de *culpa consciente* (imprudencia penalmente atípica), que como refiere MIR PUIG⁵⁴², 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*.

3.1.3. Sociedades concurrentes voluntariamente en el fraude: Propuesta de distinción a efectos del 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 uno o varios sujetos por el desempeño de determinadas funciones dentro del fraude (sociedad iniciadora, trucha, pantalla, etc.). Los *perfiles* encarnan las formas o características que revisten tales sujetos 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 que, a mi modo de ver, 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, sobretodo, 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 él 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 la *tesis de la autorresponsabilidad*, entiendo necesario hacer la siguiente propuesta distintiva entre las sociedades que participan en el esquema general del fraude y cuyas notas características explicaré 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 otros supuestos más allá del propio *fraude carrusel*.

El fundamento de esta distinción radica 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 lo harán movidas por una voluntad delictiva congénita o por decisión en bloque, mientras que las segundas lo harán por un déficit de control u

⁵⁴² Mir Puig, S., *Derecho Penal*, 10ª edición, cit., p. 275 (*in memoriam*).

organizativo sobre las personas que forman parte de su organigrama societario. Una cuestión que a mi modo de ver tiene incidencia directa sobre 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* penal regulados en su apartado 5 como se verá.

3.1.3.1. Las sociedades sin tono ético o con tolerancia al delito.

A estas sociedades, que pueden desempeñar el rol de *trucha*, *pantalla* y en menor medida *bróker*, aunque en realidad podría ser cualquiera de los roles de la mecánica defraudatoria del *fraude carrusel*, que operan en connivencia unas con otras y crean o participan de forma voluntaria en el fraude, propongo llamarlas personas jurídicas *sin tono ético* o *con tolerancia al delito*. Por «*tono ético*» se ha de entender aquello que se relaciona con la cultura de una empresa respecto a la necesidad de observar ciertos estándares éticos en el desarrollo de los negocios (*business ethics*), lo que enlaza directamente con el cumplimiento de la legalidad como una manifestación más de la ética⁵⁴³. Y por «*tolerancia al delito*» la aceptación de riesgos penales y sus consecuencias en la búsqueda y consecución de los objetivos de la sociedad a corto, medio y largo plazo⁵⁴⁴.

La razón de la categorización de este tipo de sociedades bajo esa nomenclatura radica en que: o bien nacen o son reactivadas con la única finalidad de servir de instrumento a la comisión de delitos a los artífices del fraude sin llevar a cabo ninguna actividad comercial lícita, o de existir esta, será compatibilizada con la ilícita, o será mínima o aparente⁵⁴⁵. Ese sería el caso de las *truchas*; o bien la propia voluntad de la persona jurídica emanada de su órgano de dirección está motivada *a radice* por el ánimo de cometer delitos, aunque desarrollen una actividad mercantil lícita paralela, que con regularidad será mayor que la ilícita. Sería el caso de las sociedades que operan como *pantalla* y *bróker*, aunque también podrían ser *conduit-company* y *contra-trader*. En ese sentido, sirva de referencia para ilustrar la premisa planteada la destacada sentencia del Tribunal Supremo STS nº 154/2016 de 29 de febrero⁵⁴⁶, en cuyo supuesto de hecho concurren *sociedades pantalla* (en sentido penal) creadas exclusivamente para servir de instrumento a la comisión del delito por la persona física con otras que desarrollaban actividades comerciales

⁵⁴³ Casanovas Ysla, A., «Cumplimiento legal, ética e integridad», en *Serie de Cuadernos sobre Cumplimiento Legal*, nº 6, KPMG, 2018, p. 10 (Disponible en línea: https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/es/pdf/2016/12/Cuadernos_Legales_N6.pdf, última consulta: 17 de enero de 2021).

⁵⁴⁴ Esta definición parte del marco sobre la gestión de riesgo adoptado por el *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission* (COSO) en su actualización de 2013, que define en abstracto la *tolerancia al riesgo* como el nivel aceptable de variación en los resultados o actuaciones de la compañía relativas a la consecución o logro de sus objetivos (operaciones, información y cumplimiento), alineando éstos con el apetito de riesgo marcado, Véase VV. AA; «La Fábrica de Pensamiento, definición e implantación de apetito de riesgo», *Instituto de Auditores Internos*, (Disponible en línea: https://auditoresinternos.es/uploads/media_items/apetito-de-riesgo-libro.original.pdf, última consulta: 9 de junio de 2021).

⁵⁴⁵ De acuerdo con MARTÍN SAGRADO, estas sociedades que carecen de actividad legal y nacen con el único propósito de facilitar la comisión de delitos son constituidas en fraude de ley conforme al art. 6.4 CC, en Martín Sagrado, O., «El decomiso de las sociedades pantalla», *DLL*, nº 8768, 2016.

⁵⁴⁶ STS nº 154/2016, de 29 de febrero, primera sentencia del TS que condena a empresas por su propia responsabilidad penal.

legales diversas. En particular, una de ellas, que al margen de las conductas delictivas que motivaron su condena (tráfico de drogas), llevaba otras actividades lícitas que generaban empleo a más de cien trabajadores. Ambos casos encajarían en la categoría de personas jurídicas *sin tono ético* o *con tolerancia al delito* que aquí se plantea pues, o bien directamente sirvieron únicamente de instrumento para la comisión de delitos, o bien la voluntad emanada del órgano de administración era la comisión de aquellos con la finalidad de buscar mayores beneficios o una optimización de los ya obtenidos por el desarrollo de las actividades legales.

Lo anterior pone de relieve, a su vez, una nueva distinción dentro de las personas jurídicas que podrían encajar en este grupo de sociedades. Atendiendo al fundamento de su participación en el fraude, podrían ser: i) de un lado, las sociedades que operan como *truchas*, autoras inmediatas del delito, constituidas o reactivadas con la sola finalidad de ser *instrumentalizadas* para defraudar el IVA, y; ii) de otro, las sociedades que desempeñan la función de *pantalla y bróker* (también *conduit-company* y *contra-trader*), que a pesar de tener una actividad principalmente lícita y presentarse en el mercado como sociedades estables y aparentemente cumplidoras con la legalidad, *deciden delinquir* (entiéndase los órganos de gobierno y dirección en su conjunto) para obtener mayores beneficios económicos y empresariales o potenciar su rentabilidad a corto, medio o largo plazo. El ejemplo más evidente, es el de las sociedades que participan en el *fraude carrusel* en la modalidad conocida como *cruz belga* que ya se explicó en el primer capítulo⁵⁴⁷. En ella se trataría de alcanzar como objetivo la confusión de actividades lícitas e ilícitas con la finalidad de reducir las cuotas devengadas de IVA en las lícitas gracias a la generación fraudulenta de cuotas soportadas de IVA ficticias en las ilícitas. De esa forma se permitiría minorar ilegítimamente la factura fiscal de los sujetos infractores, potenciando la rentabilidad de los beneficios a costa de defraudar a la Hacienda Pública.

A. Sociedades instrumentales para delinquir: las truchas como instrumento del delito.

Las sociedades que operan como *truchas* (también las *pantallas* con perfil de *trucha*) son sociedades perfectamente constituidas con arreglo a Derecho, y, por tanto, dotadas de *personalidad jurídica*⁵⁴⁸. Sin embargo, lo son a efectos meramente formales. La ausencia real de alteridad, organización, infraestructura propia, patrimonio, actividad interna, etc. impide considerarlas verdaderas personas jurídicas. Incluso, aun cuando pudieran disponer de tales atributos, pues estos suelen resultar desproporcionadamente insuficientes para la voluminosa actividad mercantil ficticia que suelen desarrollar en breves espacios de tiempo. De hecho, con frecuencia no serán estas sociedades las que compren y/o vendan las mercancías realmente, sino que únicamente serán utilizadas por aquellos que las controlan como simples titulares sobre el papel de las obligaciones tributarias generadas por ellos en el desarrollo de esas operaciones mercantiles con el fin delictivo de ocultar su condición de verdaderos sujetos pasivos frente a la Administración Tributaria (simulación). Se trata de sociedades que adolecen de una patología delictiva congénita. Su función en el *fraude carrusel* se reduce simplemente a apropiarse del IVA que repercuten en las operaciones mercantiles interiores que llevan a cabo y a desaparecer del *tráfico jurídico* con rapidez, generando ya de esa forma un perjuicio económico a la Hacienda Pública derivado de la elusión del pago del tributo, y a su vez, posibilitando la generación de un *crédito tributario* ilegítimo a la sociedad *bróker*, cuya satisfacción se producirá mediante el

⁵⁴⁷ Véase epígrafe 6.6 del Capítulo I.

⁵⁴⁸ Véase sobre la *personalidad jurídica* de los entes colectivos los arts. 35 CC, 116 CCom y 33 LSC.

mecanismo de la deducción o la solicitud de la devolución del importe en cuestión a la Administración Tributaria al final de la cadena del fraude.

El tratamiento jurídico penal que ha de dársele a estas *sociedades instrumentales* ha sido problemático desde el principio. Esencialmente respecto a si podían o no ser penalmente responsables por la vía del art. 31 bis CP. En respuesta a esta cuestión el legislador optó por atribuir la capacidad penal a todo tipo de entes con *personalidad jurídica* a excepción de los incluidos en el apartado 5 del art. 31 bis CP. Ello en principio incluía, al menos dogmáticamente, a las *sociedades instrumentales* en tanto que sujetos dotados de personalidad jurídica. No obstante, el CP solamente hacía referencia a dos tipos de sociedades instrumentales que sí quedarían vinculadas al art. 31 bis CP⁵⁴⁹; i) aquellas en las que su *actividad legal fuera de menor relevancia que la ilegal* y para las que estaban previstas penas especialmente graves en el art. 66 bis CP (regla 2ª); ii) aquellas sociedades mercantiles públicas que hubieran sido creadas *con el propósito de eludir una eventual responsabilidad penal* (apartado 2 *in fine*). Ninguna referencia se hacía a los casos en los que las personas jurídicas no desarrollaran *actividad legal* alguna, esto es, que hubieran sido concebidas solo con *finés estrictamente delictivos* como es el caso de las *truchas*. Tal supuesto, no parecía tener mucho sentido desde el prisma del modelo de responsabilidad penal de las personas jurídicas regulado en el artículo 31 bis CP. En ese sentido, ya la FGE en la Circular 1/2011⁵⁵⁰ puso de relieve que no era preciso imputar a estas personas jurídicas en los casos en los que se detectara su condición de *pantalla* o *fachada*, caracterizadas por la ausencia de actividad real, infraestructura, organización, recursos humanos, patrimonio, etc. utilizadas como mera herramienta del delito o como forma de obstaculizar la investigación penal, señalando expresamente como ejemplo el supuesto de las sociedades *trucha* usadas en las tramas de defraudación al IVA. Un planteamiento que fue confirmado posteriormente en la Circular 1/2016⁵⁵¹, en la que se vino a sostener, básicamente, que el régimen de responsabilidad penal de las personas jurídicas no está realmente previsto para las sociedades *pantalla* o *meramente instrumentales*. En estos casos en los que concurren este tipo de sociedades, la acción penal contra las personas físicas que las dirigen colmará el reproche punitivo de la conducta delictiva, pudiendo completarse de forma accesorio con el *decomiso* o con *medidas cautelares reales*. Entendiendo, de esta forma, que las sociedades *pantalla* o *meramente instrumentales*, aun siendo formalmente personas jurídicas, materialmente carecen de la suficiente organización para entrar en el alcance subjetivo del art. 31 bis CP.

⁵⁴⁹ Véase Díez Ripollés, J.L., «La responsabilidad penal de las personas jurídicas. Regulación española», *RAD-InDret*, nº 1, 2012, p. 12, con cita a Dopico Gómez-Aller, J., «Responsabilidad penal de las personas jurídicas», en Ortiz De Urbina Gimeno, I. (Coord.), *Memento experto. Reforma penal 2010*, 2010, p. 15; Gómez Martín, V., *Actualización de la obra de Santiago Mir Puig Derecho penal, parte general, 8ª edición, 2008, a la L.O.5/ 2010, de modificación del código penal, que entra en vigor el 23-12-2010*, 2010, p. 10; el mismo, «Art. 31bis» en Corcoy Bidasolo, M. / Mir Puig, S. (Dirs.), *Comentarios*, 2011, cit., pp. 131 y 132; García Arán, M., «De las personas criminalmente responsables de los delitos y faltas. Arts. 27 a 31bis», en Córdoba Roda, J. / García Arán, M. (Dirs.), *Comentarios al Código Penal. Parte general*, 2011, pp. 414 y 415, y más actual Velasco Núñez, E., *10 años de responsabilidad penal de la persona jurídica (análisis de su jurisprudencia)*, 2020, p. 23 y ss.; Fernández Teruelo, J.G., *Parámetros*, cit., p. 51 y ss.

⁵⁵⁰ Véase Cir. 1/2011, FGE, cit., pp. 17 y 18.

⁵⁵¹ Véase Cir. 1/2016, FGE, cit., p. 27 y ss.

Este planteamiento de la FGE, cuyo germen se halla en la más autorizada doctrina científica⁵⁵², es el que ha sido seguido en la jurisprudencia. En un primer momento fue la AN, en su Auto de 19 de mayo de 2014⁵⁵³, la que puso en liza esta cuestión desde ese prisma procesal de no imputación. La Sala distingue entre personas jurídicas *imputables* e *inimputables*⁵⁵⁴, refiriendo que únicamente podrían gozar de un estatus procesal y de las garantías procesales derivadas de éste, aquellas sociedades a las que pudiera atribuirse responsabilidad penal al amparo del art. 31 bis CP, excluyendo de ese ámbito de aplicación las que fueran meros instrumentos para delinquir o pantallas para ocultar tras ellas actividades delictivas. En otras palabras, las personas jurídicas penalmente responsables no serían todas aquellas que hubieran adquirido *personalidad jurídica* conforme a Derecho, sino que, para serlo, será necesario que las mismas desarrollen una *actividad mercantil lícita* de cierta entidad en el tráfico jurídico. De lo contrario, serán consideradas meros instrumentos en manos de las personas físicas auténticas responsables penales y respecto de las cuales, resultaría de aplicación la *simulación negocial* o la doctrina del *levantamiento del velo*

⁵⁵² En la doctrina GÓMEZ-JARA ya puso de manifiesto antes de la entrada en vigor de la responsabilidad penal de la persona jurídica (2005) que sólo aquellas personas jurídicas que llegaban a ostentar un mínimo de *complejidad interna* (sustrato organizativo propio) podrían ser consideradas como «imputables», debiendo ser consideradas el resto como «inimputables», sin perjuicio de la posibilidad de imponerles sanciones adecuadas. La idea fuerza era que, del mismo modo que en el Derecho penal de las personas físicas no todas deben sufrir la imposición de una pena, en el Derecho Penal de las personas jurídicas no todas deben sufrir la imposición de una sanción penal. En concreto se indicaba que al igual que un niño (entiéndase menor) no ha desarrollado una complejidad interna suficiente para ser considerado como sujeto destinatario de responsabilidad penal (imputable) una sociedad pantalla no ha desarrollado complejidad interna suficiente para ser considerada como destinataria de reproche penal, Gómez-Jara, Díez, C., «¿Imputabilidad de las personas jurídicas?», en Bajo Fernández, M. / Jorge Barreiro, A. / Suárez González, C. (Dirs.), *Homenaje al profesor Dr. Gonzalo Rodríguez Mourullo*, 2005, p. 440 y ss.; el mismo, *La culpabilidad*, cit., p. 241 y ss.

⁵⁵³ AAN de 19 de mayo de 2014 (FJ 2); Véase un completo análisis de esta resolución en Gómez-Jara Díez, C.; «La imputabilidad organizativa en la responsabilidad penal de las personas jurídicas. A propósito del Auto de la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional de 19 de mayo de 2014», *DLL*, nº 8341, 2014.

⁵⁵⁴ El término *inimputable* no se emplea aquí en el sentido jurídico-penal con el que se usa para la persona física. Aquí tiene que ver con la *capacidad para ser parte* en el proceso penal, esto es, con la *imputación*, no con la capacidad de comprender la ilicitud del hecho o de actuar conforme a esa comprensión, es decir, con la imputabilidad penal. La consecuencia de la *inimputabilidad procesal* es que debe levantarse el velo de la personalidad jurídica y declararse la *disolución* del ente, investigándose penalmente únicamente a las personas físicas que lo han utilizado como instrumento, Faraldo Cabana, P., «*Sociedades instrumentales y delito fiscal*», en Demetrio Crespo, E. / Sanz Díaz-Palacios, J.A. (Dirs.), *El Delito fiscal*, p. 74, con cita a Neira Pena, A.M., «Imputación, medidas cautelares y personas jurídicas meramente instrumentales», *AIS*, Vol. 2, 2014, pp. 300-302, (Disponible en el siguiente enlace web: <http://revistas.usal.es/index.php/ais/article/view/12792>, última consulta: el 16 de marzo de 2020). En cambio, para VELASCO NÚÑEZ la *imputabilidad* o *inimputabilidad* de la persona jurídica, especialmente de las llamadas *personas jurídicas pantalla* es un tema artificial. Afirma el autor que, con el CP en la mano, la imputabilidad es un problema exclusivo de las personas físicas, más bien propio de sus facultades psíquicas y físicas, no extrapolable, ni exportable a la persona jurídica, ya que carecen de conciencia y voluntad al margen de las de sus representantes, y además, dos preceptos del CP impiden hacer esta clasificación: el art. 31 ter CP que señala que la responsabilidad penal de las personas jurídicas «*será exigible siempre que se constate la comisión de un delito*» y el art. 66 bis CP que agrava la sanción a la persona jurídica instrumental (aquella en que su actividad legal es menos relevante que la ilegal), lo que excluye de responder penalmente a ninguna entidad (salvo las que por razones de política criminal recoge expresamente en el artículo 31 quinquies CP a las que llamaremos personas jurídicas excluidas de responder penalmente, pero no inimputables), Velasco Núñez, E., *10 años*, cit., p. 24.

para conocer su verdadero estatus instrumental⁵⁵⁵. En la referida resolución se expone literalmente:

«(...) A partir de la inclusión en nuestro ordenamiento jurídico de la responsabilidad penal de las personas jurídicas y la consecuente regulación de su posición procesal y de las garantías procesales inherentes de que están revestidas se ha introducido en nuestro ordenamiento jurídico un nuevo estatus jurídico procesal referido a esta clase de personas, del que en principio solo podrían gozar en tanto que efectivamente fueran penalmente imputables a tenor del artículo 31bis del CP, por no ser meros instrumentos para delinquir o pantallas para ocultar tras ellas actividades delictivas, es decir evidentes meras proyecciones de las actividades delictivas de las personas físicas que delinquen a través de ellas u ocultándose detrás de ellas, y respecto de las que procedería únicamente el “levantamiento del velo” para poner al descubierto su verdadero estatus instrumental, como tal no susceptible ni merecedor en principio de ningún sistema de garantías para su disolución y el comiso de sus bienes enteramente afectos a la actividad delictiva».

Desde esa posición, la AN apuntó el límite a partir del cual una persona jurídica no se constituye como un mero instrumento de otra y el efecto procesal que se desprende de esa circunstancia. Para ello, se apoyó como referencia jurídica en el art. 66 bis 2 CP que regula la graduación de las penas imponibles a personas jurídicas y el concepto de *persona jurídica instrumental*, entendiendo que se está en este supuesto cuando *«la actividad legal de la persona jurídica sea menos relevante que su actividad ilegal»*. Por tanto, en aquellos casos en los que la persona jurídica supere esos límites impuestos en el citado precepto, tendría la consideración de puramente instrumental o pantalla y quedaría extramuros de la imputación penal, y, por ende, de la aplicación de las garantías procesales de las que goza todo investigado. Así lo entiende la AN sentando el precedente que sería consolidado con posterioridad por el TS:

«(...) solo cuando su carácter instrumental exceda del referido, (entiéndase de la previsión del art. 66 bis 2 CP), es decir que lo sean totalmente, sin ninguna otra clase de actividad legal o que lo sea solo meramente residual y aparente para los propios propósitos delictivos, estaremos ante personas jurídicas puramente simuladas, es decir, no reales, y que por ello no imputables».

Respecto a esta resolución, afirma FEIJOÓ SÁNCHEZ⁵⁵⁶, que lo que vendría a confirmar el auto, es la regla general de que toda persona jurídica, a excepción de las incluidas en el apartado 5 del art. 31 bis CP, es de inicio susceptible de responsabilidad penal, salvo que se constate que se trata de un uso fraudulento o abusivo de la normativa societaria con el fin último de contrariar el ordenamiento jurídico. En otras palabras, la regla general es la responsabilidad penal y la correspondiente imputación penal en caso de acusación, debiendo dejarse fuera del alcance de la regulación de la responsabilidad penal solo a aquellas personas jurídicas que representen un *fraude de ley*.

Esa línea también fue seguida por el TS en la STS nº 154/2016, de 29 de febrero⁵⁵⁷, que recoge el planteamiento expuesto en la Circular 1/2011 y 1/2016 de la FGE y el citado auto de la AN, para

⁵⁵⁵ En este sentido véase la Cir. 1/2011, FGE, cit., pp. 17 y 18.

⁵⁵⁶ Feijoó Sánchez, B., *El delito corporativo en el Código Penal español. Cumplimiento normativo y fundamento de la responsabilidad penal de las empresas*, 1ª edición, 2015, pp. 59-60.

⁵⁵⁷ STS nº 154/2016, de 29 de febrero de 2016 (FJ 11).

resolver la alegación de vulneración del derecho de defensa de una sociedad meramente instrumental que había sido representada en juicio por la misma defensa letrada que la persona física que la controlaba y que también había sido acusada y condenada, poniendo de manifiesto que:

«(...) aún cuando pudieran resultar de aplicación los mismos argumentos ya expuestos en relación con la inicial posibilidad de indefensión que supondría el que la representación en juicio de la persona jurídica la hubiera ostentado una persona física también acusada y posteriormente condenada como autora del delito originario, a lo que se añadiría igualmente, en el caso de GEORMADRID, la irregularidad consistente en la simultánea asunción de la defensa de la persona física y la jurídica por el mismo Abogado, de acuerdo con lo consignado en los Antecedentes de la recurrida, lo cierto es que ahora nos hallamos, efectivamente y según el relato de hechos de la recurrida, ante una persona jurídica estrictamente instrumental o "pantalla" carente por tanto de cualquier actividad lícita y creada, exclusivamente, para la comisión de hechos delictivos (...) la sociedad meramente instrumental, o pantalla, creada exclusivamente para servir de instrumento en la comisión del delito por la persona física, ha de ser considerada al margen del régimen de responsabilidad del art. 31 bis, por resultar insólito pretender realizar valoraciones de responsabilidad respecto de ella, dada la imposibilidad congénita de ponderar la existencia de mecanismos internos de control y, por ende, de cultura de respeto o desafección hacia la norma, respecto de quien nace exclusivamente con una finalidad delictiva que agota la propia razón de su existencia y que, por consiguiente, quizás hubiera merecido en su día directamente la disolución por la vía del art. 129 CP, que contemplaba la aplicación de semejante consecuencia accesoria a aquellos entes que carecen de una verdadera personalidad jurídica en términos de licitud para desempeñarse en el tráfico jurídico o, en su caso, la mera declaración de su inexistencia como verdadera persona jurídica, con la ulterior comunicación al registro correspondiente para la anulación, o cancelación, de su asiento».

La conceptualización de personas jurídicas *imputables* e *inimputables* ha sido consolidada por el TS en otras resoluciones posteriores⁵⁵⁸, configurando desde el punto de vista de la responsabilidad colectiva, tres categorías de personas jurídicas que fueron ya esbozadas por la AN en el auto antes citado partiendo de planteamientos propuestos en la doctrina científica⁵⁵⁹: i) Aquellas que *operan con normalidad en el mercado* y a las que propia y exclusivamente se dirigen las disposiciones

⁵⁵⁸ Véase la STS nº 108/2019 de 5 de marzo (FJ 7): *«Es evidente pues, que conforme se relata en el apartado de hechos probados de la resolución recurrida, nos hallamos ante personas jurídicas estrictamente instrumentales o "pantalla", carentes por tanto de cualquier actividad lícita y utilizadas exclusivamente para la comisión de hechos delictivos. Por ello se encuentran totalmente al margen del artículo 31 bis del Código Penal (RCL 1995, 3170y RCL 1996, 777)»*, y la STS nº 534/2020, de 22 de octubre (FJ 4): *«En efecto, a las dos primeras de las mencionadas son imputables, pues solo una empresa con una mínima complejidad interna adquiere una capacidad autoorganizativa y, en consecuencia, permite hacerla responsable penalmente por las consecuencias derivadas de la "culpa organizativa", prevista por el artículo 31 bis del Código Penal. Por el contrario, las denominadas "sociedades pantalla" que no tienen otro propósito que delinquir o encubrir actividades ilegales, están al margen del sistema penal para las personas jurídicas, y, por lo tanto, no pueden gozar de los derechos y garantías que el mismo ofrece, siendo inimputables a todos los efectos penales. En estos casos el sistema de imputación vendrá dado por el mecanismo del "levantamiento del velo" dirigiendo la acción penal únicamente hacia las personas físicas que están detrás de la organización».*

⁵⁵⁹ En 2014 GÓMEZ-JARA en un comentario doctrinal a la citada resolución de la AN proponía una distinción tripartita entre empresas legales (ciudadanos corporativos) / empresas ilegales / sociedades pantalla, en Gómez-Jara Díez, C., *DLL*, cit., p. 3 y ss.; Igualmente, Hormazábal Malarée, H., «Personas jurídicas penalmente responsables y medidas cautelares: el auto de la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional de 19 de mayo de 2014», en *DLL*, nº 8368, 2014.

relativas a los modelos de organización y gestión previstos en los apartados 2 a 5 del artículo 31bis CP⁵⁶⁰. Mejor o peor organizadas, son penalmente imputables; ii) Aquellas sociedades que desarrollan una *cierta actividad mercantil, pero en su mayor parte ilícita*. Este tipo de sociedades serían las referidas por la regla 2ª del art. 66 bis CP, por lo que quedarían dentro del círculo de responsabilidad penal de las personas jurídicas y contando con una mínima actividad mercantil y desarrollo organizativo, serían del mismo modo penalmente imputables. No obstante, habría que matizar que a mi juicio puede resultar discutible la declaración de responsabilidad penal de este grupo de sociedades, pues siendo instrumentalizadas podría plantearse la problemática de si el delito se comete en su propio beneficio directo o indirecto (art. 31 bis, 1 a) y b) CP) o en el de quien la instrumentaliza. Sobre esta cuestión volveré más adelante, pero baste aquí adelantar que en el marco del *fraude carrusel* podría darse un doble beneficio directo e indirecto que pudiera permitir la responsabilidad penal del instrumento (beneficio directo) y de quien lo controla como tal (beneficio indirecto); iii) Aquellas sociedades que tienen un *carácter netamente instrumental*, es decir, que lo son totalmente, careciendo de cualquier tipo de actividad legal, incluso residual, y que de esa forma traspasan los límites de instrumentalidad previstos en la regla 2ª del art. 66 bis CP. Este tipo de sociedades son las que tendrían la consideración de *inimputables* en el proceso penal.

En definitiva, como refiere LUZÓN CÁNOVAS⁵⁶¹, una atenta lectura al régimen de responsabilidad de las personas jurídicas revela que este no ha sido diseñado para dar respuesta a la realidad de tales sociedades criminales. Partiendo de la posición jurisprudencial ya consolidada, las *truchas*, en tanto que *sociedades puramente instrumentales* por norma general, sin ningún tipo de actividad mercantil lícita, constituidas o reactivadas con la única finalidad de defraudar a la Hacienda Pública, serían *penalmente responsables y procesalmente inimputables*. Es decir, quedarían en teoría, o formalmente si se prefiere, dentro del alcance del art. 31 bis CP por detentar la *personalidad jurídica*, pero en el plano procesal, la imputación penal como primer paso hacia la declaración de responsabilidad penal devendría inviable, pues superarían los límites establecidos en la regla 2ª del art. 66 bis CP (que la actividad lícita sea menos relevante que la ilícita), quedando extramuros de la imputación penal y de las garantías aplicables a todo investigado como sugiere la jurisprudencia. Lo anterior no quiere decir que estas sociedades no sean destinatarias de ningún reproche por parte del ordenamiento penal, sino que estas deberán ser *disueltas*⁵⁶² sin más trámites que los necesarios para la constatación de su naturaleza exclusivamente delictiva ponderando siempre los intereses de terceros que pudieran estar en juego⁵⁶³. La decisión de calificar como

⁵⁶⁰ Entiéndase la referencia al precepto en la redacción dada por la reforma operada por la LO 5/2015, de 30 de marzo.

⁵⁶¹ Luzón Cánovas, A., «Personas jurídicas exentas y personas jurídicas excluidas de responsabilidad penal», en VV.AA., *La responsabilidad penal de las personas jurídicas*, 2018, p. 218.

⁵⁶² Habitualmente se ha afirmado en la doctrina que cuando nos encontramos ante *sociedades fachada* la disolución es la pena más adecuada por carecer de actividad lícita o de tenerla aquella es mínima en relación con la actividad ilícita y cuando la reiteración de comportamiento delictivo demuestra que el ente no es susceptible de resocialización, Véase, Baucells Lladós, J., «Las penas previstas para la persona jurídica en la reforma penal de 2010. Un análisis crítico», *EPC*, Vol. 23, 2013, p. 213; Dopico Gómez-Aller, J., en Ortiz De Urbina Gimeno, I. (Coord.), *Memento*, cit., p. 27.

⁵⁶³ Pone de relieve FARALDO CABANA con mucho tino que esa *disolución* no es una medida cautelar aplicable a las personas jurídicas con responsabilidad penal, ni una consecuencia accesoria aplicable cautelarmente a entes sin personalidad jurídica o a personas jurídicas a las que no se pueda exigir

puramente instrumental a la persona jurídica deberá adoptarse de forma razonada y motivada por el Juez o Tribunal, lo que debe permitir sin duda el debate contradictorio, dando entrada en el proceso penal a estas sociedades para determinar su capacidad o incapacidad para ser parte en el proceso⁵⁶⁴. Por demás, la exclusiva sanción de los individuos que dirigen este tipo de sociedades colmará todo reproche punitivo de la conducta, que podrá en su caso completarse con otros instrumentos como el *decomiso* o las *medidas cautelares reales*⁵⁶⁵. Cabe traer a colación la SAN nº 5/2021, de 3 de marzo⁵⁶⁶, que puede considerarse la primera sentencia que aplica las premisas aquí expuestas respecto a sociedades instrumentales en el marco del enjuiciamiento de un *fraude carrusel*. Aunque, cierto es, sin la distinción que apuntamos páginas atrás entre el concepto de *pantalla* o *buffer* del ámbito tributario (sociedad regular) y el concepto de *pantalla* del ámbito penal (sociedad instrumental)⁵⁶⁷:

«(...) Es cierto que, las denominadas sociedades "pantalla" tanto en la jurisprudencia del Tribunal Supremo (SSTS 154/2016, de 29 de febrero (RJ 2016, 600); 516/2016, de 13 de junio (RJ 2016, 2531); 455/2017, de 21 de junio (RJ 2017, 3939); y 583/2017, de 19 de julio (RJ 2017, 4864)), como en las Circulares de la Fiscalía a General del Estado 1/2011 (PROV 2011, 194326), y 1/2016, se caracterizan por la ausencia de verdadera actividad, organización, infraestructura propia, patrimonio, etc. (...), utilizadas como herramienta del delito o para dificultar su investigación, quedan fuera del sistema de imputación de responsabilidad penal de las personas jurídicas. Y desde este punto de vista, resulta insólito pretender realizar valoraciones de responsabilidad respecto de ellas, dada la imposibilidad congénita de ponderar la existencia de mecanismos internos de control y, por ende de cultura de respeto o desafectación hacia la norma, respecto de quien nace exclusivamente con una finalidad delictiva que agota la propia razón de su existencia y que, por consiguiente, quizás hubiera merecido en su día directamente la disolución por la vía del artículo 129 CP (RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777), que contemplaba la aplicación de semejante "consecuencia accesoria" a aquellos entes que carecen de una verdadera personalidad jurídica en términos de licitud para desempeñarse en el tráfico jurídico o, en su caso, la mera declaración de su inexistencia como verdadera persona jurídica, con la ulterior comunicación al registro correspondiente para la anulación, o cancelación de su asiento registral. Esta puede ser la situación de las sociedades mercantiles "truchas" y/o "pantallas", en definitiva instrumentales recogidas en

responsabilidad penal (art. 129 CP). Tampoco se trata de la pena para personas jurídicas prevista en el art. 33.7 b) CP, que no se puede imponer si no se exige a la entidad responsabilidad penal (a lo que añadimos nosotros la incongruencia que podría existir, al menos en el plano teórico, considerar a una persona jurídica inimputable o al margen del sistema de responsabilidad penal de las personas jurídicas y la vez ser sujeto destinatario de penas y aplicarle la más gravemente prevista). No cabe decir que se trata de la disolución que prevé el art. 520 CP como medida de imposición obligatoria contra las asociaciones ilícitas, porque no siempre se condena por un delito de asociación ilícita a la persona física penalmente responsable. Y, a modo de crítica, significa esta autora que ni la Fiscalía y la jurisprudencia han concretado su propuesta en ese sentido, dificultando la determinación del estatuto jurídico que corresponde a las sociedades instrumentales en el proceso penal, Faraldo Cabana, P., en Demetrio Crespo, E. / Sanz Díaz-Palacios, J.A. (Dirs.), *El delito fiscal*, cit., pp. 66-67.

⁵⁶⁴ Neira Pena, A.M., *AIS*, cit., pp. 300-302.

⁵⁶⁵ Luzón Cánovas, A., en VV.AA., *La responsabilidad*, cit., p. 218.

⁵⁶⁶ SAN nº 5/2021, de 3 de marzo (FJ 5).

⁵⁶⁷ Apunta el Excmo. Magistrado D. Fermín Javier Echarri Casi ponente de la sentencia referida en sus comentarios personales a la presente tesis doctoral que en su opinión está de acuerdo en que el concepto tributario y penal de las sociedades *pantalla* no es propiamente lo mismo. No obstante, refiere que al seguir el relato de las acusaciones en la sentencia se acaban confundiendo ambos conceptos.

el relato de hechos probados, respecto de las cuales no se ha deducido pretensión penal alguna por parte de las acusaciones (...)».

Otro tanto de lo mismo podría decirse en el plano de la prevención de delitos y la implementación de modelos de *compliance* en este tipo de sociedades. De ser imputables en principio les resultaría de aplicación la *eximente completa del debido control* o la *eximente incompleta de control insuficiente* (art. 31 bis 2 y 4 CP)⁵⁶⁸. Sin embargo, a mi modo de ver, resulta un debate estéril por inútil. De un lado porque como se ha dicho, de acuerdo con la ya consolidada jurisprudencia resultan *inimputables* y lo procedente es acordar directamente su *disolución*. De otro, porque implementar modelos de *compliance* en personas jurídicas que adolecen de una patología delictiva congénita al ser constituidas o reactivadas con el único propósito de servir de instrumento para cometer delitos es sencillamente absurdo. Y, de otro, por las propias características que presentan estas sociedades, que, por lo general, carecerán de un mínimo sustrato organizativo o estructural. Como afirma LUZÓN CÁNOVAS⁵⁶⁹, el régimen de supervisión de los subordinados, los programas de cumplimiento normativo o el catálogo de atenuantes conforman una regulación carente de sentido para reprimir las conductas cometidas al *socaire* de dichas estructuras. De ahí que en materia de *compliance* el concepto clave de los sistemas de gestión y los estándares de referencia sea el de *organización* y no propiamente el de *persona jurídica*⁵⁷⁰. Esta cuestión enlaza de forma coherente con aquellos planteamientos que abogan por considerar que la verdadera responsabilidad penal de las personas jurídicas solo puede predicarse de entidades con un mínimo sustrato organizativo (*rectius*: un mínimo de complejidad interna) y las que carecen de este, en puridad, no gozan de una identidad diferente de las de sus socios y/o administradores⁵⁷¹. Partiendo de esa posición, podría afirmarse en general que en todas aquellas sociedades carentes de estructura resultaría como mínimo extraña la implantación de sistemas de gestión de *compliance* penal, independientemente de si persiguen fines delictivos o no, pues no presentan una mínima complejidad interna sobre la que desplegar el modelo. GÓMEZ-JARA⁵⁷² aplica el *modus tollens* para explicarlo: los sistemas de gestión de *compliance* penal están

⁵⁶⁸ Nomenclatura utilizada por ZUGALDÍA ESPINAR para referirse a la exención de responsabilidad penal de la persona jurídica o su minoración prevenida en el art. 31 bis CP, en Zugaldía Espinar, J.M. (Dir.) / Moreno-Torres Herrera, M.R. (Coord.), *Lecciones de Derecho Penal. Parte General*, 3ª edición, 2016, p. 329.

⁵⁶⁹ *Ibidem*, cit., p. 218.

⁵⁷⁰ No puede desconocerse que los sistemas de gestión de *compliance* penal están diseñados para personas jurídicas con un mínimo sustrato. De hecho, el concepto clave de los sistemas de gestión es el de organización y no el de persona jurídica, Magro Servet, V., *Memento Experto: Compliance Penal. Aplicación en empresas*, 2020, p. 286.

⁵⁷¹ Véase sobre la progresiva distinción entre sociedades que presentan sustrato organizativo y aquellas que no: Maza Martín, J.M., *Delincuencia electoral y responsabilidad penal de los partidos políticos*, 2018, p. 253 y ss.; Gómez-Jara Díez, C. / Banacloche Palao, J. / Zarzalejos Nieto, J., *Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas. Aspectos sustantivos y procesales*, 2011, p. 30 y ss.; Dopico Gómez-Aller, J., «La responsabilidad penal de las personas jurídicas», en VV.AA., *Derecho penal económico*, cit., p. 133 y ss.; Del Rosal Blasco, B., «El concepto de persona jurídica a efectos penales», en Gómez-Jara Díez, C., *Persuadir y razonar: Estudios jurídicos en homenaje a José Manuel Maza Martín*, 2018, Tomo II, p. 1017 y ss.; Y, en la jurisprudencia, por todas, la STS nº 534/2020, de 22 de octubre (FJ 4).

⁵⁷² 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. 52.

concebidos para establecer cómo gestionar una organización de una determinada forma. Ausente dicha organización, carecen de sentido.

B. Sociedades en las que se decide delinquir: pantalla y bróker como sociedades tolerantes al delito.

A diferencia de las *truchas* que son utilizadas como instrumento para delinquir, tanto las sociedades que desempeñan el rol de *pantalla* (salvo las que presenten características de *trucha*) como el de *bróker*, con sus respectivos roles y perfiles, convergen en un mismo común denominador: el *animus defraudandi*. Una voluntad de defraudar instalada en los *órganos de gobierno* y la *alta dirección* de los que emana y desde los que se proyecta, en bloque, esa voluntad delictiva de la persona jurídica (principio de identificación)⁵⁷³. Esto es, la *junta general* en tanto que órgano supremo de gobierno de la sociedad (art. 159 LSC) y el *órgano administrador*, ya se trate de administrador único, varios administradores o un consejo de administración (art. 210 LSC)⁵⁷⁴.

Así pues, es la *alta dirección* la que, en el desarrollo de la actividad mercantil de la sociedad, prescindiendo de la observancia de los criterios basados en la ética empresarial (*business ethics*) y el cumplimiento de la legalidad (*legal compliance*) que deben presidir su actuar, decide crear el fraude ocupando la cúspide de la estructura delictiva organizada, o participar en aquel desempeñando un rol determinado para posibilitarlo. Con ello, lógicamente, alcanzarán el objetivo perseguido: obtener rédito económico y empresarial para la sociedad, y en definitiva o en última instancia, para los socios. Esa voluntad delictiva, que mana de la junta general y el órgano administrador, configurando así la voluntad defraudatoria de la sociedad, está dirigida principalmente a la defraudación a la Hacienda Pública, aunque no únicamente, pues en el ínterin de la mecánica defraudatoria también se ponen en peligro o lesionan otros bienes adyacentes jurídicamente protegidos como se ha visto. Lo anterior contraviene uno de los fundamentos en los que se asienta cualquier modelo de prevención de delitos que pretenda ser eficaz: el compromiso activo del órgano de gobierno y la *alta dirección* de la empresa con el cumplimiento de las normas y los estándares éticos como forma de determinar e impulsar la *cultura de fidelidad*

⁵⁷³ El *principio de identificación* es propio del *Common Law* y opera principalmente en el Derecho Británico. Según este, surge la responsabilidad penal corporativa cuando el delito se comete por una persona física que ostenta la dirección o expresa la voluntad de la organización, es decir, los altos ejecutivos o altos directivos. En otras palabras, cuando el delito lo comete lo que podríamos llamar la «mente dirigente» de la empresa, las «personas clave» de la misma situadas en el escalón más alto dentro de la organización y no cualquier empleado o agente de ella (*vid Tesco Supermarkets v. Naltrass* (1972), y anteriormente *Lennard's Carrying Co. Ltd. v. Asiatic Petroleum Co. Ltd.* (1915); Magro Servet, V., *Memento*, cit., p. 17.

⁵⁷⁴ En el modelo de estructuras organizativas más habitual, la representada por la llamada *empresa social*, cabe distinguir, como tres esferas separadas, la titularidad de las participaciones sociales, esto es, la *propiedad*, las funciones de *representación* y, finalmente, las competencias referentes a la *gestión, administración y dirección* de la empresa. A nivel *orgánico*, el órgano encargado de desarrollar las funciones y el ejercicio de los derechos sociales que corresponden a la propiedad del capital social de la empresa es la *Junta de Socios*. En lo que hace al ejercicio de las funciones de representación, esto es, la llamada «*gestión externa*», el mismo corre a cargo de los *legales representantes* y los *apoderados*. Por último, las competencias propias de la dirección, el gobierno y la gestión general o estratégica de la empresa, es decir, la llamada «*gestión social interna*», suelen ser asumidas por el *administrador*. Bolea Bardón, C. / Gómez Martín, V., «*Responsabilidad penal de las personas físicas*», en Corcoy Bidasolo, M. / Gómez Martín, V. (Dirs.), *Derecho Penal económico y de empresa*, cit., p. 45.

al Derecho y desde donde dicho compromiso se irradia hacia el resto de estratos de la sociedad⁵⁷⁵. Es lo que se conoce en el argot como *tone from the top*⁵⁷⁶. O, como lo describe SILVA SÁNCHEZ⁵⁷⁷ desde una perspectiva netamente penal, un deber (penalmente reforzado) de los directivos de formar en valores a sus subordinados. En ese sentido, convengo con este autor en que el comportamiento y la implicación del *consejo de administración* y de los *principales ejecutivos* son claves para trasladar una cultura de cumplimiento al resto de la compañía. Por el contrario, su hostilidad hacia estos modelos de organización y gestión, la ambigüedad, los mensajes equívocos o la indiferencia ante su implementación traslada a la compañía la idea de que el incumplimiento es solo un riesgo que vale la pena para conseguir un mayor beneficio económico⁵⁷⁸.

⁵⁷⁵ En ese sentido afirma NIETO MARTÍN que, en una organización, el papel de los líderes es fundamental para transmitir la importancia de una determinada tarea o los valores que deben regir la actividad de la entidad. Si los dirigentes no se comprometen, no asumen una responsabilidad directa y visible en la ejecución del programa éste no será del todo efectivo. Un programa de cumplimiento bien diseñado es mucho menos útil si no se aprecia el compromiso de los líderes y a la inversa, pese a que el sistema de cumplimiento tenga numerosos déficits, la implicación de la alta dirección puede compensarlos, Nieto Martín, A., «Fundamento y estructura de los programas de cumplimiento normativo», en el mismo / *et al.*, *Manual de cumplimiento penal*, cit., pp. 132 y 133; Por su parte SILVA SÁNCHEZ afirma que lo que está claro es que el impulso inicial para la implantación del modelo de prevención de delitos le incumbe al órgano de administración, que de modo permanente habrá de transmitir un apoyo a la instauración de la cultura de *compliance* en la empresa (mediante el denominado *tone from the top*), en Silva Sánchez, J.M., *Fundamentos del Derecho Penal de la empresa*, 2ª edición, 2016, p. 373; Esa idea es la que propugna el estándar UNE 19601:2017 en su apartado 5.1.1 relativo al órgano de gobierno cuando determina que este debe demostrar su liderazgo y compromiso en relación con el sistema de gestión de *compliance* penal y a tal fin debe: «establecer y defender como uno de los valores fundamentales de la organización (3.20) que las actuaciones de los miembros de la organización (3.17), sean siempre conformes al ordenamiento jurídico, en general, y al de naturaleza penal, en particular, promoviendo una cultura (3.8) de *compliance* adecuada en el seno de la organización (3.20)». Del mismo modo, también ha sido recogida ya en otros textos como la reforma de la LSC de 2014 o la publicación de la Guía de Buenas Prácticas de Sociedades Cotizadas de la CNMV de 2015. Por ejemplo, entre las «nuevas» obligaciones de competencia exclusiva del consejo de administración de las sociedades cotizadas referentes al cumplimiento normativo según recoge la LSC se encuentran (art. 529 ter LSC): i) la determinación de la política de control y gestión de riesgos incluidos los fiscales; ii) la supervisión de los sistemas internos de información y control; iii) la determinación de la política de gobierno corporativo de la sociedad y del grupo del que sea entidad dominante; iv) la organización y funcionamiento del consejo; v) la aprobación y modificación del reglamento interno del consejo. Asimismo, la LSC también refleja ese espíritu con la introducción de deberes de diligencia y lealtad para los consejeros de cualquier consejo de administración que deberán actuar en todo momento con discreción empresarial (*business judgement rule*) y siempre en interés de la sociedad. Haciendo cada vez más usual en los sistemas de gestión de cumplimiento la adopción de políticas de honorabilidad y de gestión empresarial prudente o políticas de *fit&proper*, en Abia González, R. / Dorado Herranz, G., *Implantación práctica de un sistema de gestión de cumplimiento – compliance management system*, 2017, p. 39.

⁵⁷⁶ Desde hace décadas, se viene reconociendo la importancia del llamado *tone at the top* (principio ya presente en COSO I en 1992 y popularizado en 2002 con la Ley Sarbanes-Oxley (SOX)). Es el compromiso del órgano de gobierno y la máxima dirección en observar conductas apropiadas, alineadas con la ética y el respeto a las normas cuando hablamos de *compliance*. Este compromiso afecta a los administradores y al equipo directivo, pero también a los propios responsables de *compliance* y a cualquier persona en el seno de la organización, Magro Servet, V., *Memento*, cit., p. 228; Véase en este sentido, Cir. 1/2016, FGE, cit., pp. 39, 44 y 52.

⁵⁷⁷ Silva Sánchez, J.M., «La evolución...» en Ragués i Vallès, R. / Robles Planas, R. (Dirs.). *Delito y empresa*, cit., p. 51.

⁵⁷⁸ *Ibidem*, p. 50.

Para ilustrar lo anterior desde el marco del *fraude carrusel* merece la pena traer a colación la STS nº 40/2020, de 6 de febrero⁵⁷⁹, en la que los socios fundadores de una mercantil que operaba como distribuidora final (*bróker*), actuando uno de ellos como administrador único, deciden llevar a cabo un *fraude carrusel* al IVA en connivencia con otros miembros de la alta dirección de la sociedad para obtener pingües beneficios económicos y de mercado:

«(...) Los socios constituyentes fueron los acusados Antonio, y su hermano Aureliano, actuando aquél como administrador único de la sociedad. Desde el mes de noviembre de 2003, el domicilio social estaba situado en la localidad de Cabanillas del Campo (Guadalajara), Polígono Industrial de Cabanillas nº 1, parcela 12-B. Durante los años 2004, 2005 y 2006, "Infinity System, S.L.", utilizó un sistema de aprovisionamiento de material informático procedente de sociedades españolas que le permitió justificar un IVA soportado ficticio por cuanto dimanaba de unas adquisiciones procedentes en última instancia de sociedades no declarantes ante la Hacienda española y que, por tanto, jamás ingresaban las correspondientes cuotas devengadas por IVA repercutido. Para diferir el vínculo entre el distribuidor final la mercantil "Infinity System, S.L.", y las sociedades primeras adquirentes en España, también denominadas "truchas" o "missing traders", el acusado Antonio, de común acuerdo con su hermano Aureliano, así como con algunos miembros del "staff" directivo de la empresa, en concreto, el Director Financiero Jacobo, el Director de Operaciones Isaac, y el Director del Departamento de "Trading" Benigno, concertaron con los cuatro proveedores directos de su sociedad "Infinity System, S.L." ("Choose & Buy, S.L.", Opción Computer, S.A., "International Computer Enterprises, S.A." y Stringana Vebaar, S.R.L.) que los aprovisionamientos a ésta procedieran de una cadena de sociedades "pantallas" y "truchas" defraudadoras a la Hacienda Pública».

Partiendo de ese escenario, dos son las cuestiones cuyo tratamiento se revela necesario analizar respecto a las sociedades que desempeñan el rol de *pantalla* y *bróker* cuando los delitos cometidos en su seno traen origen en la conducta desplegada de forma dolosa y en bloque por las personas físicas que obran en su nombre y que manifiestan su voluntad de actuar: i) la posibilidad de atribuirles responsabilidad penal con arreglo al art. 31 bis CP partiendo de su perfil societario y las formas de atribución de responsabilidad penal previstas para las personas jurídicas, y; ii) la (in-)eficacia de implementar en ellas modelos de *compliance* para prevenir y descubrir la participación en el fraude y la comisión de delitos atendiendo a la voluntad (delictiva) de la persona jurídica formada y expresada en los propios órganos de gobierno.

- i) *Posibilidad de atribuir responsabilidad penal a las sociedades pantalla y bróker con arreglo al art. 31 bis CP.*

En cuanto a la primera cuestión, las sociedades que desempeñan el rol de *pantalla* y *bróker* son *prima facie* personas jurídicas perfectamente constituidas con arreglo a Derecho. Están dotadas de *personalidad jurídica*, tienen un mínimo substrato o complejidad organizativa, desarrollan una actividad real operando en el tráfico jurídico con total normalidad y aparentemente se muestran respetuosas con el ordenamiento jurídico. Al menos, en la parcela de actividad lícita que desarrollan que suele ser mayoritaria o principal. Sobre esa base, son personas jurídicas que *a priori* no presentan problemas respecto a su inclusión en el ámbito de aplicación del sistema de responsabilidad previsto en el art. 31 bis CP, sin perjuicio de los casos de *pantallas* con perfil de *trucha* que quedarían excluidas. En realidad, constituirían el modelo societario prototípico para

⁵⁷⁹ STS nº 40/2020, de 6 de febrero (AH 2).

el que está diseñado el sistema de responsabilidad penal de las personas jurídicas (principalmente la sociedad *bróker*).

Así, las conductas criminales realizadas por el órgano administrador o por la parte elevada de la cúspide jerárquica de mando en la sociedad, es decir, quienes tienen el poder de decisión en aquella, permiten la posibilidad de la reprochabilidad penal propia de la sociedad cuando son realizadas en su beneficio directo o indirecto. Tanto si se trata de conductas *activas* (presentando autoliquidaciones fraudulentas, solicitando devoluciones indebidas de IVA, falseando documentos, llevando contabilidad irregular, concertándose y operando de forma organizada con otros sujetos, etc.) como *omisivas* (no impedir las acciones anteriores, omitir la presentación de autoliquidaciones etc.) en ambos casos dolosas, tales conductas y su falta de vigilancia y control pueden fundamentar la «culpabilidad» propia de la persona jurídica a la que representan y en cuyo nombre actúan (tesis de la autorresponsabilidad) de acuerdo con el art. 31 bis 1 a) CP). De la misma forma, cuando las acciones criminales han sido llevadas a cabo por empleados *en el ejercicio de sus funciones sociales* por iniciativa propia y no por encargo (en este caso estaríamos en una relación jerarquizada de responsabilidad) y en beneficio directo o indirecto de la persona jurídica por haber incumplido gravemente los directivos los deberes de supervisión, vigilancia y control de su actividad, también podría determinarse la reprochabilidad penal propia de la persona jurídica (art. 31 bis 1 b) CP). Aunque en este caso como se verá, resulte ser, a mi juicio, una posibilidad en principio materialmente inviable.

El sistema de responsabilidad penal de las personas jurídicas regulado en el art. 31 bis CP no se ha revelado *omnínodo*, esto es, omnicompreensivo de todas las sociedades dotadas de personalidad jurídica, sino parcial o relativo, en el que solo tienen cabida aquellas que presentan un mínimo de complejidad estructural u organizativa⁵⁸⁰. Las sociedades dotadas de personalidad jurídica que se revelan como la excepción a este sistema de atribución de responsabilidad penal⁵⁸¹, junto con las ya referidas sociedades instrumentales y las de utilidad pública, son aquellas de *reducidas dimensiones* respecto de las cuales la jurisprudencia sostiene la *inexistencia de delito corporativo* por la vía de la *inimputabilidad*⁵⁸². Como ya se ha adelantado, la verdadera responsabilidad penal de las personas jurídicas solo puede predicarse de entidades con un mínimo *substrato organizativo* y las que carecen de este, en puridad, no gozan de una identidad diferente

⁵⁸⁰ El CP no hace referencia alguna a esta cuestión de la *complejidad organizativa* de las personas jurídicas. Ha tenido que ser la doctrina y jurisprudencia las que han ido modulando el alcance del sistema de atribución de responsabilidad penal de las personas jurídicas desde planteamientos problemáticos surgidos en la práctica forense. No parece demasiado descabellado vaticinar que en un futuro el legislador español introduzca alguna modulación en el art. 31 bis CP en este sentido. Véase en la jurisprudencia reciente sobre la *complejidad organizativa* la STS nº 894/2022, de 11 de diciembre (FJ 4).

⁵⁸¹ Véase sobre la exclusión de determinadas personas jurídicas como sujeto activo de delitos, Díez Ripollés, J.L., *RAD-InDret*, cit., p. 10 y ss.; Boldova Pasamar, M.A., *EPC*, cit., p. 233 y ss.

⁵⁸² Véase sobre la posición *a favor* de la inexistencia de *delito corporativo* en sociedades de reducidas dimensiones: STS nº 746/2018 de 13 de febrero (FJ 5); SJP nº 8 de Madrid de 13 de febrero (FJ 4); SAP Madrid nº 882/2019, de 10 de diciembre (FJ 6); SAP La Rioja nº 464/2019, de 10 de diciembre (FJ 2); SAP Madrid nº 22/2020, de 20 de enero (FJ 3); Véase sobre la posición *en contra* SAP Valencia nº 84/2015, de 20 de febrero (FJ 3); SAP Zaragoza nº 575/2016, de 1 de diciembre (FJ 8); SAP Valencia nº 417/2017, de 15 de junio (FJ 1); SAP Pontevedra nº 38/2017, de 30 de junio (FJ 3).

de las de sus socios y/o administradores⁵⁸³. Así es que, cuando se trata de sociedades tan pequeñas que el *socio único* es al mismo tiempo el administrador e incluso un empleado, donde no existe una voluntad diferenciada entre persona jurídica y socio único administrador y cuyo patrimonio se haya confundido con el de la sociedad, carece de sentido exigir como persona jurídica la *cultura de respeto a la norma* intrínseca en la base del delito corporativo⁵⁸⁴. La coincidencia entre sujeto activo y sociedad es tal que provoca una imposibilidad congénita de ponderar la existencia de mecanismos de control interno y ello sin perjuicio de la afectación al principio *non bis in idem* que podría producirse de sancionar conjuntamente a la persona jurídica y al socio único por la comisión del delito por este último. En palabras de DOPICO GÓMEZ-ALLER⁵⁸⁵, al no existir una verdadera alteridad entre la persona jurídica y la persona física del administrador, se produce un solapamiento volitivo y patrimonial, que, para el caso de atribuir responsabilidad penal a los dos sujetos, supondría una vulneración del principio *non bis in idem*. Conviene matizar con LUZÓN CÁNOVAS⁵⁸⁶ que el fundamento de la prohibición del referido principio no viene dado por el número de socios de la persona jurídica sino por la ausencia de una mínima *complejidad interna* que impida su adecuada distinción de la persona física que le ha transferido la responsabilidad.

Sin perjuicio de lo anterior, nuevamente se trae a colación la SAN nº 5/2021, de 3 de marzo, que matiza estas premisas acudiendo a un criterio material y no formal al entender concurrente la capacidad penal en dos sociedades que disponían de una importante actividad económica pero no de una estructura organizativa compleja dadas las características de la actividad mercantil que desarrollan en el sector de los hidrocarburos:

«En el caso que nos ocupa, respecto a las sociedades mercantiles "Ital Refining, S.L." y "Meridium Petroleum, S.L.", si bien es cierto que, pueden confundirse ambas personalidades jurídicas, y que la estructura organizativo-corporativa, debido a la actividad desarrollada, no necesita ser excesivamente compleja, encontrándonos ante personalidades jurídicas distintas, que desarrollan una actividad lícita, y otra ilícita, pero que participan en un sector económico, debidamente regulado, con unos requisitos rigurosos para poder participar en el mismo, como el capital mínimo desembolsado al que nos hemos referido anteriormente (...) Para desarrollar tal actividad, consistente en la compraventa de hidrocarburos al por mayor, no es necesaria una gran estructura organizativo-empresarial, máxime en casos como el que nos ocupa, en el que se utiliza la empresa como instrumento del fraude, y la casi totalidad de las sociedades instrumentales descritas en el

⁵⁸³ Véase en este sentido, Gómez-Jara Díez, C., *Compliance Penal*, cit., p. 46; Magro Servet, V., *Memento*, cit., p. 286; En la jurisprudencia, la STS nº 264/2022, de 18 de marzo (FJ 9); SAN nº 5/2021, de 3 de abril (FJ 5) que aplica las premisas referidas respecto a inimputabilidad de sociedades sin substrato organizativo en el enjuiciamiento de un *fraude carrusel*.

⁵⁸⁴ Afirma GONZÁLEZ CUSSAC que en los supuestos de pequeñas empresas será frecuente no poder diferenciar las esferas de responsabilidad de la persona física administrador único de la concerniente a la sociedad. Por consiguiente, la identidad de sujetos no supera el test de constitucionalidad exigible. Prueba de ello es lo dispuesto por el propio legislador en el art. 31 ter 1º: «(...) Cuando como consecuencia de los mismos hechos se impusiere a ambas la pena de multa, los jueces o tribunales modularán las respectivas cuantías, de modo que la suma resultante no sea desproporcionada en relación con la gravedad de aquellos», González Cussac, J.L., en Górriz Royo, E. / Matallín Evangelio, A. (Coords.) / González Cussac, J.L. (Dir.), *Comentarios*, 2ª edición, cit., p. 173.

⁵⁸⁵ Dopico Gómez-Aller, J., en VV.AA., *Derecho penal económico*, cit., p. 136; Véase Cir. 1/2011, FGE, cit., p.19; En el mismo sentido, Cir. 1/2016, FGE, cit., pp. 29-30 y 50-51.

⁵⁸⁶ Luzón Cánovas, A., en VV.AA., *La responsabilidad*, cit., p. 221; Véase en el mismo sentido, Gómez-Jara, Díez, C., *El Tribunal Supremo ante la responsabilidad penal de las personas jurídicas*, 2017, pp. 169-170.

relato de hechos probados, simulaban una actividad comercial inexistente, como la compraventa de metales preciosos, siendo además controladas por los acusados, siguiendo instrucciones de los acusados Rodolfo y Fermín (...) las personas jurídicas acusadas "Ital Refining, S.L.", y "Meridium, Petroleum, S.L.", son imputables por los delitos fiscales cometidos, en virtud de lo dispuesto en los artículos 310 bis, 305 CP (RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777), en relación con el artículo 31 bis del mismo».

En cualquier caso, salvo que se trate de *sociedades unipersonales* en las que existe una coincidencia de voluntades y patrimonio entre el socio único/administrador y la persona jurídica, las sociedades *pantalla* y *bróker* quedarían sujetas, en principio y salvo una valoración del caso concreto, a responsabilidad penal por vía del art. 31 bis CP respecto de los delitos cometidos por la participación voluntaria en el *fraude carrusel*. Digo en principio, porque existe otro escollo no menos relevante derivado de la propia regulación del art. 31 bis CP y que podría impedir la responsabilidad penal, al menos de la *pantalla*, por su papel de *encubridora* en el fraude desde una perspectiva de conjunto. Me estoy refiriendo ahora a la problemática existente entorno a la atribución de responsabilidad penal a la persona jurídica por la *participación* en el delito de otro. En este caso, las conductas de *cooperación necesaria* y *complicidad* de los sujetos físicos vinculados a una de estas sociedades de la trama en la ejecución del delito fiscal de un tercero (*bróker*). Una cuestión que no ha sido abordada en la jurisprudencia actualmente pero sí por la doctrina, aunque no de forma prolija.

Dispone el art. 31 bis 1 apartados a) y b) CP, en la doble vía de imputación que regula, que las personas jurídicas serán penalmente responsables de «*los delitos cometidos*» por sus directivos y subordinados. El precepto, para atribuir responsabilidad penal a las personas jurídicas, parece referir, en los dos títulos de imputación, la exigencia de la *autoría* del delito por parte de sus directivos o subordinados y no las formas de *participación* en él (*complicidad* y *cooperación necesaria*) o la *instigación*⁵⁸⁷. Desde ese prisma, convengo con LASCURAÍN SÁNCHEZ⁵⁸⁸ que

⁵⁸⁷ Esta cuestión no fue abordada en profundidad por la doctrina inicialmente. No obstante, a partir de la reforma operada por la LO 1/2015, de 30 de marzo, del Código Penal sí suscitó el interés de buena parte de ella. Véase en el sentido restrictivo de incluir únicamente la autoría en la expresión «*delitos cometidos*», Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal económico y de la empresa. Parte General*, 6ª edición, 2022, cit., p. 588; con matices Silva Sánchez, J.M., «*La responsabilidad penal de las personas jurídicas en Derecho español*», en Montaner Fernández. R. (Coord.) / Silva Sánchez, J.M. (Dir.), *Criminalidad de empresa y Compliance*, 2013, p. 23; Lascuraín Sánchez, J. A., «*¿Penamos a la persona jurídica por conductas de participación?*», *Almacén del Derecho*, 2019, (Disponible en línea: <https://almacendederecho.org/penamos-a-la-persona-juridica-por-conductas-de-participacion/>, última consulta: 29 de abril de 2020); Gómez Tomillo, M., *Introducción a la responsabilidad penal de las personas jurídicas en el sistema español*, 2ª edición, 2015, p. 86; Fernández Teruelo, J.G., *Parámetros*, cit., p. 108; Véase en un sentido laxo favorable a la inclusión de la participación e instigación, Gómez Martín, V., *Actualización*, p. 10; Gómez Martín, V. / Valiente Iváñez, V. / Cigüela Sola, J., «*Responsabilidad penal de la persona jurídica*», en Corcoy Bidasolo, M. / Gómez Martín, V. (Dirs.), *Derecho Penal económico y de empresa*, cit., p. 163; Feijóo Sánchez, B.J., «*Las características básicas de la responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Código Penal español*», en VV.AA., *Tratado de responsabilidad penal de las personas jurídicas*, 2016, p. 71; Mir Puig, S. *Derecho Penal*, 10ª Edición, p. 841 (*in memoriam*); Cir. 1/2016, FGE, cit., p. 9; Silva Sánchez, J.M., «*La exigente de modelos de prevención de delitos. Fundamento y bases para una dogmática*», en Ragués i Vallés, R. / Robles Planas, R. (Dirs.), *Delito y empresa*, cit., p. 250; Aguilera Gordillo, R., *Manual*, 2ª edición, cit., pp. 337-338; Turienzo Fernández, A., *La responsabilidad penal del compliance officer*, 2021, pp. 206-207.

⁵⁸⁸ Véase esta posición fundamentada con argumentos sólidos en Lascuraín Sánchez, J. A., *Almacén del Derecho*, cit.; en el mismo sentido, Gómez Tomillo, M., *Introducción*, 2ª edición, cit., p. 86.

únicamente podría generarse la responsabilidad penal de la persona jurídica, con respeto absoluto al principio de legalidad penal, si el delito hubiera sido cometido en concepto de *autor* por un directivo o por aquellos sometidos a su autoridad. El motivo que subyace es doble apunta el autor: semántico y sistemático. 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. Con su intervención dolosa en la ejecución del hecho dominado por el *autor* únicamente ayuda a este a cometerlo. Únicamente con un ejercicio de retorsión podrían entenderse incluidas en la expresión prevista en los dos títulos de imputación «*delitos cometidos*» las formas de participación e instigación. Rozando, en tal caso, incluso, la analogía contra reo. 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 él⁵⁸⁹, 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, frontalmente opuesta al principio constitucional de *proporcionalidad* y al de *intervención mínima* del Derecho Penal ya superada actualmente⁵⁹⁰.

Pues bien, sobre la base de lo anterior, si aceptamos la exclusión de las formas participativas en los títulos de imputación del art. 31 bis CP, entiendo que en coherencia habría que descartar la atribución de responsabilidad penal a la *pantalla* como persona jurídica desde la perspectiva de conjunto de la mecánica del *fraude carrusel*. Sin perjuicio, eso sí, de la posibilidad de responsabilizar penalmente a las personas físicas concretas que obran en su nombre. La razón es que el rol que desempeña la *pantalla* en el fraude no es otro que la de mero partícipe amparando a los organizadores de la trama, verdaderos autores de los delitos contra la Hacienda Pública, cooperando a la defraudación de aquellos mediante la obstaculización del seguimiento de las operaciones fraudulentas y los nexos de conexión entre ellos. No es infrecuente en la práctica imputar a la *pantalla* su propio delito fiscal cuando hubiera soportado el IVA repercutido de la *trucha*, pero no lo hubiera pagado realmente y hubiera presentado su declaración tributaria con la base imponible minorada mediante el mecanismo de la deducción de IVA ficticiamente soportado. Sin embargo, a mi juicio, este enfoque *micro* no es el ideal si atendemos a la propia mecánica del fraude. No se trata de un fraude individualizado como ya se ha visto, sino que, con mayor amplitud, consiste en una conjura de múltiples operadores físicos y jurídicos para defraudar. Donde unos sujetos son los verdaderos defraudadores, los que tienen el dominio del hecho y dirigen a los demás, y otros con su aportación participan de él como un eslabón más del engranaje. La conducta que lleva a cabo la *pantalla* constituye un fragmento del *fraude carrusel*, un eslabón más en la cadena fraudulenta. Individualizar esta conducta, desde una perspectiva excesivamente acotada, llevaría a considerarla como un posible fraude tradicional al IVA en operaciones interiores, cuando en realidad forma parte de una trama fraudulenta intracomunitaria de mayor envergadura. De ahí que, a mi modo de ver, perseguir por su propia defraudación a los

⁵⁸⁹ Véase Cuerda Riezu, A., «El principio constitucional de responsabilidad penal por el hecho», *ADP*, Vol. 62, 2009, p. 215 y ss.; Rodríguez Ramos, L., «La culpabilidad en los delitos cometidos por la persona jurídica», *DLL*, nº 7694, 2011, p. 6; Boldova Pasamar, M.A. / Rueda Martín, M.A., «Responsabilidad de las personas jurídicas en el Derecho Penal español», en Pieth, M. / Ivory, R. (Dirs.), «*Corporate Criminal Liability: Emergence, Convergence and Risk*», 2011. p. 277; Artaza Varela, O., *La empresa como sujeto de imputación de responsabilidad penal. Fundamentos y límites*, 2013, p. 360 y ss.

⁵⁹⁰ Lascurain Sánchez, J. A., *Almacén del Derecho*, cit.

sujetos que colaboran en la defraudación de los verdaderos responsables de la trama podría dificultar o incluso impedir la persecución de estos últimos, pues podrían quedar al margen del proceso penal al no dirigir correctamente la acción penal contra ellos. Así lo entendió acertadamente el Observatorio de Delito Fiscal⁵⁹¹, cuando afirmaba que puede carecer de sentido centrar la investigación, la denuncia y la posible condena sobre eslabones aislados de la trama, sin tener en cuenta el papel y responsabilidad que asumen en el conjunto de esta.

Por lo que respecta a la sociedad *bróker*, la atribución de responsabilidad penal vendrá normalmente por la obtención de devoluciones indebidas de IVA completando el mecanismo del fraude. También, en su caso, cuando proceda a deducir cuotas de IVA ficticiamente soportadas. Si se constata el conocimiento y la voluntad de participación en la cadena de transmisiones fraudulenta, o directamente su creación (por parte de sus dirigentes), será penalmente responsable sin perjuicio de los supuestos en los que se trate de una *sociedad unipersonal inimputable* ya explicados. En tales casos se procederá a su disolución y a dirigir la acción penal directamente contra la persona física que opera tras ella. Mayores problemas se plantean en los casos en los que la sociedad *trucha* que defrauda a la Hacienda Pública eludiendo el pago del IVA al inicio de la cadena estuviera controlada por el *bróker* en condición de persona jurídica administradora o en una relación matriz-filial. Aunque estos supuestos constituyen una de las formas más primitivas y groseras del fraude por la eventual facilidad de identificación de la *distribuidora* como verdadera responsable y beneficiaria de la trama, nada obsta a que puedan darse al menos en el plano teórico. Todavía hoy pueden encontrarse algunos supuestos en los que la vinculación entre las sociedades utilizadas como instrumento para cometer delitos y las que las controlan no solo existe en el marco del plan delictivo, sino que se trata de una vinculación jurídica constituida con arreglo al ordenamiento jurídico⁵⁹².

Sobre estos supuestos dos cuestiones merecen ser planteadas aquí en mera hipótesis, aunque trataré de dar respuesta a ellas con mayor amplitud en un capítulo ulterior: la posibilidad o no de responder penalmente de la defraudación tributaria cometida por la *trucha* administrada o dominada por el *bróker* (primera vía de acción penal) y la atribución de responsabilidad penal al *bróker* por la deducción u obtención de devoluciones indebidas de IVA en aplicación de la *tesis de la simulación* (segunda vía de acción penal). En el *primer caso*, de dirigir la acción penal contra la *trucha*, baste aquí indicar que sería altamente discutible que el *bróker* persona jurídica (*extraneus*) llegara a responder penalmente de la defraudación tributaria cometida por la *trucha* que administra o domina (*intraneus*). No obstante, a pesar de ser el verdadero beneficiario del delito fiscal pero no el obligado tributario, el representante designado para ejercer las funciones de administración en la administrada es un sujeto *prima facie* idóneo para generar su

⁵⁹¹ Informe Observatorio del delito fiscal, cit., p. 83.

⁵⁹² En este sentido resulta interesante la SAP Pontevedra nº 255/2020, de 11 de noviembre, que resuelve un supuesto de delito fiscal en un grupo de empresas en la que es condenada la persona que gestiona el grupo junto con la sociedad que realiza la actividad mercantil y en la que se presentan las declaraciones tributarias fraudulentas. El administrador de hecho de la sociedad defraudadora utilizó a otras empresas del grupo en las que figura como administrador único, que eran insolventes y carentes de actividad, para emitir múltiples facturas que generaron un IVA soportado deducible y que permitieron a la sociedad defraudadora cometer el delito fiscal. Aunque no se trate en puridad de un *fraude carrusel* sino de una defraudación tributaria al IVA genérica, el supuesto ejemplifica como todavía hoy existen casos en los que en el marco de la delincuencia empresarial se evidencia el poco esmero de algunos delincuentes fiscales por ocultar su identidad para intentar evitar su responsabilidad penal.

responsabilidad penal. Incluso, a través de la figura del administrador de hecho cuando desde el *bróker* se impartieran instrucciones para cometer el delito a la persona física designada para ejercer el cargo de administrador en la *trucha* o *filial*. Una cuestión de gran interés que merece un análisis más amplio en el capítulo siguiente. En el *segundo caso*, si se opta por la aplicación de la *tesis de la simulación*, como aquí se sostiene, la solución implicaría mayor simplicidad dogmática. Pasaría por acreditar que las operaciones *conduit-trucha-(pantalla)-bróker* son simuladas para ocultar las verdaderas operaciones mercantiles subyacentes y suprimirlas de la realidad fáctica para dejar al descubierto las AIB reales con IVA neutro realizadas por el *bróker* con el verdadero proveedor que permanece oculto a la Administración Tributaria. De ahí, proceder a recalificar esas operaciones como AIB despojando al *bróker* del IVA soportado de la *trucha* por inexistente y provocando la responsabilidad penal por su propio delito fiscal cometido mediante la deducción u obtención de la devolución de ese IVA simulado⁵⁹³.

- ii) *Posibilidad de implementar modelos de organización y gestión en las sociedades pantalla y bróker dirigidos a prevenir y descubrir la participación en el fraude y la comisión de delitos.*

Respecto a la segunda cuestión que planteaba al principio, distinto panorama acontece en el plano de la prevención, la creación o participación en el fraude, la comisión de delitos y la implementación de modelos de *compliance* idóneos y eficaces con los que poder exonerar o minorar la responsabilidad penal de las sociedades.

De entrada, conviene significar que, en materia de cumplimiento normativo, ya la Directiva 2013/34/UE de 26 de junio⁵⁹⁴, establecía diversos niveles de exigencia a las sociedades dependiendo de la naturaleza y tamaño que presenten en el tráfico mercantil (micro, pequeñas o medianas y grandes)⁵⁹⁵ y que pueden servir de referencia en materia de *compliance penal*. Una categorización de tales exigencias que parece haber sido acogida también tanto por la FGE⁵⁹⁶ como por el TS⁵⁹⁷. Partiendo de las previsiones contenidas en la Directiva, las *microempresas*, aquellas que emplean a menos de 10 trabajadores y cuyo volumen de facturación o balance general anual es inferior a 2 millones de euros⁵⁹⁸, serían consideradas semi-imputables y les sería de aplicación las disposiciones del art. 31 ter CP respecto a la modulación de las penas

⁵⁹³ Véase en este sentido, Alonso González, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., pp. 311 y 312.

⁵⁹⁴ Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 26 de junio de 2013 sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo.

⁵⁹⁵ Véase además el Anexo I del Reglamento (UE) n° 651/2014 de la Comisión de 17 de junio de 2014 por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los arts. 107 y 108 del TFUE.

⁵⁹⁶ Cir. 1/2016, FGE, cit., p. 62.

⁵⁹⁷ STS n° 893/2021, de 18 de noviembre (FJ 2).

⁵⁹⁸ Véase art. 2.3 del Anexo I del Reglamento (UE) n° 651/2014 de la Comisión de 17 de junio.

imponibles⁵⁹⁹. En cuanto a las exigencias del *compliance*, aquellas deberían ser *mínimas*, al no existir una identidad independiente y diferenciada de las personas físicas que las controlan⁶⁰⁰. Respecto a las *pequeñas y medianas empresas*, sociedades con un substrato organizativo relevante y una alteridad entre propiedad y patrimonio real, que ocupan a menos de 50 trabajadores, facturación anual y balance general no superiores a 10 millones de euros, en el caso de las primeras, y menos de 250 trabajadores, con volumen de negocios anual que no excede de 50 millones de euros o balance general no superior a 43 millones de euros en el de las segundas⁶⁰¹, estas serían plenamente imputables y las exigencias de implementación de sistemas de gestión de *compliance* cobrarían pleno sentido y necesidad. Por último, en cuanto a las *grandes empresas*, cuyo número de trabajadores, facturación y balance general se halla por encima de las cifras referidas para las anteriores categorías, representan al actor corporativo por excelencia, por lo que serían plenamente imputables y en las que las exigencias de *compliance* despliegan todo su alcance⁶⁰².

Lo anterior hay que conectarlo con lo explicado en el apartado inmediatamente anterior respecto a la determinación de la capacidad penal de las sociedades que operan en el *fraude carrusel*. Cuando las sociedades que actúan como *pantalla* y *bróker* presentan las características que las hacen compatibles con el sistema de responsabilidad penal del art. 31 bis CP habrá que determinar, atendiendo a su tamaño, de qué tipo de sociedades se trata: microempresas, pequeñas y medianas empresas o grandes empresas. De ahí, tomando como base las premisas extraídas de lo referido *supra*, podrá determinarse la mayor o menor exigencia de obligaciones de *compliance* a aquellas. Basculando desde una exigencia mínima en caso de ser microempresas hacia una exigencia máxima cuando fueran grandes empresas pasando por el nivel intermedio o normal de tratarse de pequeñas o medianas empresas, que será lo más habitual.

Centrando la cuestión que se trata de plantear aquí, aun partiendo de la posibilidad de hacer penalmente responsable al menos a la sociedad que actúa como *bróker* en los supuestos que se ha visto, la implantación de modelos de *compliance* en la *pantalla*, y en el propio *bróker*, podría no resultar eficaz en los casos en los que lo que se pretende evitar es precisamente lo que se persigue desde estas sociedades: la comisión de delitos. Es decir, casos de sociedades sin tono ético o tolerancia al delito. En efecto, puede ocurrir, y no será nada infrecuente, que la voluntad de cometer delitos se encuentre ínsita en la persona jurídica como ya se ha visto. Es decir, tanto socios (junta general) como el administrador (órgano de administración), órganos de los que emana la voluntad de la persona jurídica, en su conjunto deciden que la defraudación de IVA es la estrategia fiscal ideal para obtener mayores beneficios económicos y de mercado (ilícitos) u optimizarlos y la ejecutan mediante la creación de *fraudes carrusel* o la participación en otros ya existentes utilizando su estructura. O puede ocurrir, simplemente, que lo decidan para no verse

⁵⁹⁹ Véase sobre la cláusula de modulación de la pena de multa del art. 31 ter CP, por todas, la reciente STS nº 36/2022, de 20 de marzo (FJ 6-8).

⁶⁰⁰ Véase STS nº 264/2022, de 18 de marzo (FJ 9).

⁶⁰¹ Véase art. 2.1 del Anexo I del Reglamento (UE) nº 651/2014 de la Comisión de 17 de junio.

⁶⁰² Véase SAN nº 5/2021, de 3 de marzo (FJ 5).

expulsados del mercado (*crowding out*)⁶⁰³ al estar el sector en el que operan completamente contaminado por el fraude. Estos supuestos, mucho menos explorados en la jurisprudencia, que no se fundamentan en una actuación omisiva de los directivos sino en las ganas y la voluntad de actuar en contra de la legalidad penal como acertadamente apunta VELASCO NÚÑEZ al referirse a ellos en su contexto de estudio⁶⁰⁴, plantean una interesante cuestión que necesita de cumplida respuesta. Me refiero a si puede resultar eficaz implementar modelos de *compliance* en sociedades en las que la decisión de delinquir nace de la *alta dirección* en bloque porque en términos económicos y de mercado, *a priori*, pueda resultarles rentable y no de directivos individualizados (descontrolados) que llevan a cabo una mala gestión de la sociedad (*in organizando, eligendo, gestionando*) contraviniendo la voluntad real de cumplimiento de la legalidad de la empresa (incluso cuando todavía no se haya implantado un modelo de organización y gestión pero de su actuar pueda deducirse una intolerancia al delito)⁶⁰⁵.

Bajo mi punto de vista, parece que poco o nada puede hacerse cuando quien debe impulsar la cultura de fidelidad a la norma es precisamente quien decide y tiene voluntad de repudiarla. La esencia del *compliance* sienta su base en la voluntad de la organización emanada de la *alta dirección* (compromiso y liderazgo) de dotarse de un marco normativo *ad intra* con el que autorregularse y poder cumplir de forma efectiva con las dos fuentes de obligaciones de *compliance* ya citadas en el Capítulo I: la ley (*requirements*) y los compromisos adquiridos voluntariamente por la sociedad (*commitments*). Es coherente, como afirma SILVA SÁNCHEZ⁶⁰⁶, que el modelo de organización y gestión promovido por el órgano de administración prevea medidas de vigilancia sobre sus propios miembros al completo. Ahora bien, si se parte de una voluntad de cometer delitos en bloque por parte de aquellos, difícilmente puede resultar eficaz implementar un marco autorregulatorio en la persona jurídica dirigido a la prevención de delitos, salvo que lo que se pretenda sea proyectar una imagen falsa o engañosa de cumplimiento normativo frente a terceros (*compliance* de papel)⁶⁰⁷, o peor aún, encubrir los incumplimientos mediante la determinación de las conductas a ocultar y la forma de hacerlo (modelos degenerados de *compliance*)⁶⁰⁸. Es más, en mi estricta opinión, podría resultar incluso paradójico que aquellos

⁶⁰³ Efecto de expulsión de la actividad regular al disponer de una mejor posición competitiva en el mercado dado que sus precios, por mor del fraude al IVA, son sensiblemente más bajos que los de la competencia, Moreno Castejón, T. / Marín Vacas, V. / Hurtado Puerta, J., *CF-IEF*, cit., p. 158.

⁶⁰⁴ Velasco Núñez, E., *10 años*, cit., p. 67.

⁶⁰⁵ Véase sobre el planteamiento de esta cuestión, Fernández Teruelo, J.G., *Parámetros*, cit., pp. 182-183.

⁶⁰⁶ Silva Sánchez, J.M., en Ragués i Vallés, R. / Robles Planas, R. (Dirs.), *Delito y empresa.*, cit., p. 49.

⁶⁰⁷ Véase una interesante aportación sobre el concepto de «*paper compliance*» en Frago Amada, J.A., «*El paper compliance, su detección y su tratamiento procesal*», en VV.AA., *Actualidad compliance*, 2018, p. 317 y ss.

⁶⁰⁸ Pone de manifiesto CASANOVAS YSLA que sólo hay algo peor que el «*paper compliance*»: los modelos que encubren el incumplimiento. Son modelos degenerados de *compliance*, establecidos para que las personas de la organización conozcan qué conductas deben ocultar y el modo de hacerlo. En septiembre de 2012 la antigua autoridad británica en materia de competencia, la *Office of Fair Trading* (OFT), barajó la posibilidad de que los programas de *compliance* constituyeran un factor agravante de las sanciones económicas, cuando se hubieran dispuesto para conciliar o facilitar el incumplimiento, o para confundir a las autoridades. Un enfoque que ha calado en otras autoridades de competencia, como la italiana, y que seguramente se extenderá en otros ámbitos y jurisdicciones. Concluyendo el autor que los modelos

quienes están decididos a delinquir implementen medidas para prevenir, detectar y controlar su propia voluntad delictiva. En ese sentido se posiciona el TS que lo expresa con cierta elocuencia en la STS nº 583/2017, de 19 de julio⁶⁰⁹:

«(...) sería un contrasentido que quienes controlan la persona jurídica a la que utilizan para canalizar su actividad delictiva a su vez implantasen medidas para prevenir sus propios propósitos y planes».

A *contrario sensu*, puede ocurrir que en estas sociedades llegue a producirse un cambio, sustitución o reemplazo de las personas que inicialmente conformaban el órgano de gobierno y administración y que mostraban una voluntad delictiva en bloque o un cambio de actitud en la conducta de aquellas que repudie el delito adoptando medidas específicas. Por ejemplo, por haber sufrido ya sanciones de corte tributario o penal por la creación o participación en *fraudes carrusel* anteriores que hubieran puesto en riesgo la propia existencia de la empresa. De existir esa metamorfosis proclive al cumplimiento de la legalidad, y con mayor alcance, a la observación de los estándares éticos en el desarrollo de la actividad mercantil, sí podría representarse ya la posibilidad de estar ante sociedades en las que no existe o no se aprecia una voluntad de cometer delitos *a radice* y que aquellos solo se producirán a causa de un *déficit de control*. Este cambio de circunstancias podría llevarnos a incluir a estas sociedades en la segunda categoría a la que me referiré *infra* y en las que sí existe la posibilidad, en términos de utilidad y eficacia, de implantar modelos de *compliance* para prevenir la participación en el fraude y la comisión de delitos vinculados a aquel como se verá. En ese caso, en mayor o menor medida, se hallarán alineadas con el cumplimiento de la legalidad, fundamento basal de todo sistema de gestión de *compliance*.

3.1.3.2. Las sociedades con tono ético o intolerancia al delito.

Dentro del marco de la participación voluntaria en el *fraude carrusel*, también se encuentran aquellas sociedades que pueden desempeñar el rol de *pantalla* y *bróker* (con exclusión lógica de las *truchas* por su carácter instrumental), incluyendo asimismo a aquellas que lo hacen como *conduit company* y *contra-trader* (salvo los casos que presenten perfil de *trucha*) y en las que puede no existir una voluntad *a radice* de cometer delitos. Muy al contrario, muestran, o de su forma de actuar en el tráfico mercantil se infiere, una *intolerancia* frente a ellos, aunque finalmente se acaben produciendo en su seno debido a una falta de diligencia o una diligencia defectuosa en el control de directivos y subordinados o terceras partes. De ahí que en este tipo de sociedades no sean 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 operan como se ha dicho respecto de las sociedades *sin tono ético* o *con tolerancia al delito*.

inadecuados de *compliance* no sólo son inocuos, sino claramente perjudiciales cuando pervierten su finalidad, Casanovas Ysla, A., *CC 01 – ASCOM*, cit. pp. 16 y 17.

⁶⁰⁹ STS nº 583/2017, de 19 de julio (FJ 27).

En estos casos la reprochabilidad de la empresa por la creación o participación en el fraude y la comisión de delitos se deberá a una deficiente organización, o como lo define SILVA SÁNCHEZ⁶¹⁰ «estado de descontrol», que permite la conducta fraudulenta activa u omisiva de un directivo mal gestor (o varios) contraria a la voluntad real de la persona jurídica pero que acaba favoreciendo a la propia entidad (*error in eligendo*), o a la de un subordinado descontrolado por incumplimiento grave de los deberes de supervisión, vigilancia y control por parte de los directivos de los que dependen (*error in vigilando*). En ambos casos, porque no hay un modelo de *compliance* implantado en la sociedad, como si de estarlo, este se revela inidóneo y por tanto ineficaz para prevenir o impedir la creación o participación en el *fraude carrusel* y la comisión de los delitos a aquel vinculados. Incluso, aun cuando el modelo hubiera sido implantado de forma eficaz pero el directivo descontrolado lo hubiera eludido de forma fraudulenta (art. 31 bis 2, 3ª CP). En los dos primeros casos, se trataría de un *defecto de organización* en la sociedad que muestra fidelidad a la norma derivado de una falta de diligencia en la *supervisión, vigilancia y control* sobre los miembros que la componen, no una voluntad expresa y determinante de cometer delitos. En el último, a contrario, de concurrir el resto de los requisitos del art. 31 bis, 2 CP la persona jurídica podría ser eximida de responsabilidad penal (eximente del debido control). Aquella se habría dotado de los mecanismos adecuados para prevenir el delito, pero aquel, no obstante, se produjo únicamente por una conducta voluntaria y fraudulenta del directivo tendente a eludir las medidas de control implantadas.

A estas sociedades, siguiendo la terminología elegida, he decidido denominarlas personas jurídicas *con tono ético o intolerancia al delito*. Es decir, aquellas que están dotadas de personalidad jurídica, presentan estructura con una mínima complejidad organizativa, operan con normalidad en el mercado y se muestran, en mayor o menor medida, respetuosas con la norma de acuerdo con los estándares éticos y/o el ordenamiento jurídico. No parten de una voluntad delictiva emanada de la *alta dirección*, sino que la creación o participación en el *fraude carrusel* se producirá de forma accidental debido a una falta de diligencia en el control de sus miembros. Al existir en la sociedad un *déficit de control* sobre directivos y subordinados, o incluso de existir aquel, se revela insuficiente por no integrar las medidas de vigilancia y control adecuadas, existirá un riesgo alto de que en su seno tenga lugar la creación o participación en el *fraude carrusel*, y por tanto, la comisión de delitos derivados de aquel.

No es infrecuente encontrar en la práctica supuestos en los que directivos descontrolados deciden crear o participar en fraudes a espaldas de la voluntad real de la sociedad actuando como verdaderos administradores de hecho. Un ejemplo ilustrativo de los supuestos a los que me estoy refiriendo puede apreciarse en la ya citada SAN nº 6/2015, de 6 de marzo⁶¹¹ en la que dos directivos descontrolados de una mercantil urdieron una trama para vender sus productos a un menor precio mediante la elusión del pago de IVA a la Hacienda Pública:

«(...) La sociedad VERBATIM ESPAÑA S.A. se abastecía en la compra de soportes magnéticos y ópticos de manera exclusiva de su matriz VERBATIM LIMITED, titular del 100% de su capital social y, su objeto social era la venta a la península ibérica. 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

⁶¹⁰ Silva Sánchez, J.M., «La eximente...», en Ragués i Vallés, R. / Robles Planas, R. (Dirs.), *Delito y empresa*, cit., p. 238.

⁶¹¹ SAN nº 6/2015, de 6 de marzo (HP).

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.».

A. Sociedades en las que se delinque por un déficit de control: sociedades pantalla y bróker defectuosamente organizadas.

Este grupo de sociedades, de las que podría decirse que pecan de poco diligentes, también puede desempeñar en el fraude el rol de *pantalla y bróker* (del mismo modo *conduit company* y *contratrader*). No obstante, hay que matizar necesariamente que la característica o el fundamento para distinguir a las primeras de las segundas en las que el *animus defraudandi* se encuentra ínsito en su forma de desempeñar su actividad mercantil, no se encuentra propiamente en el rol que desempeñan en la mecánica del fraude, sino en la propia voluntad de la persona jurídica emanada de su órgano de gobierno y administración, su estructura y los sujetos físicos que la componen. Es ahí donde es necesaria la distinción entre personas jurídicas *sin tono ético* o *con tolerancia al delito* y personas jurídicas *con tono ético* o *intolerancia al delito*. Aun cuando la creación o participación en el fraude finalmente se acabe produciendo en estas últimas, a diferencia de las primeras, es en ellas donde la implementación de los modelos de *compliance* tendrá pleno sentido y podrá alcanzarse el ideal de idoneidad y eficacia. La predisposición de respeto y cumplimiento con la legalidad que muestran, elemento basal de estos modelos, se aprecia de forma expresa o tácita en el núcleo de la cúpula directiva de la empresa, aunque aquella no se haya ejecutado o no lo haya hecho correctamente, permitiendo de forma negligente a directivos y subordinados la comisión de delitos mediante la creación o participación de *fraudes carrusel*.

La *ausencia de control* o *estado de descontrol* que lleva a permitir que los directivos y subordinados de estas sociedades creen o participen en el *fraude carrusel* y del que acabarán beneficiándose directa o indirectamente, en principio, tendría una doble proyección, acorde con los dos títulos de imputación que prevé el sistema de atribución de responsabilidad penal de la persona jurídica en el art. 31 bis 1 CP letras a) y b):

- i) *Creación o participación en el fraude carrusel y comisión de delitos por error in eligendo de directivos.*

En los supuestos de personas jurídicas *con tono ético* o *intolerancia al delito*, la creación o participación en el *fraude carrusel* por error *in eligendo* tendrá lugar cuando en el proceso de selección y nombramiento de los directivos se designa para el cargo concreto a una o varias personas no alineadas con los valores éticos de la sociedad y proclives a la comisión de delitos. Ese *error* en la elección de las personas adecuadas para el desempeño del cargo en cuestión podrá llevar a la sociedad a incurrir en responsabilidad penal por la decisión individual o conjunta de uno o varios de ellos de crear o participar en el fraude para defraudar a la Hacienda Pública. Sobre la responsabilidad individual de directivos en estos casos volveré con mayor profundidad en el Capítulo V. No obstante, hay que delimitar aquí cuales serían los supuestos que eventualmente podrían darse respecto de estos *directivos descontrolados* y aquellos otros que no se descontrolan.

De una interpretación conjunta del CP y la LSC, en particular, entre el título de imputación penal previsto en el art. 31 bis 1 a) CP y la forma de organización de las sociedades regulada en el art.

210 LSC⁶¹², pueden darse a mi modo de ver varios supuestos de creación o participación en el fraude por uno o varios directivos descontrolados: i) que el administrador designado por los socios para ejercer el cargo decida crear o participar en el fraude en contra de la voluntad de aquellos; ii) que existan varios administradores, solidarios conjuntos o en consejo de administración y uno o varios de ellos decida crear o participar en el fraude de forma individual contraviniendo la voluntad de la mayoría o con el desconocimiento de aquellos; iii) que miembros de la alta dirección dependientes de los administradores decidan crear o participar en el fraude en contra de la voluntad o con desconocimiento de aquellos; iv) que el representante legal u orgánico o apoderado general (factor)⁶¹³ decida crear el fraude o participar en el en contra de la voluntad del órgano administrador o con el desconocimiento de este. En cualquiera de estos casos, la actuación de los *directivos descontrolados* contravendrá la voluntad mayoritaria representativa de la persona jurídica de actuar conforme a la legalidad. Sin embargo, ello no impide a que la comisión de delitos por estos suponga la activación del primer título de imputación penal de la persona jurídica [art. 31 bis 1 a) CP] por la ausencia de control o control defectuoso sobre ellos.

Aquellos otros directivos que no participan en las decisiones con prognosis delictiva, pueden adoptar varias posiciones diferenciadas respecto a la toma de decisiones sobre crear o participar en el fraude y la ejecución de delitos: i) pueden desconocer realmente esas conductas (ignorancia) por estar ubicados dentro de la sociedad en parcelas de actividad y responsabilidad desvinculadas de aquellas interconectadas con el *fraude carrusel* y las actividades en las que pueden cometerse los delitos a este vinculados; ii) conociendo las decisiones de crear o participar en el fraude y el objetivo delictivo, pueden decidir no impedir las adoptando una posición pasiva (omisión) que podría llevarles a ser penalmente responsables junto con los directivos descontrolados, o; iii) desconociendo inicialmente las decisiones y el fin delictivo, con posterioridad deciden sumarse, bien a la toma de decisiones de crear o participar en el fraude, bien a la comisión de delitos ejecutándolos o favoreciéndolos, o bien a ambas, llegando a convertirse *ex post* en verdaderos directivos descontrolados.

A diferencia de las sociedades *sin tono ético* o *con tolerancia al delito* en las que existe una voluntad de cometer los delitos vinculados al fraude instalada en la cúpula jerárquica de la sociedad en su totalidad, puede advertirse aquí que esa voluntad en bloque o colectiva no existe, o al menos, no en esos mismos términos. Más bien la creación o participación del fraude y las defraudaciones tienen lugar de forma accidental en contra de la voluntad de aquellos o con su desconocimiento. Lo que lleva ya a adelantar aquí, desde el prisma de la responsabilidad individual, el *principio de confianza* que rige en las relaciones horizontales en las estructuras societarias y la quiebra de este por las decisiones y conductas de los referidos *directivos descontrolados* en contra de la de los demás. Sobre este principio y las relaciones existentes entre directivos y subordinados volveré en el Capítulo V al analizar la responsabilidad penal individual de los sujetos concurrentes en el fraude.

⁶¹² Art. 210 LSC: «1. La administración de la sociedad se podrá confiar a un administrador único, a varios administradores que actúen de forma solidaria o de forma conjunta o a un consejo de administración»; Vid también el art. 124 RRM: «1. En los estatutos se hará constar la estructura del órgano al que se confía la administración, determinando si se atribuye: a) A un administrador único. b) A varios administradores que actúen solidariamente. c) A dos administradores que actúen conjuntamente. d) A un Consejo de Administración, integrado por un mínimo de tres miembros».

⁶¹³ Figura jurídica propia del ámbito mercantil regulada en los arts. 281-291, 296, 297 CCom (sección segunda. De otras formas del mandato mercantil. Factores, dependientes y mancebos).

A modo de cierre, hay que señalar que un adecuado control sobre los directivos que han de tomar las decisiones en la sociedad, y aquí en particular, la *diligencia debida* en la elección o designación de aquellos, es fundamental para evitar conductas desviadas: dolosas o culposas, activas u omisivas. La razón es que la ausencia del referido control y diligencia, conducirán a una mala gestión (estado de descontrol), y en lo que interesa, a la creación o participación en el *fraude carrusel* y la defraudación a la Hacienda Pública. Circunstancias que inevitablemente alcanzarán a fundamentar la responsabilidad de la entidad al designar de forma inadecuada (*error in eligendo*) a directivos con un perfil proclive a delinquir en su beneficio directo o indirecto y omitiendo adoptar las medidas de control necesarias en general y en los procesos de selección de aquellos en particular para evitar la comisión de delitos en su seno.

ii) *Creación o participación en el fraude carrusel y comisión de delitos por error in vigilando de subordinados.*

En este caso la comisión de los delitos mediante la mecánica del fraude se produciría debido a la actuación o la conducta de empleados descontrolados en el ejercicio de sus funciones societarias y que se encuentran sometidos a la autoridad de los directivos con capacidad de decisión y organización en la sociedad (subordinados). Bien en el marco de una relación laboral, fija, estable o temporal, o bien en el de una relación mercantil o civil, siempre y cuando trabajen para la empresa en la condición de personal interno o externo. Además, será estrictamente necesario que los directivos de los que dependen dentro de la sociedad hubieran incumplido gravemente los deberes que le son exigibles respecto a la *supervisión, vigilancia y control* de su actividad societaria atendidas las concretas circunstancias del caso en cuestión. Una circunstancia que en realidad me lleva a afirmar con VELASCO NÚÑEZ⁶¹⁴ que la responsabilidad siempre corresponderá a quienes tienen la capacidad de decisión y organización (directivos), ya sea por sus propios hechos, pero ejecutados en beneficio directo o indirecto de la persona jurídica, ya por la falta de control directo de sus subordinados.

Por lo general, en la mayoría de los casos constatados de *fraude carrusel* en el repertorio de jurisprudencia, son los miembros de la cúpula directiva, los que tienen capacidad de decisión en la sociedad, los que determinan la creación o participación en el fraude y son ellos quienes materializan tal decisión, *motu proprio* o en connivencia con alguno o algunos subordinados de determinadas áreas específicas de la sociedad que participan de la ejecución de los delitos. Algo que estadísticamente se ha revelado extensivo a todos los tipos penales corporativos en general⁶¹⁵. Esa afirmación sugiere ya *prima facie* la dificultad de creación o participación en *fraudes carrusel* por esta vía del error *in vigilando* sobre los subordinados. Ítem más, si tenemos en cuenta que existiría otro motivo de mayor peso que definitivamente la haría de difícil justificación. Los sujetos físicos que ostentan la *posición de garantía* respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias cuando se trata de personas jurídicas son los *representantes legales* (posición de garantía primaria) y los *representantes voluntarios* en virtud de un acto de delegación de funciones en materia tributaria (posición de garantía delegada). Solamente ellos podrán cometer el delito fiscal frente a la Administración Tributaria en nombre y representación de la persona jurídica, y por ello, les será de aplicación específicamente la cláusula de extensión de autoría

⁶¹⁴ Velasco Núñez, E., *10 años*, cit., p. 71.

⁶¹⁵ *Ibidem* cit., p. 52.

prevista en el art. 31 CP por la que se les hará responsables penales aun no reuniendo las cualidades específicas que el tipo penal exige para ser sujeto activo.

Vaya por delante que tanto *representantes legales* como *voluntarios* se integran en el primer título de imputación regulado en el art. 31 bis 1 a) CP. Esto viene a significar desde una posición puramente subjetiva que un subordinado difícilmente podrá cometer el delito contra la Hacienda Pública en nombre y representación de la persona jurídica, pues no ostentará la posición de garantía primaria o delegada en materia tributaria en ningún caso. Sí podrán participar en cambio en el *iter criminis*, contribuyendo con su aportación en el ejercicio de sus funciones societarias a la creación o participación en el fraude y la consumación de los delitos en cuestión. Pudiendo incluso cometer directamente ellos mismos el delito de falsedad en documento mercantil confeccionando los documentos mendaces (facturas y documentos de transporte entre otros). Piénsese en los empleados que desempeñan sus funciones en el departamento de contabilidad y/o financiero, departamento de compras y ventas o en el departamento de logística. Sus funciones estarán irremediamente vinculadas a aquellas que pueden llegar a propiciar la creación o participación en el fraude y la comisión de delitos, aunque sean los directivos de los que dependen quienes realmente toman u ordenan ejecutar las decisiones delictivas. Sobre estas cuestiones volveré con mayor profundidad en el Capítulo IV y V, baste aquí dejar esbozado el planteamiento.

La ausencia de *supervisión, vigilancia y control* por parte de los directivos proyectada principalmente sobre los *subordinados* que dependen jerárquicamente de ellos y que pertenecen a las áreas de la sociedad bajo las cuales puede propiciarse la creación o el uso de una estructura carrusel ya creada por terceros (principalmente el departamento financiero, el de compras y ventas y el de logística), puede evidenciar el *estado de descontrol* en la persona jurídica que favorece esa concurrencia en el fraude y la comisión de delitos. Hay que poner de relieve que son los subordinados los que suelen jugar un papel determinante en la ejecución material de los delitos siguiendo las instrucciones de los directivos de los que jerárquicamente dependen y que los instrumentalizan para tales fines valiéndose de la relación vertical que les vincula dentro de la sociedad. Una adecuada *diligencia* en el control del desempeño de las actividades de los subordinados dentro de la sociedad podrá evitar, o al menos detectar, conductas que puedan estar dirigidas a la creación o participación en el fraude o a favorecer la comisión de los delitos en cuestión.

B. Sociedades pantalla y bróker como sujetos jurídicos de especial interés para la implementación de modelos de compliance.

De lo hasta ahora expuesto, puede afirmarse que serán aquellas sociedades que ostenten un mínimo de complejidad organizativa y desempeñan su actividad mercantil con voluntad expresa o tácita de respetar la legalidad vigente (sociedades con tono ético o intolerancia al delito) las que se muestren idóneas para ser destinatarias de responsabilidad penal y aptas para implementar en ellas modelos de *compliance*.

Dentro de este grupo, se ha visto que pueden encontrarse las sociedades que desempeñan el rol de *pantalla* y *bróker* por su papel marcadamente destacado en la trama, aunque también podrían ser otras como la *conduit-company* y el *contra-trader*. Procede recordar en este punto que, probablemente en el marco del *fraude carrusel*, la *sociedad pantalla* no tiene un significado coincidente con el que se da en el ámbito penal. En el plano fiscal, estas desempeñan una función encubridora o de ocultación que persigue desvincular a la *trucha* del *bróker*, y para ello, resulta

necesario que se trate de sociedades que operen con absoluta normalidad en el mercado a fin de burlar la atención de la Agencia Tributaria. Por su parte, en el ámbito penal, el concepto o los atributos de la *sociedad pantalla* con normalidad parecen estar más ligados a las *sociedades fachada*, aquellas que no tienen sustrato económico u organizativo alguno y que son instrumentalizadas para cometer delitos. Un perfil sin duda mucho más cercano al que caracteriza a las propias *truchas* si tenemos en cuenta el fin último que persiguen. Ciertamente es que en el plano teórico de estudio puede afirmarse que esto es así, sin embargo, dada la inabarcable casuística, podrán encontrarse supuestos en los que cada sociedad presente un perfil particular, distinto al que con normalidad se suele dar en el fraude.

En cualquier caso, dado que el principal beneficiado y responsable del fraude es la sociedad *bróker*, centraré el análisis en las sociedades que desempeñan ese rol en la mecánica defraudatoria, que presentan el perfil antes dicho y en las que la participación y la comisión de delitos se produce de forma accidental por un déficit de control. Lo que no significa que las conclusiones que puedan alcanzarse aquí no sean válidas para el resto de las sociedades que asumen el rol de *pantalla*, y del mismo modo, el de *conduit company* y *contra-trader*. Todo lo contrario.

Ya puse de manifiesto en el Capítulo I que las sociedades que asumen el papel de *bróker* en el *fraude carrusel* normalmente son sociedades que operan en el *tráfico jurídico* con absoluta normalidad y cuentan con patrimonio propio y solvente, un mínimo de complejidad organizativa, infraestructura, trabajadores, actividad económica real y cumplen con sus obligaciones tributarias. Ese perfil de sociedad, esas características concretas, las hacen de especial interés desde la perspectiva *compliance* y la implementación de modelos de organización y gestión. Varias son las razones que, aunque en realidad ya han sido relacionadas *ut supra*, resulta necesario ahora acopiar: i) en primer lugar porque al ser estas sociedades las principales beneficiadas del fraude, perfectamente identificables y solventes, la acción penal se dirigirá esencialmente contra ellas dada la mayor probabilidad (*rectius*: garantía) de recuperar las cuotas defraudadas que presentan; ii) porque al ser sociedades que revisten en general un mínimo de complejidad organizativa podrán ser consideradas destinatarias de reproche penal de acuerdo con las previsiones legales del art. 31 bis CP. A salvo quedan los supuestos excepcionales de exclusión ya vistos; iii) porque al ser sociedades destinatarias de reproche penal, como reverso, podrán beneficiarse de la aplicación de la eximente completa del debido control o la eximente incompleta del control insuficiente.; iv) porque en estas sociedades la creación o participación en la trama se deberá a un defecto organizativo y no por una voluntad *a radice* de cometer delitos.

En definitiva, será en estas sociedades en las que los modelos de organización y gestión del art. 31 bis 5 CP podrán implementarse con eficacia para evitar o detectar de forma temprana la creación o participación en el fraude y eximir o minorar su responsabilidad tributaria y penal por la comisión de infracciones y delitos. Sociedades en las que la voluntad emanada de sus órganos de gobierno y administración no muestra, o de ella no se infiere, una predisposición a la comisión de infracciones tributarias y delitos. De ahí que la implementación de modelos de organización y gestión tenga, entre otras finalidades que luego se verá, la de organizar la sociedad y los miembros que la componen en sus distintos estratos de forma adecuada y alinearla con el cumplimiento de la legalidad y los compromisos voluntariamente adquiridos.

3.2. Participación involuntaria en la mecánica defraudatoria: la vía tributaria.

Ya había adelantado páginas atrás, cuando definía el rol de las sociedades *pantalla* y *bróker*, que junto al entramado de sociedades que concurren en el *fraude carrusel* de forma voluntaria, también podían cohabitar sociedades que *involuntariamente* participan en el. 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 y la gestión de los tributos, y *ad extra*, sobre la adecuada selección y mantenimiento de los *socios de negocio* con los que se relaciona la empresa⁶¹⁶ 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 a que una sociedad sin tono ético pueda 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 como ya se vio no debe confundirse con la participación en delitos imprudente⁶¹⁷, no es en absoluto desconocida en el ámbito judicial penal. Y ello, a pesar de que la Administración Tributaria tilda de poco frecuentes los supuestos en los que las sociedades constituidas en *pantalla* o *bróker* se encuentran involucradas en el fraude sin tener conocimiento de su existencia⁶¹⁸. En ese sentido, para MORENO CASTEJÓN/MARÍN VACAS/HURTADO PUERTA⁶¹⁹, es evidente que en la cadena de distribución situada comercialmente en una fase posterior a la *trucha* existen entidades que conocen el fraude y otras que lo desconocen absolutamente⁶²⁰ y todas estas entidades son solventes, intervienen 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

⁶¹⁶ El estándar UNE 19601:2017 en la nota 1 de su apartado 3.32 relativo dispone que: «*Los socios de negocio incluyen, pero no están limitados a, clientes, joint ventures, socios de joint ventures, socios de consorcios, contratistas, comisionistas, consultores, subcontratistas, proveedores, vendedores, asesores, agentes, distribuidores, representantes, intermediarios e inversores*».

⁶¹⁷ Véase sobre la participación en delitos imprudentes, Roso Cañadillas, R., *Autoría y participación en delitos imprudentes*, Director: Diego Manuel Luzón Peña, Madrid: Universidad de Alcalá, Departamento Fundamentos de Derecho y Derecho Penal, 1999.

⁶¹⁸ Moraleda García M.V. / Treviño Alfonso, M.T., *CF-IEF*, cit., p. 122.

⁶¹⁹ Moreno Castejón, T. / Marín Vacas, V. / Hurtado Puerta, J., *CF-IEF*, cit., p. 158.

⁶²⁰ 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.

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 *bróker*, desconoce la naturaleza de la *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 *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 de *participación involuntaria* que pueden producirse en el fraude, y 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 el *bróker* 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 el 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 *bróker* 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) de un lado, el desconocimiento absoluto o negligente que el adquirente 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) de otro, 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, convengo con SÁNCHEZ-BLANCO⁶²¹ en que la posición del adquirente 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,

⁶²¹ Sánchez-Blanco Codorniu, E., «El denominado fraude carrusel en el IVA: un desafío a la Unión Europea», *CF-IEF*, nº 1, 2006, p. 176.

en estos supuestos cuando la sociedad de *buena fe* se dispone a deducir el IVA soportado en la siguiente declaración 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 adquirientes 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 el. A mi 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 detectar o al menos sospechar su existencia. 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 *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 convertiría 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 ha sido reconocida desde dos perspectivas diferenciadas; 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 especiales; ii) La *penal*, respecto a la ausencia de *dolo* en 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 mi 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.

3.2.1. Teoría del conocimiento (knowledge test) y limitación de los derechos regulados en la Directiva IVA.

En la vía tributaria, la *participación involuntaria* en el *fraude carrusel* de determinados sujetos que ignoran su existencia y aparecen *prima facie* desvinculados de los demás eslabones de la cadena, parte de una cualidad nuclear cognitiva del contribuyente: *si era conocedor del fraude, si no lo fue, pero pudo serlo, o si directamente le 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, cuales 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. Como ya se ha adelantado, 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, 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 estos 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*⁶²². Una teoría estrechamente vinculada al principio de proscripción de prácticas abusivas o fraudulentas en el IVA⁶²³ 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 servicios⁶²⁴. 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 existen o se está en disposición de elementos de inferencia suficientes para determinar que el sujeto pasivo debía haber conocido la existencia del fraude. En

⁶²² 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*, nº 2, 2015, p. 10.

⁶²³ 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).

⁶²⁴ Rodríguez Márquez, J., *Teoría del conocimiento en el IVA: guía para su prevención y defensa*, 2019, p. 25.

palabras de RAMOS HERRERA⁶²⁵, si la Administración Tributaria demuestra que el sujeto pasivo 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.

3.2.1.1. La formulación de la teoría del conocimiento en la jurisprudencia comunitaria y la limitación de derechos regulados en la Directiva IVA.

Es de sobra conocido que el *derecho a la deducción*⁶²⁶ forma parte del mecanismo estructural del IVA. Se trata de un derecho que *prima facie* no puede ser objeto de limitación y que debe ejercitarse de forma inmediata en aquello que se refiere a la totalidad de las cuotas de IVA soportadas. La aplicación del régimen de deducciones establecido persigue como objetivo principal liberar al sujeto pasivo de la carga de IVA devengado en la realización de sus operaciones comerciales. De esa forma, se garantiza la neutralidad fiscal respecto a la carga tributaria de las operaciones económicas desarrolladas, claro está, siempre que aquellas estén sujetas al tributo.

En líneas generales, cuando un contribuyente participa en un fraude sin tener conocimiento de ello o la posibilidad de tenerlo, su derecho a la deducción del IVA soportado no puede verse afectado por el hecho de que en la cadena de transacciones de la que forman parte las operaciones que realiza exista una o varias transacciones constitutivas de fraude. Siguiendo a CALVO VÉRGEZ⁶²⁷, en aquellos casos en los que se realiza una entrega a un sujeto pasivo que no sabía o no podía haber sabido que la operación en cuestión formaba parte de un fraude cometido por el

⁶²⁵ 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, 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.

⁶²⁶ Véase en el marco normativo europeo los arts. 167 y ss. Dir. IVA y en el marco normativo estatal los arts. 92 y ss. LIVA.

⁶²⁷ Calvo Vérguez, J., «El ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado en las operaciones de fraudes carrusel», *RAUE*, nº 5, 2016, p. 2.

vendedor, al amparo de lo establecido por el art. 17 de la antigua Directiva 77/388/CEE⁶²⁸, debía interpretarse en el sentido de que resulta contrario al ordenamiento comunitario una norma de Derecho nacional de conformidad con la cual se estime que la declaración de nulidad de pleno derecho de un contrato de venta como consecuencia de la existencia de una causa ilícita imputable al vendedor implique la pérdida del derecho a deducir el IVA soportado por el sujeto pasivo, siendo irrelevante a este respecto el hecho de si la nulidad procede de un fraude en el IVA o de la comisión de otros fraudes. Y ello, en tanto en cuanto la antigua Sexta Directiva se oponía al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado cuando las operaciones en que se basa este derecho son constitutivas de una práctica abusiva. De este modo, siempre que se compruebe la existencia de una práctica abusiva las operaciones implicadas han de ser redefinidas al objeto de establecer la situación a cómo habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de dicha práctica abusiva.

No obstante, lo anterior, la regla de no limitación del derecho a la deducción ha sido matizada por la jurisprudencia comunitaria. Evidentemente, me refiero, como reverso, a los supuestos en los que el contribuyente *sabía o debía haber sabido*, si hubiera observado una *diligencia mínima*, que mediante la realización de determinadas operaciones de adquisición de bienes participaba en una cadena de transacciones que constituyen un fraude al IVA. En estos casos, podrá limitarse el ejercicio del derecho a la deducción y la devolución, así como la pérdida del carácter exento de las operaciones. Aquí, como afirma ALONSO GONZÁLEZ⁶²⁹, las autoridades fiscales buscarán poder demostrar mediante *datos objetivos* que el sujeto pasivo del IVA sabía o, sobre todo, debía haber sabido, que se encontraba integrado en un fraude circular. En efecto, será la Administración Tributaria quien deberá demostrar de modo suficiente y con *datos objetivos* que el contribuyente estaba en disposición de ese conocimiento, que formaba parte de una cadena de fraude. De lograrlo, podrá limitar el derecho a la deducción y devolución, retirar el carácter exento de las operaciones e imponer, en su caso, las sanciones oportunas, acometiendo todas aquellas inspecciones y verificaciones necesarias para detectar irregularidades y fraudes en el IVA.

En lo que sigue trataré de analizar, sin ser excesivamente exhaustivo, la doctrina comunitaria que desde el año 2006 ha ido asentando el TJCE en esta materia⁶³⁰. Las resoluciones a las que haré referencia *infra* formulan de manera general la *teoría del conocimiento* y el *deber de diligencia* que le es exigible a los contribuyentes para no ver limitados sus derechos de deducción y devolución y no soportar las sanciones que en su caso correspondan cuando su actividad económica se vea involucrada en una cadena de transacciones fraudulenta. Se ha de adelantar

⁶²⁸ Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme.

⁶²⁹ Alonso González, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., p. 357.

⁶³⁰ Véase para un análisis de mayor alcance sobre la *teoría del conocimiento* en las resoluciones del TJCE: Calvo Vérguez, J., *RAUE*, cit., p. 2 y ss.; Rodríguez Márquez, J., *Teoría del conocimiento en el IVA*, cit., p. 25 y ss.; Alonso González, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., p. 350 y ss.; Barciela Pérez, J.A., *RQF*, cit., pp. 95-115; Ruiz Hidalgo, C., *RED*, cit., p. 9 y ss.; Amotucci, 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*, nº 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*, nº 10, 2006, pp. 39-48.

aquí que esa exigencia de *diligencia* a los contribuyentes es, desde la perspectiva de cumplimiento normativo, el precedente del que habrá de partirse para desarrollar modelos de *compliance* dirigidos a evitar o detectar la participación voluntaria o involuntaria en el fraude mediante la implantación de medidas específicamente diseñadas para impulsar el referido *deber de diligencia*.

i) *Asunto Optigen Ltd y otros contra Commissioners of Customs & Excise.*

El TJCE en la sentencia de fecha 12 de enero de 2006 caso *Optigen Ltd y otros contra Commissioners of Customs & Excise*⁶³¹, se pronunció sobre un supuesto en el que la Administración Tributaria Británica denegó el *derecho a la devolución* de IVA soportado a tres sociedades dedicadas a la compraventa de microprocesadores. El fundamento de tal denegación fue considerar a estas sociedades como eslabones de una cadena de operaciones en las que, o había existido un operador incumplidor que dejó de ingresar el IVA y desapareció, o se había producido una usurpación del número de identificación fiscal de IVA, sin que en ningún caso estas tuvieran conocimiento de ello⁶³². El TJCE puso de manifiesto que:

«(...) la cuestión de si se ha pagado o no al Tesoro Público el IVA devengado por las operaciones de venta anteriores o posteriores de los bienes de que se trata no tiene relevancia alguna por lo que se refiere al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA ingresado»⁶³³. «(...) Operaciones como las controvertidas en el litigio principal, que no son constitutivas en sí mismas de fraude al IVA, son entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal y una actividad económica en el sentido de los artículos 2, apartado 1, 4 y 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, puesto que cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, con independencia de cuál sea la intención de un operador diferente del sujeto pasivo afectado que interviene en la misma cadena de entregas y/o del posible carácter fraudulento, del que dicho sujeto pasivo no tenía conocimiento ni podía tenerlo, de otra operación que forma parte de esa cadena, anterior o posterior a la operación realizada por el referido sujeto pasivo. El derecho de un sujeto pasivo que efectúa tales operaciones a deducir el IVA soportado no puede verse afectado por el hecho de que en la cadena de entregas de la que forman parte dichas operaciones, sin que ese mismo sujeto pasivo tenga conocimiento de ello o pueda tenerlo, otra operación, anterior o posterior a la realizada por este último, sea constitutiva de fraude al IVA»⁶³⁴.

La respuesta ofrecida por el TJCE fue contundente negando que pudiera excluirse el derecho a la devolución por parte de la Administración Tributaria a un sujeto pasivo que desarrollaba una

⁶³¹ 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).

⁶³² Apunta ALONSO GONZÁLEZ que el caso *Optigen* tiene un precedente mucho menos conocido, el Auto del TJCE (Sala Quinta) de 3 de marzo de 2004, *Transport Service NV v. Belgische Staat*, en el que las autoridades belgas negaron el carácter exento de IVA de determinadas operaciones a *Transport Service* con el argumento de que las entregas que realizó no tuvieron como destino otro Estado miembro. Concluye el Tribunal dando respuesta a una de las cuestiones prejudiciales planteadas a este respecto (nº 31) que: «el principio de neutralidad del sistema común del IVA no se opone a que un Estado miembro recaude a posteriori el IVA de un sujeto pasivo que ha expedido indebidamente una factura por una entrega de bienes en la que se aplica la exención. La cuestión de si el IVA sobre la venta posterior al consumidor final de los bienes de que se trata ha sido ingresado o no, es irrelevante a este respecto», en Alonso González, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., p. 352.

⁶³³ Véase nº 54.

⁶³⁴ Véase nº 55.

actividad económica real y que no tenía conocimiento ni pudo tenerlo de la existencia de un fraude llevado a cabo por otro operador en alguno de los estadios, anterior o posterior, de la cadena de producción y distribución fraudulenta. Las operaciones de entrega que no son constitutivas en sí mismas de un fraude al IVA, son transacciones realizadas por un sujeto pasivo que actúa como tal y una actividad económica en el sentido de los arts. 2, apartado 1, 4 y 5, apartado 1, de la Dir. IVA, puesto que cumplen los criterios objetivos en los que se basan estos conceptos. Y ello, independientemente de la existencia de operaciones anteriores o posteriores con carácter fraudulento realizadas por otro operador distinto al sujeto pasivo afectado que interviene en la misma cadena de transacciones. En ese sentido, el TJCE señala la necesidad de contemplar cada transacción de forma separada de las demás, por más que una operación se concatene con otra y puedan ser contempladas globalmente como una cadena de transacciones. Convengo con ALONSO GONZÁLEZ⁶³⁵ en que esa perspectiva puede ser válida para hacerse una composición de lugar en un plano económico, pero es jurídicamente inaceptable, pues debe imperar el rigor que deriva de la exactitud de las previsiones que hace la norma jurídica. Así es en el plano de la norma fiscal y, por descontado, en el plano penal: la inexistencia de deuda tributaria defraudada atribuible a los sujetos que se encuentran en la posición de un *broker* o sociedad distribuidora impide que, mediante el recurso al art. 305 CP, se le pueda adjudicar una infracción en su caso cometida por otro.

ii) *Asuntos acumulados Axel Kittel v. Bélgica (C-439/04) y Recolta Recycling SPRL v. Bélgica.*

El caso *Optigen, Fulcrum y Bond House* respecto a la denegación del *derecho a la devolución*, sentó una línea doctrinal de gran relevancia que tuvo su continuidad en el ámbito de la denegación del *derecho a la deducción*. El TJCE en su sentencia de fecha 6 de julio de 2006 se ocupa de los asuntos acumulados *Axel Kittel v. Bélgica (C-439/04) y Recolta Recycling SPRL v. Bélgica (C-440/04)*⁶³⁶, vino a declarar que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva, correspondiendo a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar el *derecho a la deducción* cuando resulte acreditado, mediante *datos objetivos*, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva, tal y como ocurre cuando el propio sujeto pasivo comete fraude fiscal, al no cumplirse los criterios objetivos y de actividad económica en que se basan los conceptos de entregas de bienes o de prestaciones de servicios realizadas por un sujeto pasivo que actúe como tal⁶³⁷.

En el *asunto Kittel* se trata un supuesto de denegación del derecho a deducir de la sociedad Computime por parte de las Autoridades Tributarias Belgas por considerar que esta sociedad compró y revendió componentes informáticos y que, conforme a un acta levantada por la Administración Tributaria, ésta consideró que había participado deliberadamente en un *fraude carrusel* cuya finalidad era recuperar una o varias veces importes de IVA facturados por proveedores respecto a una sola y misma mercancía y que las entregas realizadas a Computime

⁶³⁵ Alonso González, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., p. 353.

⁶³⁶ STJUE de 6 de julio de 2006, caso *Axel Kittel* y otros v. Bélgica (asuntos acumulados C-439/04 y C-440/04).

⁶³⁷ Véase Barciela Pérez, J.A., *RQF*, cit., pp. 95-115.

eran ficticias. Sobre esta base, se denegó a Computime el derecho a deducir el IVA abonado por dichas entregas.

Por su parte, en el *asunto Recolta*, la sociedad compró al Sr. Ailliaud dieciséis vehículos de lujo que éste había comprado a la sociedad Auto-Mail. Las compras realizadas por el Sr. Ailliaud a Auto-Mail no dieron lugar a percepción alguna del IVA a favor del Tesoro Público al estar exentas, no abonando el Sr. Ailliaud al Estado belga el IVA repercutido y pagado por Recolta en posteriores operaciones interiores. Recolta a su vez revendió los vehículos con exención del IVA a la propia sociedad Auto-Mail en virtud de una autorización de venta a la exportación. El Sr. Ailliaud y Auto-Mail habían puesto en funcionamiento un mecanismo de fraude fiscal de tipo «carrusel» en el que se incluían las operaciones realizadas con Recolta que desconocía el mecanismo y a quien fue denegado el derecho a la deducción de IVA soportado derivado de tales operaciones por entender que conocía su participación en el fraude.

El TJCE siguiendo la línea doctrinal marcada en el caso *Optigen, Fulcrum & Bond House*, estableció 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»⁶³⁸. «(...) un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, debe ser considerado, a efectos de la Sexta Directiva, participante en dicho fraude, y esto con independencia de si obtiene o no un beneficio de la reventa de los bienes»⁶³⁹. «(...) En efecto, en tal situación, el sujeto pasivo colabora con los autores del fraude y se convierte en cómplice»⁶⁴⁰. «(...) Por consiguiente, corresponde al órgano jurisdiccional nacional denegar el derecho a deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA y ello aun cuando la operación de que se trata cumplía los criterios objetivos en los que se basan los conceptos de entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal y de actividad económica»⁶⁴¹. «(...) De todo lo anterior se desprende que procede responder a las cuestiones que cuando se realiza una entrega a un sujeto pasivo que no sabía y no podía haber sabido que la operación de que se trata formaba parte de un fraude cometido por el vendedor, el artículo 17 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma de Derecho nacional según la cual la anulación del contrato de venta, en virtud de una norma de derecho civil que lo considera nulo de pleno derecho, al ser contrario al orden público por una causa ilícita imputable al vendedor, implica la pérdida del derecho a deducir el IVA soportado por el sujeto pasivo. A este respecto, es irrelevante la cuestión de si dicha nulidad resulta de un fraude en el IVA o de otros fraudes»⁶⁴². «(...) En cambio, cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que la entrega se realiza a un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA,

⁶³⁸ Véase nº 51.

⁶³⁹ Véase nº 56.

⁶⁴⁰ Véase nº 57.

⁶⁴¹ Véase nº 59.

⁶⁴² Véase nº 60.

*corresponde al órgano jurisdiccional nacional denegar a dicho sujeto pasivo el derecho a deducir»*⁶⁴³.

De lo anterior puede advertirse que la idea fuerza de la *teoría del conocimiento* para fundamentar la limitación de derechos de la Dir. IVA reside en el *saber* o el *deber de saber* (conocimiento) de los sujetos pasivos que con sus operaciones comerciales participan en una cadena de transacciones fraudulenta, y que la omisión de la observancia de una *debida diligencia* por parte del empresario (medidas razonables para constatar que las operaciones no forman parte de un fraude), que podría impedir ese desconocimiento, los equipara a la condición de *cómplices* en el fraude⁶⁴⁴. Ello obliga a los operadores intracomunitarios a extremar la precaución en las transacciones comerciales y las relaciones con proveedores y clientes (socios de negocio) a fin de evitar la *denegación de derechos* derivados de la Dir. IVA, y en su caso, las eventuales regularizaciones tributarias y las sanciones de corte tributario o penal que pudieran corresponder. En ese sentido, afirma RODRÍGUEZ MÁRQUEZ⁶⁴⁵ no sin razón, que ello es tanto como imponer un especial *deber de diligencia* a los operadores legales que deben cerciorarse de la regularidad de sus proveedores o clientes si existe algún indicio o sospecha de fraude.

Apunta además este autor, en el sentido penal que más nos interesa, que la construcción del TJCE entorno a las situaciones consistentes en *deber saber*, reconduce, en definitiva, a algo equivalente a los *ilícitos imprudentes por omisión*. Y que, en esos supuestos, y en palabras del TS⁶⁴⁶, puede sancionarse a título de *comisión por omisión imprudente* a quien lesiona su *deber de garante* en la vertiente de adoptar determinadas medidas de seguridad o de controlar comportamientos ajenos peligrosos, siempre y cuando el resultado hubiera sido evitado a través del cumplimiento de ese deber con probabilidad rayana en la seguridad y que ello fuera previsible para el omitente. Concluye que la *teoría del conocimiento* en su manifestación concreta del *deber saber* tiene su fundamento en la situación de riesgo para los intereses públicos que supone actuar en el mercado, donde existen operadores que intervienen con una finalidad defraudatoria. No obstante, a mi modo de ver, hay que objetar siguiendo a SILVA SÁNCHEZ⁶⁴⁷ desde el plano netamente penal, que la mera infracción del *deber de vigilancia* derivado de una *posición de garante* no es punible en sí misma. La posibilidad de imponer una sanción penal al vigilante requiere que a dicha infracción (y en relación de imputación objetiva con ella) le siga al menos el inicio de la *ejecución* de un delito (en el caso de que dicho delito sea doloso) o la propia *consumación* de un delito (en el caso de que dicho delito sea punible en su forma imprudente) por parte del tercero vigilado. Ello significa que la sanción de la infracción de deberes de vigilancia está ligada a alguna clase de *accesoriedad*, que, en los casos de delitos imprudentes, a su vez pende de la regulación legal de esa modalidad comisiva en el tipo penal. Algo que no ocurre con el delito de defraudación

⁶⁴³ Véase nº 61.

⁶⁴⁴ Hay que matizar aquí que esta referencia a la *complicidad* debe entenderse hecha en cuanto a la posibilidad de denegar el derecho a la deducción o la devolución de IVA o a retirar el carácter de exenta a una operación intracomunitaria de acuerdo con la Directiva IVA, pero no a efectos sancionadores o penales, ámbitos excluidos de pronunciamiento por el TJUE.

⁶⁴⁵ Rodríguez Márquez, J., *Teoría del conocimiento en el IVA*, cit., p. 27.

⁶⁴⁶ STS nº 716/2009, de 2 de julio (FJ 10).

⁶⁴⁷ Silva Sánchez, J.M., «*La evolución...*», en Ragués i Vallès, R. / Robles Planas, R. (Dirs.). *Delito y empresa*, cit., p. 46.

tributaria, pues no tiene prevista una modalidad comisiva imprudente en el CP. Esta cuestión, a mi modo de ver, no viene más que a avalar la afirmación que ya hicimos al comienzo de este tercer epígrafe: Por lo general, la modalidad dolosa de participación en el fraude (*saber*) nos sitúa en la esfera penal (siempre que concurren los caracteres de delito) y la modalidad imprudente (*deber saber*) en la tributaria.

iii) *Asunto Litdana UAB v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (C-624/15)*.

La importancia del *Asunto Litdana* reside principalmente en la delimitación del contenido del *deber de diligencia* formulado en el ya referido asunto *Axel Kittel*, ayuno hasta ese momento de criterios jurisprudenciales de referencia⁶⁴⁸. La sentencia se refiere a un supuesto de aplicación del régimen del margen de beneficio por una sociedad radicada en Lituania (*Litdana*) que había adquirido unos vehículos usados a otra sociedad danesa para luego revender a otros operadores físicos y jurídicos. El proveedor danés expidió facturas con unas menciones que, aun siendo contradictorias, indujeron a error a *Litdana* haciéndole creer que se trataba de una revendedora aplicando el régimen especial. Tras la incoación de un procedimiento inspector, se puso de manifiesto que la sociedad danesa no había aplicado el régimen especial por lo que la adquisición realizada por *Litdana* no se encontraba amparada en el supuesto regulado en el art. 314. d) Dir. IVA. Frente a esa situación, las autoridades tributarias lituanas denegaron a *Litdana* la aplicación del régimen especial, procediendo a la liquidación del tributo sobre el precio de la reventa de los vehículos. Entendieron que el sujeto pasivo debía haberse dirigido al proveedor para confirmar que los vehículos se habían adquirido con arreglo al régimen del margen de beneficio o en otro caso debía haber consultado a las autoridades tributarias danesas si el proveedor danés había transmitido a la base de datos electrónica del sistema VIES los datos relativos a la entrega de los vehículos en cuestión.

El TJCE tras invocar la doctrina general de prohibición de abuso de derecho en el IVA y la teoría del conocimiento como su manifestación concreta, centra el debate en determinar cual es el nivel de *diligencia* exigible a cada sujeto pasivo:

«(...) Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la determinación de las medidas que, en un caso concreto, pueden exigirse razonablemente a un sujeto pasivo que desea ejercer un derecho conferido por la Directiva IVA para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude cometido por un operador anterior depende esencialmente de las circunstancias de dicho caso (véase, por analogía, la sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y David, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 60)»⁶⁴⁹. «(...) Cuando existan indicios que permitan sospechar de la exigencia de irregularidades o de un fraude, un operador atento podría, según las

⁶⁴⁸ Ya apuntaba acertadamente ALONSO GONZÁLEZ que se impone al sujeto en cuestión un deber de diligencia, tan reforzado como inconcreto por no venir dado por norma jurídica alguna. No se sabe si esa especial diligencia se refiere al IVA solamente, a todas las entregas de bienes sujetas al impuesto, solo a las operaciones intracomunitarias o solo a aquellas que se desarrollan en sectores de riesgo. Tampoco se concreta cual debe ser la actuación del sujeto pasivo en el desempeño diligente de ese deber de cuidado, y ello perjudica enormemente la doctrina del TJCE desde el punto de vista de la seguridad jurídica, la confianza legítima y, también desde el criterio de proporcionalidad, principios todos ellos que deben ser interpretados en función de la concepción que de los mismos tiene la jurisprudencia comunitaria, Alonso González, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., pp. 363-364.

⁶⁴⁹ Véase nº 39.

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 (véase, por analogía, la sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y David, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 61)»⁶⁵⁰. «(...) Sin embargo, la Administración tributaria no puede exigir de manera general al sujeto pasivo que desea ejercer el derecho a aplicar el régimen del margen de beneficio que, por un lado, verifique en particular, que el emisor de la factura relativa a los bienes por los que se solicita el ejercicio de ese derecho cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, con el fin de cerciorarse de que no existen irregularidades ni un fraude por parte de los operadores anteriores ni, por otro lado, que disponga de documentación al respecto (véase, por analogía, la sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y David, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 62)»⁶⁵¹.

De lo anterior se coligen tres premisas nucleares de especial interés para la delimitación del contenido del *deber de diligencia* que es exigible al sujeto pasivo en el desempeño de sus operaciones económicas: i) la determinación de las medidas que deben adoptar los sujetos pasivos para eludir su participación en el fraude está supeditada a cada caso en concreto. Es decir, no cabe recurrir a una *fórmulas genéricas* aplicables a la totalidad de situaciones, sino que habrán de tenerse en cuenta todas las circunstancias concurrentes caso por caso; ii) cuando existan indicios que permitan sospechar de la existencia de irregularidades o de un fraude, 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. En consecuencia, la constatación de elementos objetivos externos, perceptibles por un *operador atento*, obliga a llevar a cabo aquellas averiguaciones tendentes a determinar la *fiabilidad* de los sujetos con quienes se establecen relaciones comerciales. Lo que se exige es que el operador económico sea *diligente*, que no permanezca impassible ante la evidencia, sin la exigencia añadida de ser un experto en materia de IVA con capacidad para detectar como indicios de fraude incoherencias de difícil hermenéutica técnica, y; iii) como reverso, no es factible que la Administración Tributaria imponga a los sujetos pasivos un *deber de vigilancia* general respecto de la regularidad del grueso de operadores físicos y jurídicos participantes en la cadena de transacciones, documentando sus resultados. Pues, corresponde, en principio, a las autoridades tributarias llevar a cabo las verificaciones necesarias respecto de los operadores para detectar irregularidades y fraudes en el IVA, así como imponer sanciones a los operadores que hayan cometido tales irregularidades o fraudes.

3.2.1.2. La teoría del conocimiento en las entregas y las adquisiciones intracomunitarias de bienes: exigencia del deber de diligencia al contribuyente.

Expuesta la *teoría del conocimiento* formulada en la jurisprudencia del TJUE, interesa ahora referir de forma somera el alcance de la aplicación de dicha teoría en dos ámbitos tributarios concretos del *fraude carrusel*: Las EIB y las AIB. 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 la *teoría del conocimiento*. 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

⁶⁵⁰ Véase nº 40.

⁶⁵¹ Véase nº 41.

el riesgo de participación en el fraude e impulsar la *diligencia debida* que le es exigida al contribuyente.

Como digo, la *teoría del conocimiento* dependiendo de si se aplica a supuestos de *exención* en las EIB o del *derecho a la deducción* en las AIB presenta caracteres y rasgos distintivos propios. Antes de iniciar su estudio, no obstante, merece la pena referenciar que ambos supuestos parten de elementos comunes: la *exclusión de responsabilidad objetiva* y la *exigencia de diligencia debida* al empresario. En cuanto a la exclusión de responsabilidad objetiva⁶⁵², 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 cadena⁶⁵³. 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 *cómplices* si se constata que *sabían o debían haber sabido* que estaban participando en una transacción fraudulenta, aun siendo esta imputable a un tercero⁶⁵⁴. 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. IVA⁶⁵⁵. 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*. Para evitarlo, se exige a los sujetos

⁶⁵² 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 nº 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 «dolosos o culposos», 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 (...)».

⁶⁵³ 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.

⁶⁵⁴ 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 nº 57).

⁶⁵⁵ Véase STJUE de 6 de julio de 2006, caso *Axel Kittel* y otros v. Bélgica (asuntos acumulados C-439704 y C-440/04) (apartado nº 51).

pasivos adoptar aquellas medidas tendentes a la comprobación 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 EIB⁶⁵⁶ 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: la acreditación de la *condición del destinatario*; el *transporte de las mercancías* al Estado de destino y su efectiva entrega al sujeto pasivo adquirente, y; la obligación del vendedor de *presentar un estado recapitulativo* que refleje las EIB realizadas⁶⁵⁷. 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 MÁRQUEZ⁶⁵⁸ 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*⁶⁵⁹. 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*)⁶⁶⁰; ii) *Proscripción de la aplicación del principio de facilidad probatoria*⁶⁶¹. La regulación normativa de la asistencia mutua y cooperación administrativa 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*⁶⁶². Es contrario al

⁶⁵⁶ 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.

⁶⁵⁷ Art. 138 Dir. IVA y 25 LIVA.

⁶⁵⁸ Rodríguez Márquez, J., *Teoría del conocimiento en el IVA*, cit., p. 76 y ss.

⁶⁵⁹ Véase STJUE de 27 de septiembre de 2007, caso *Teleos* y otros v. *Commissioners of Customs & Excise* (asunto C-409/2004).

⁶⁶⁰ 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.

⁶⁶¹ 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).

⁶⁶² 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*

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*⁶⁶³. 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 fraude⁶⁶⁴. 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 determinante⁶⁶⁵. 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 torticera⁶⁶⁶; v) *Diligencia debida en la acreditación del transporte*⁶⁶⁷. 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 adquirente 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*⁶⁶⁸. 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

«Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (asunto C-492/13).

⁶⁶³ Véase STJUE de 27 de septiembre de 2007, caso *Teleos y otros v. Commissioners of Customs & Excise* (asunto C-409/2004).

⁶⁶⁴ 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).

⁶⁶⁵ Véase STJUE de 7 de diciembre de 2010, caso *R. v. Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, Finanzamt Karlsruhe-Durlach* (asunto C-285/09).

⁶⁶⁶ Véase STJUE de 27 de septiembre de 2007, caso *Teleos y otros v. Commissioners of Customs & Excise* (asunto C-409/2004).

⁶⁶⁷ Véase STJUE de 27 de septiembre de 2007, caso *Teleos y otros v. Commissioners of Customs & Excise* (asunto C-409/2004).

⁶⁶⁸ 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).

sabía o debía haber sabido de su existencia⁶⁶⁹; vi) *Excepción por participación deliberada en el fraude*⁶⁷⁰. 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*⁶⁷¹. 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*⁶⁷². 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 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

⁶⁶⁹ 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.

⁶⁷⁰ Véase STJUE de 7 de diciembre de 2010, caso *R. v. Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, Finanzamt Karlsruhe-Durlach* (asunto C-285/09).

⁶⁷¹ 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).

⁶⁷² STJUE de 20 de junio de 2018, caso *Enteco Baltic v. Muitinės 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).

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 MÁRQUEZ⁶⁷³ 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*⁶⁷⁴. 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 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*⁶⁷⁵. 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*⁶⁷⁶. 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*⁶⁷⁷. 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*⁶⁷⁸. No

⁶⁷³ Rodríguez Márquez, J., *Teoría del conocimiento en el IVA*, cit., p. 76 y ss.

⁶⁷⁴ 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).

⁶⁷⁵ Véase *ibidem*.

⁶⁷⁶ Véase *Ibidem*; 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).

⁶⁷⁷ 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).

⁶⁷⁸ Véase STJUE de 18 de mayo de 2017, caso *UAB Litdana v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* (asunto C-624/15).

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 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 realizada⁶⁷⁹; la imposibilidad de determinar, como consecuencia de una cadena de subcontrataciones, quien ha ejecutado materialmente unos trabajos que sí se habían realizado⁶⁸⁰; las irregularidades en la contratación del persona por parte del prestador de los servicios⁶⁸¹; la ausencia de personal y otras irregularidades del proveedor de los servicios que demuestran que estos se prestaron por un sujeto distinto⁶⁸²; 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 tributaria⁶⁸³; vii) *Exención de diligencia debida*⁶⁸⁴. 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*.

⁶⁷⁹ 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).

⁶⁸⁰ Véase *Ibidem*.

⁶⁸¹ 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).

⁶⁸² 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).

⁶⁸³ Véase STJUE de 22 de octubre de 2015, caso *PPUH Stehcamp sp.* y otros v. *Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi* (asunto C-277/14).

⁶⁸⁴ Véase STJUE de 18 de mayo de 2017, caso *UAB Litdana* v. *Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* (asunto C-624/15).

3.2.1.3. Recepción de la teoría del conocimiento en la jurisprudencia española en los casos de fraude del proveedor y cliente.

En España, el TS ha recepcionado esta doctrina de la *teoría del conocimiento* y el *deber de diligencia* de los sujetos pasivos sentada por el TJUE en su ya prolija doctrina jurisprudencial⁶⁸⁵.

No obstante, hay que señalar que, si bien dicha recepción en líneas generales se ha hecho de forma simétrica, el análisis comparativo de ambas jurisprudencias ha puesto de relieve determinados puntos de fricción en la formulación de la teoría en el ámbito comunitario y nacional⁶⁸⁶. Orillando esta cuestión por razones de economía, en lo que sigue me referiré a algunas de las resoluciones del TS que más interesan respecto a la *prueba* y el *deber de diligencia* que el sujeto pasivo debe observar en las transacciones económicas que realice desempeñando su actividad mercantil. Para ello, del mismo modo que en el ámbito comunitario, haré aquí una distinción de las resoluciones dependiendo de si el fraude se localiza en el *cliente* en el marco de una EIB o en el *proveedor* en el marco de una AIB u operación interior.

i) *Fraudes del cliente.*

La primera sentencia del Alto Tribunal que recoge la doctrina sentada por el TJUE desde un punto de vista general es la STS de 28 de enero de 2010⁶⁸⁷, reproducida en otras muchas posteriores⁶⁸⁸. La sentencia contempla una controversia entre la Administración Tributaria y el recurrente en materia de EIB exentas de IVA. Resuelve un supuesto en el que el objeto de análisis no era determinar si un sujeto pasivo podía o no verse afectado por el hecho de que en la cadena de entregas de la que forman parte las operaciones efectuadas, existiera alguna, anterior o posterior, que fuera constitutiva de fraude, sino determinar si concurrían o no los requisitos necesarios para que a una EIB pueda aplicarse el beneficio de la *exención* del tributo. Especialmente, la acreditación del transporte de la mercancía objeto de la transacción intracomunitaria. Mientras que para la Administración el *transporte de los bienes* al Estado miembro de destino no se había justificado mediante los correspondientes medios de prueba a los que se refiere el art. 13.2 RIVA, el recurrente sostuvo que para alcanzar el beneficio de la *exención* solo debe concurrir el requisito de la expedición de las mercancías a favor del sujeto pasivo acreditado como tal en el Estado miembro de destino, sin que a él le incumba si la mercancía llegó o no al lugar de destino.

El Alto Tribunal se hace eco de la doctrina construida por el TJUE, y tras un repaso de muchas de las resoluciones más relevantes (y que ya se han referenciado), pone de manifiesto varias

⁶⁸⁵ Véase principalmente 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 nº 964/2016, de 9 de noviembre de 2016, Sala Contencioso-Administrativa, (FJ 6) entre otras.

⁶⁸⁶ Véase sobre esta cuestión con mayor profundidad, Rodríguez Márquez, J., *Teoría del conocimiento en el IVA*, cit., p. 91 y ss.

⁶⁸⁷ STS de 28 de enero de 2010, Sala Contencioso-Administrativa (FJ 6).

⁶⁸⁸ STS de 12 de noviembre de 2010, Sala Contencioso-Administrativa (FJ 3); STS de 7 de marzo de 2011, Sala Contencioso-Administrativa (FJ 2); STS de 26 de marzo de 2012, Sala Contencioso-Administrativa (FJ 3); STS de 12 de diciembre de 2012, Sala Contencioso-Administrativa (FJ 3); STS de 28 de marzo de 2014, Sala Contencioso-Administrativa (FJ 3).

premisas que servirán de fundamento para la excluir la aplicación de la *teoría del conocimiento* al supuesto enjuiciado y que serán reproducidas en otras resoluciones posteriores:

«(...) 1º) *Que la adquisición intracomunitaria de un bien únicamente se efectúa y la exención de la entrega intracomunitaria únicamente es aplicable cuando se haya transmitido al adquirente el poder de disponer del bien en calidad de propietario y el proveedor demuestre que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro y que a resultas de lo anterior ha abandonado físicamente el territorio del Estado de entrega;* 2º) *Que es necesario que la calificación de una entrega o de una adquisición intracomunitarias sea efectuada sobre la base de los elementos objetivos, como la existencia de un desplazamiento físico de los bienes de que se trate entre Estados miembros;* 3º) *Que es el sujeto pasivo que pretende la exención el que ha de pechar con la carga de la prueba del hecho determinante de la exención;* 4º) *Que es competencia de los Estados miembros determinar las condiciones de aplicación de la exención de una entrega intracomunitaria, si bien que con la limitación de respetar los principios generales de Derecho Comunitario que forman parte del mismo;* 5º) *Que es contrario al Derecho Comunitario obligar a un proveedor, que actúa de buena fe y ha presentado pruebas que justifican a primera vista su derecho a la exención de una entrega intracomunitaria de bienes, a pagar posteriormente el IVA sobre los referidos bienes, cuando las correspondientes pruebas resulten ser falsas».*

En líneas generales estas premisas recogen la doctrina comunitaria y el equilibrio que se deriva de ella consistente, de un lado, en la exigencia de la *prueba del transporte* al proveedor que realiza la EIB, y de otro, la *no retirada del beneficio de la exención* si las pruebas del transporte son aportadas y el proveedor ha observado un grado de *diligencia* razonable aun cuando aquellas resulten ser falsas finalmente. Al mismo tiempo, el TS en la STS de 26 de marzo de 2012⁶⁸⁹ también refiere que la fijación de las condiciones de aplicación del beneficio de la *exención* debe llevarse a cabo con respeto a los principios de *seguridad jurídica* y *proporcionalidad*. Para ello, se hace eco de la doctrina sentada por el TJUE en virtud de la cual es a los Estados miembros a quienes compete determinar las condiciones de aplicación de la *exención* de una entrega comunitaria, pero lo han de hacer respetando los principios generales del derecho comunitario, entre los que figuran los de *seguridad jurídica* y *proporcionalidad*⁶⁹⁰.

Descendiendo a un plano más específico, en particular, la aplicación de la *teoría del conocimiento* a casos relativos a la suficiencia de la prueba del transporte, la *diligencia* del sujeto pasivo y la acreditación de la condición de empresario, el TS se ha pronunciado en otras muchas resoluciones a las que me referiré en lo que sigue.

Respecto a la prueba del *transporte intracomunitario* exigible a los sujetos pasivos, el TS siguiendo la jurisprudencia comunitaria impone al contribuyente la carga de la *prueba del transporte*. Sirva de referencia la STS de 10 de diciembre de 2012⁶⁹¹ en la que se afirma que el disfrute de la *exención* exige la acreditación del *transporte efectivo de los bienes* desde el territorio nacional de aplicación del impuesto al de otro Estado miembro, independientemente de quien se encargue del mismo, vendedor o comprador, pues no existirá entrega intracomunitaria si no se

⁶⁸⁹ Véase STS de 26 de marzo de 2012, Sala Contencioso-Administrativa (FJ 3).

⁶⁹⁰ Véase STJUE de 27 de septiembre de 2007, caso *Teleos* y otros v. *Commissioners of Customs & Excise* (asunto C-409/2004).

⁶⁹¹ STS de 10 de diciembre de 2012, Sala Contencioso-Administrativa (FJ 4).

acredita el desplazamiento de las mercancías entre los sujetos que realizan la operación radicados en distintos Estados miembros:

«(...) A la vista de lo razonado, debemos afirmar que el disfrute de la exención prevista en el artículo 25 de la Ley 37/1992 requiere demostrar el transporte efectivo de los bienes desde el territorio español de aplicación del impuesto al de otro Estado miembro, con independencia de quien se encargue del mismo, transmitente o adquirente, porque no hay entrega intracomunitaria si no se acredita el desplazamiento físico de los bienes entre Estados miembros. El transporte intracomunitario es un requisito inmanente a la operación, sin el cual podrá haber una entrega de bienes, pero no entrega intracomunitaria. No hay, pues, como pretende la compra a recurrente, una carga de la prueba diferenciada para el transporte intracomunitario, que incumbiría a quien se encargue del mismo, el transmitente o el adquirente, según los casos, y para la entrega de la mercancía, que atañería siempre al transmitente. En todo caso, el vendedor viene obligado a probar la realidad del transporte de los bienes al territorio de otro Estado miembro, si quiere disfrutar de la exención discutida. Ciertamente, según hemos indicado líneas más arriba, la demostración será fácil para el vendedor cuando realice el transporte o se lleve a cabo por su cuenta, pues dispondrá de los contratos o facturas expedidos por el transportista. Sin embargo, la prueba será más dificultosa si la conducción de los bienes la realiza el comprador o alguien en su nombre, pues en esta tesitura el vendedor queda obligado a proveerse del acuse de recibo o del duplicado de la factura con el estampillado del adquirente, de la copia de los documentos de transporte o de cualquier otro que le permita acreditar el hecho en el que se basa la exención».

Refiere esta sentencia además que no constituye prueba válida del transporte la aportación por el proveedor de *facturas* en las que se indique el destino de las mercancías por cuenta de quien fueron transportadas y la firma del transportista. Estos documentos no acreditan la realidad del transporte de las mercancías. En el mismo sentido, la STS de 8 de noviembre de 2012⁶⁹², tampoco considera prueba válida para acreditar el transporte los documentos CMR en los que no se especifica el destino, o de haberse consignado, se refiere a puntos situados diferentes ubicados dentro del territorio español. Por su parte la STS de 12 de diciembre de 2012⁶⁹³ hace lo propio con las cartas de porte cuando aquellas son emitidas con evidentes anomalías:

«(...) en modo alguno puede tacharse de contradictoria e irracional la valoración que la Sala hace la prueba documental de los CMRs, contradicción que la parte recurrente deriva de lo siguiente, "Pero lo determinante para la Sala es que ni los CMR ni las cartas de porte ofrecen ninguna constancia del lugar y la fecha de la entrega, porque tienen en blanco la casilla destinada al efecto o incluso acreditan una entrega en un punto interior del territorio de aplicación el Impuesto (Tarrasa, La Junquera, Valencia)", pues un mismo documento no puede servir para acreditar un hecho, el destino de las mercancías, en unos casos y no puede acreditar ese mismo hecho en otros; y no resulta contradictorio, en tanto que lo que se pone de manifiesto por la Sala de instancia de manera categórica, es que las irregularidades detectadas en los CMRs a decir de la Inspección "anomalías sustanciales en los datos a incorporar a las citadas cartas de transporte"-, empezando porque en todas aparece la parte recurrente como remitente, lo que desde luego mal se compadece con la versión que nos ofrece y que la propia recurrente afirma que se trata de un error, impiden otorgarle valor probatorio alguno," ni los CMR ni las cartas de porte ofrecen ninguna constancia del lugar y la fecha de la entrega. Baste con lo dicho para que la valoración que hace la Sala se nos muestre de todo punto racional, coherente y adecuada a la realidad documental existente, cual era que tanto los CMRs como las cartas de porte resultaban inadecuadas para acreditar el

⁶⁹² STS de 8 de noviembre de 2012, Sala Contencioso-Administrativa (FJ 9).

⁶⁹³ STS de 12 de diciembre de 2012, Sala Contencioso-Administrativa (FJ 5).

transporte a otros Estados miembros de la UE. Lo que hace la sentencia tras esa conclusión es abundar sobre la misma poniendo ejemplos concretos, y desde luego esta Sala comparte el parecer de la sentencia de instancia porque a falta de cumplimentar en la mayor a de los casos la casilla de entrega, si aparecen, y así se recoge en la propia sentencia, supuestos en los que siendo los destinatarios operadores de otros Estados miembros, la entrega se produce en lugares del territorio español».

Asimismo, el Alto Tribunal niega la vigencia del *principio de facilidad probatoria* aun cuando este ha sido reconocido y aplicado en otros ámbitos jurídicos distintos. En este sentido puede referenciarse la antes citada STS de 8 de noviembre de 2012⁶⁹⁴ que rehúsa la exigencia de la *prueba de transporte* a la administración y sobre ello manifiesta que:

«(...) Para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deber tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio, no solo ya porque la parte recurrente no acierta a concretar cuales eran los medios de los que disponía la Administración para acreditar la realidad del transportes, pues consta la solicitud y aportación de las Bases VIES -e Informes con las autoridades Fiscales italianas, alemanas e inglesas y colaboraciones con la OLAF-, que no individualizan las operaciones, sino que siendo el hecho a acreditar el transporte la facilidad probatoria y la disponibilidad de las pruebas al efecto, obviamente, correspondía a la recurrente, el que además en este caso, tal y como consta, era el remitente».

Con mayor interés, sobre el *deber de diligencia* del proveedor en la EIB, cabe referenciar nuevamente la STS de 7 de marzo de 2011⁶⁹⁵, en la que el Alto Tribunal en aplicación del *principio de proporcionalidad* propugnado por el TJUE anula la liquidación por IVA practicada a la sociedad recurrente con motivo de la retirada de la *exención* de la EIB realizada. Pone de relieve que tal modo de juzgar no se ajusta a los requerimientos del sistema común del IVA, pues niega la *exención* a un proveedor que la propia Audiencia Nacional considera que ha actuado de *buena fe* y que ha presentado pruebas (carta de transporte internacional) que justifican a primera vista su derecho a la *exención*, sin que exista el más mínimo indicio de la existencia de un fraude y mucho menos de que participara en una operación de esa naturaleza. Subraya que la recurrente no tuvo conocimiento de que el destino de las mercancías fuera otro distinto al de destino o de que allí no se cumplieran las obligaciones tributarias y añade que desplegó la *diligencia* necesaria para obtener información respecto de las circunstancias necesarias para apreciar la *exención*:

«(...) Pues bien, no se ha acreditado que el recurrente tuviese conocimiento de que el destino de las mercancías no fuese Portugal, o que allí no se cumpliesen las obligaciones tributarias. Hemos de concluir por ello, de una parte, que el recurrente desplegó la diligencia necesaria para obtener información respecto de las circunstancias necesarias para apreciar la exención, y de otra, que puso todos los datos que obraban en su poder en conocimiento de la Administración tributaria. No se observa por ello dolo o negligencia en la comisión de la infracción, sino que esta ha venido determinada por hechos ajenos a la voluntad de la recurrente, en cuanto la exención no ha sido apreciada, como consecuencia del comportamiento tributario del adquirente de las mercancías, a la que ha sido ajena la actora. La incorrecta aplicación de la exención vino causada por la falta de concurrencia de requisitos dependientes de la voluntad del adquirente y

⁶⁹⁴ STS de 8 de noviembre de 2012, Sala Contencioso-Administrativa (FJ 3).

⁶⁹⁵ STS de 7 de marzo de 2011, Sala Contencioso-Administrativa (FJ 5).

desconocidos para la recurrente, por ello la interpretación legal realizada por la sancionada no es arbitraria, sino bien al contrario, responde a los datos que le constaban».

Por último, sobre la acreditación de la *condición de empresario* del adquirente cabe referir que con anterioridad a la reforma del art. 25 LIVA que convierte en requisito material la exigencia de que el destinatario de la operación disponga de NIF-IVA, existían algunas resoluciones judiciales que negaban la *exención* por el incumplimiento de la prueba de la identificación del adquirente a pesar de la posición antiformalista ya consolidada por el TJUE⁶⁹⁶ que impedía la retirada de la *exención* a la EIB como consecuencia de la existencia de deficiencias formales siempre que las materiales se hubieran cumplido. Es el caso de la SAN de 24 de enero de 2013⁶⁹⁷ que ratificó la negativa a aplicar la *exención* y la regularización practicada por la Inspección Tributaria por entender incumplido el requisito de que el adquirente sea un empresario o profesional identificado a efectos del IVA en un Estado miembro distinto a España al no haber conseguido el proveedor acreditar los números de identificación de los adquirentes de las mercancías:

«(...) En estos casos la Inspección determinó la improcedencia de la exención en las entregas por entender incumplido el requisito de que el adquirente sea un empresario o profesional identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en un Estado miembro distinto del Reino de España que como hemos se alado más arriba es un requisito de aplicación de la exención. Pues bien, la Sala debe confirmar la resolución en este extremo pues la actora sigue sin probar la concurrencia del requisito en cuestión y, por tanto, debemos también confirmar la regularización de la Inspección respecto de las operaciones en las que figuran como adquirentes los operadores reseñados».

En este sentido, resulta llamativo que con posterioridad a la sentencia de la AN referida, fuera el propio TEAC en su resolución de 17 de octubre de 2013⁶⁹⁸ el que se distanciara de ese posicionamiento, mantenido incluso en sus propias resoluciones⁶⁹⁹, para alinearse con la jurisprudencia emanada del TJCE afirmando que:

«(...) En conclusión, de acuerdo con la normativa y jurisprudencia expuesta, aunque es competencia de los Estados miembros establecer los medios de prueba que pueden presentar los sujetos pasivos para acogerse a la exención del IVA, el principio de neutralidad fiscal determina que no se puede supeditar el derecho a la exención de entregas intracomunitarias de bienes al cumplimiento de los requisitos formales, pues ello va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del IVA. Solo cabe llegar a otra conclusión distinta y denegar la exención cuando el incumplimiento de obligaciones formales impide la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales. Así, la aportación del número de identificación del adquirente se vincula a la acreditación del requisito material de la condición de sujeto pasivo del adquirente, de modo, que si dicha acreditación resulta de otros medios de prueba, es improcedente denegar la exención por no haber aportado dicho número de identificación fiscal».

⁶⁹⁶ 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, caso *Euro Tyre Holding Bv v. Staatssecretaris van Financiën* (asunto C-430/09).

⁶⁹⁷ SAN de 24 de enero de 2013, Sala Contencioso-Administrativa (FJ 4).

⁶⁹⁸ Resolución TEAC nº 00/00454/2012/00/00 de 17 de octubre de 2013 (FJ 4).

⁶⁹⁹ Véase Resolución TEAC nº Resolución nº 00/02743/2005/00/00 de 29 de abril de 2008 (FJ 4).

ii) *Fraudes del proveedor.*

En lo que conviene a este trabajo, resultan de mayor relevancia los supuestos de fraude de IVA realizados por el *proveedor* de las mercancías y la aplicación de la *teoría del conocimiento* a los operadores jurídicos que contratan o se relacionan con ellos. No solo porque la mayor parte de las operaciones fraudulentas tiene lugar en este estadio, sino porque desde la perspectiva de *compliance*, serán principalmente estos *proveedores* (tóxicos o irregulares) respecto de los cuales los sujetos pasivos habrán de desplegar un nivel de *diligencia* idóneo con el fin de evitar la participación voluntaria e involuntaria en el fraude o, de existir vinculación personal, orgánica y funcional con ellos o las sociedades que los administran o controlan, desencadenar su responsabilidad también por las conductas llevadas a cabo por aquellos.

En los supuestos de fraude al proveedor merece la pena referenciar, en primer lugar, la sentencia STS de 14 de enero de 2013⁷⁰⁰ donde se acoge la doctrina del TJUE para resolver un supuesto en el que se deniega el *derecho a deducir* el IVA soportado de una sociedad por su supuesta participación consciente en una trama fraudulenta de IVA derivada de la inobservancia del *deber de diligencia* por el sujeto pasivo. El Alto Tribunal pone de manifiesto que,

«(...) Para dar respuesta a esta queja se ha de tener presente que, en efecto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dicho que, si la operación realizada por el sujeto pasivo no es en sí misma constitutiva de fraude, su derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado no puede verse afectado por el dato de que, sin su conocimiento o sin que pueda tenerlo, en la cadena de entregas de la que forman parte su operación otra, anterior o posterior, sea constitutiva de fraude al impuesto sobre el valor añadido (sentencia Optigen y otros, apartados 51 a 55). Ha manifestado además que un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el impuesto sobre el valor añadido, debe ser considerado participante en dicho fraude, con independencia de si obtiene o no un beneficio de la reventa de los bienes. Correspondiendo, por consiguiente, al órgano jurisdiccional nacional denegarle el derecho a deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el impuesto sobre el valor añadido y ello aun cuando la operación de que se tratase cumpliera con los criterios objetivos en los que se basan los conceptos de entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal y de actividad económica [sentencia de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (asuntos acumulados C-439/04 (TJCE 2006, 187) y C-440/04, apartados 56 y 59)]».

En aplicación de esa doctrina, desestima el recurso al entender que la mercantil recurrente operaba con total opacidad y no actuó con la *debida diligencia*, constanding datos objetivos de que la sociedad *debía haber sabido* del carácter fraudulento de los negocios en los que intervenía. Entiende por ello legítima la decisión de hacerle perder el *derecho a la deducción* de las cuotas de IVA soportadas y finaliza subrayando la diferencia entre el caso *Optigen Ltd y otros contra Commissioners of Customs & Excise* y el supuesto enjuiciado, pues en aquel se contemplaba un supuesto de operaciones reales que en sí mismas no eran constitutivas de fraude al IVA, mientras que en este, se trata de un suministro de mercancías por personas distintas de quienes dicen haberlas entregado, de manera que la contratación por la que se dedujo la compañía actora en realidad no existieron:

⁷⁰⁰ STS de 14 de enero de 2013, Sala Contencioso-Administrativa (FJ 4).

«(...) En esta tesitura, el debate queda reducido a constatar si Metales La Vega, S.L., sabía o podía saber que sus adquisiciones formaban parte de un fraude al impuesto sobre el valor añadido debido a que las compañías que decían suministrarle los bienes que adquiriría no eran realmente las vendedoras, siendo las operaciones irreales. Vaya por delante que no se trata ahora de desentrañar si tales operaciones eran ciertamente aparentes o no, extremo que ni siquiera en este punto discute la recurrente, sino si conocía o debía conocer esa condición. Nos consta que no lo sabía, porque así lo afirmó el inspector actuario en el informe ampliatorio, pero también aparece que debía haberlo sabido, de haberse desenvuelto con la mínima diligencia, como señalan los jueces a quo. En efecto, la compañía recurrente operaba con total opacidad, no documentaba sus operaciones, realizando las transacciones por vía telefónica. Es cierto que la normativa del impuesto sobre el valor añadido no establece mayor obligación que la de expedir y conservar facturas, pero no lo es menos que, como razona con todo tino la Sala de instancia en el apartado 4.3 del cuarto fundamento jurídico de su sentencia, un comerciante diligente debe conservar otra documentación (albaranes, talones de entrega, etc.) susceptible de justificar su actividad, obligación implícita en las cláusulas generales de los artículos 7 y 1258 del Código civil (LEG 1889, 27) y 30 del de comercio. En suma, la conclusión de la sentencia de que la empresa demandante no actuó con la debida diligencia (de temeraria se califica su conducta), ya que no debió destruir los documentos relativos a sus transacciones, conservando todos aquellos que hubieren podido verificar con quien contrataba, si era el mismo que facturaba, quien le entregaba la mercancía y su licitud, evidencia que, de haber actuado de otra forma, hubiera podido conocer la realidad del fraude en el que se encontraba inmersa, por lo que de acuerdo con la jurisprudencia citada del Tribunal de Justicia resulta legítima la decisión de hacerle perder el derecho a la deducción de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido que dice haber soportado, pues existen datos objetivos (la falta de documentación de las operaciones realizadas, por las que se practicó la deducción) demostrativos de que Metales La Vega, S.L., debía haber sabido del carácter fraudulento de los negocios en los que intervenía».

En la sentencia STS de 12 de junio de 2013⁷⁰¹ resuelve un asunto en el que igualmente se deniega el derecho a deducir el IVA soportado a una sociedad que emitía facturas a sabiendas de que no había contratado nada con la empresa a la que facturaba y que además no tenía contenido real. La Ilma. Sala analiza la doctrina del TJUE y concluye que no resulta aplicable al caso enjuiciado por la sencilla razón de que la mercantil era conocedora de que indicaba en la factura como proveedora a una empresa sin contenido real, con la que no había contratado. Por ello, aplica el reverso de la *teoría del conocimiento* del TJUE y niega el derecho a deducir al sujeto pasivo respecto del que queda acreditado que *sabía o debía haber sabido* que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude al IVA, aun cuando la operación cumpla con los criterios objetivos en los que se basan los conceptos de entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal y de actividad económica:

«(...) Siendo así, lleva toda la razón la Audiencia Nacional cuando afirma que no resulta aplicable al caso enjuiciado la doctrina de Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la imposibilidad de eliminar el derecho a la deducción del empresario que, inmerso en un fraude carrusel, no sabía o no podía saber de su realidad, por la sencilla razón de que, según se declara probado en la sentencia, Iberinox era conocedora de que indicaba en la factura como proveedora a una empresa sin contenido real, con la que no había contratado. Siendo así, ha de aplicarse el criterio del Tribunal de Justicia, conforme al que cabe negar el derecho a deducir al sujeto pasivo respecto del que queda acreditado que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el impuesto sobre el valor añadido, aun cuando

⁷⁰¹ STS de 12 de junio de 2013, Sala Contencioso-Administrativa (FJ 4).

la operación cumpla con los criterios objetivos en los que se basan los conceptos de entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal y de actividad económica».

Respecto al *deber de diligencia* exigido sobre el conocimiento de la existencia del fraude el TS se distancia de la doctrina comunitaria (*rectius*- incurre en una infracción de aquella)⁷⁰² al exigir un mayor grado de *diligencia* a los sujetos pasivos adquirentes de las mercancías en las AIB. En ese sentido, es de obligado hacer referencia a la destacada sentencia STS de 23 de mayo de 2012⁷⁰³ reproducida en muchas otras posteriores⁷⁰⁴ que pone de relieve el *deber de diligencia* que rige en las operaciones comerciales entre comerciantes. Se trata de un supuesto en el que una sociedad había adquirido mercancías a sociedades *trucha* radicadas en otros Estados miembros y se le deniega el derecho objetivo a la deducción por constar acreditado, mediante datos objetivos, que *sabía o debía haber sabido* que, mediante su adquisición, estaba participando en una operación que formaba parte de un fraude al IVA. El Alto Tribunal afirma, aunque con un voto particular en contra⁷⁰⁵, que:

«(...) La primera premisa que ha de sostenerse es la de que el derecho a la deducción del IVA soportado ha de ser mantenido, en tanto en cuanto no se acredite que las operaciones que le sirven de fundamento sean inexistentes. La segunda, y referido a las circunstancias que concurren en este litigio, es la de que las relaciones entre comerciantes y clientes, de un lado, y, de otro, las de comerciantes, entre sí, en tanto son recíprocamente proveedores y clientes, obedecen a principios y circunstancias diferentes. Las relaciones comerciantes-clientes son anónimas en gran medida y la personificación e identificación de la operación solo de modo muy limitado tiene lugar (por ejemplo, a efectos de identificar el producto e intervinientes en la operación a fin de facilitar eventuales derechos de los consumidores derivados de su desarrollo y efectos). Contrariamente, las relaciones entre comerciantes, en tanto asumen recíprocamente la posición de proveedores y consumidores -aunque no consumidores finales- son especialmente intensas y personificadas. Efectivamente, las relaciones entre comerciantes exigen que estos conozcan recíprocamente los medios materiales y personales de que cada uno de ellos dispone, pues solo ese conocimiento puede facilitar la confianza en el tráfico mercantil que la actividad comercial requiere. Es decir, un ordenado y diligente comerciante ha de comprobar, por su propio interés, cuales son las características de los comerciantes con quienes establece relaciones comerciales. Este conocimiento ha de ser tanto más intenso, cuanto más íntimas y frecuentes sean esas relaciones comerciales».

Tales afirmaciones, según apunta RODRÍGUEZ MÁRQUEZ⁷⁰⁶, suponen ir mucho más allá de lo que impone la jurisprudencia comunitaria en cuanto al nivel de *diligencia* de los comerciantes. En esta se rechaza imponer a los sujetos pasivos un deber general de *verificar* la regularidad del resto de operadores como hace el TS, entendiéndose que esa función corresponde a la Administración Tributaria que no puede desprenderse de ella haciendo recaer las consecuencias adversas sobre

⁷⁰² De esta opinión, Rodríguez Márquez, J., *Teoría del conocimiento en el IVA*, cit., p. 104 y ss.

⁷⁰³ STS de 23 de mayo de 2012, Sala Contencioso-Administrativa (FJ 10).

⁷⁰⁴ STS de 24 de junio de 2015, Sala Contencioso-Administrativa (FJ 5).

⁷⁰⁵ Voto particular formulado por D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco.

⁷⁰⁶ Rodríguez Márquez, J., *Teoría del conocimiento en el IVA*, cit., p. 105.

los operadores legales⁷⁰⁷. En ese sentido, no resulta procedente, en ausencia de indicios externos, la imposición a los comerciantes de exigencias de verificación de los sujetos con los que se relaciona en el desarrollo de su actividad económico-mercantil que pueden llegar a resultar exorbitantes, cuáles son los medios materiales y personales de sus proveedores o clientes⁷⁰⁸.

Cabe mencionar también la recepción de esta doctrina comunitaria por el TEAC. Baste referir aquí la resolución de 10 de febrero de 2009⁷⁰⁹ que estima un recurso de alzada interpuesto contra una resolución del TEAR relativa a la liquidación del IVA. Se analiza aquí la acreditación efectiva de la realidad de unas operaciones facturadas cuyas cuotas se pretendían deducir, habiéndose estimado por parte de la Administración que las entidades emisoras de las facturas carecían de la estructura empresarial suficiente para efectuar las operaciones. El TEAC llega a la conclusión de que ha de reconocerse el ejercicio del derecho a deducir el IVA soportado cuando la Inspección únicamente afirma sin mayor fundamento que el proveedor no tiene estructura empresarial, presuponiendo de esa forma, al menos de forma implícita, que existía una cadena de fraude y que el sujeto pasivo participó en ella. Para ello invoca la doctrina del TJCE formulada en la sentencia de 12 de enero de 2006 (*Optigen Ltd y otros contra Commissioners of Customs & Excise*) en la que se exige la prueba de que el adquirente conociera o pudiera conocer que las operaciones anteriores o posteriores tenían un carácter fraudulento para poder denegar el derecho a deducir. En ese sentido, refiere que el derecho de un sujeto pasivo a deducir el IVA soportado no puede verse afectado por la circunstancia de que en la cadena de entregas de la que forman parte las operaciones consideradas alguna de ellas anterior o posterior fueran constitutivas de fraude al IVA, si no se tiene o puede tener conocimiento de dicha circunstancia:

«Posiblemente lo que el acuerdo no dice de manera expresa, pero está detrás de la regularización practicada, es la existencia de una operación de fraude por las empresas vendedoras y una sospecha sobre la participación de la empresa interesada en este expediente. Pero, sobre esta circunstancia, que no se recoge en forma explícita, ni se razona en el expediente, es obligado atender a la doctrina del TJCE recogida entre otras, asimismo recientes, en la sentencia de 12 de enero del 2006 (TJCE 2006, 16) (asuntos C354/03, C355/03 y C484/03 (...)) En este caso, ni se ha fundamentado sobre datos objetivos, ni siquiera alegado, que el sujeto pasivo en la liquidación impugnada tuviera conocimiento o pudiera haberlo tenido, de que operaciones anteriores o posteriores a las por él realizadas, tuvieran carácter fraudulento en el impuesto. Procede por tanto, por falta de fundamentación suficiente, anular la liquidación, así como el acuerdo sancionador».

⁷⁰⁷ 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) que rechaza imponer a los sujetos pasivos un deber general de verificar la regularidad del resto de operadores.

⁷⁰⁸ 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) que niega que constituya un indicio externo la ausencia de existencias en el proveedor que justifique la venta realizada; Vid STJUE de 6 de septiembre de 2012, caso *Gábor Tóth v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága* (asunto C-324/11) que niega el carácter de indicio externo a las irregularidades en la contratación del personal por parte del prestador de servicios; Véase STJUE de 22 de octubre de 2015, caso *PPUH Stehcamp sp. y otros v. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi* (asunto C-277/14) que no considera indicio externo para un operador atento la falta de registro del proveedor a efectos de IVA, la omisión de presentación de declaraciones, la falta de publicidad de sus cuentas, la ausencia de instalaciones o la falta de comparecencia ante las Autoridades Tributarias tras ser citado por la inspección.

⁷⁰⁹ Resolución TEAC nº 00/00562/2007/00/00 de 10 de febrero de 2009 (FJ 4).

3.2.1.4. El deber de diligencia del contribuyente como antecedente inmediato de 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 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 expusimos en el Capítulo I 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* 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 exigencia 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 recepciona 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 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 negociales 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 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 dentro de ella (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 el precedente inmediato en esta materia específica. Es decir, el 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 punto 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 mi 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.

3.2.2. 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 forma 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* en sí mismo 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), y; iii) el sujeto que no lo conocía ni lo pudo conocer (error de tipo invencible). Nos centraremos solo en los dos 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 (*vid* epígrafe 3.1.2).

3.3.2.1. 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. 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 el conocimiento de la existencia del fraude y la participación en el 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 aquella 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*⁷¹⁰. De ese modo, la atribución de responsabilidad penal únicamente tendrá lugar cuando pueda acreditarse el *dolo* de 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 mi juicio, ese proceder del sujeto tendría encaje en la figura del *error de tipo vencible* (art. 14.1 CP)⁷¹¹ y el deber objetivo de cuidado. El sujeto obraría desconociendo que

⁷¹⁰ Dispone el art. 12 CP que «*las acciones u omisiones imprudentes sólo se castigarán cuando expresamente lo disponga la Ley*».

⁷¹¹ 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*, 10ª edición, cit., p. 279 (*in memoriam*). En sentido inverso, la *imprudencia* es, por definición, un caso de error sobre el tipo vencible,

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). Asimismo, cabe referir aquí a efectos meramente enunciativos la conexión que cabría establecer entre estos supuestos y las *conductas neutrales*, figura a la que me referiré más adelante (epígrafe 6).

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 Provinciales⁷¹². En ellas se aprecia como la 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 nº 57/2006, de 18 de diciembre⁷¹³, 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 sociedades *trucha* 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 factureras; no media entre ambos un "enlace preciso

Ramos Tapia, I., *Delito de acción. La tipicidad*, en Zugaldía Espinar, J.M. (Dir.) / Moreno-Torres Herrera, M.R. (Coord.), *Lecciones de Derecho Penal*, 3ª edición, cit., p. 130.

⁷¹² Véanse, entre otras muchas, SAP Vizcaya nº 739/2006, de 7 de noviembre; SAP Sevilla nº 174/2014, de 11 de abril; SAP Barcelona nº 376/2014, de 12 de mayo; SAP Murcia nº 312/2015, de 7 de julio; SAP Madrid nº 9/2020, de 13 de enero.

⁷¹³ SAP Segovia nº 57/2006 de 18 de diciembre; Véase en el mismo sentido SAP Madrid nº 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».*

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 cual 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 factureros, 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 la 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 2015⁷¹⁴ 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 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

⁷¹⁴ STS de 24 de junio de 2015, Sala de lo Contencioso-Administrativo (FJ 5).

(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 nº 174/2014, de 11 de abril⁷¹⁵, 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"».

3.3.2.2. Participación en el fraude pese a observar el deber objetivo de cuidado: el error de tipo invencible.

El otro supuesto al que hacíamos referencia 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 en el fraude hubiera 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

⁷¹⁵ SAP Sevilla nº 174/2014, de 11 de abril (FJ 5).

aun empleando una gran diligencia, excluyendo la responsabilidad tanto a título de dolo como de imprudencia⁷¹⁶. 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 se presenta remota pero no imposible. Ciertamente es que resulta extraño que con la implementación de las medidas de control adecuadas no llegase 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 el *bróker* 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.

3.3.2.3. Propuesta de regulación de una modalidad imprudente en el delito contra la Hacienda Pública.

Llegados a este punto, dadas las conclusiones anteriores, cabe representarse la posibilidad de plantear, al menos en el plano de hipótesis, un cambio de paradigma en cuanto a la tipificación de las modalidades comisivas del delito contra la Hacienda Pública. Me refiero a sopesar la posibilidad de introducir una *modalidad imprudente*⁷¹⁷ en este tipo penal que impida la impunidad en los supuestos de *error de tipo vencible* a los que se ha hecho referencia.

De entrada, se ha de significar siguiendo a MUÑOZ CONDE⁷¹⁸ que, en los delitos imprudentes, la conducta típica no está determinada con precisión en la ley que solo se refiere al que «*por imprudencia*» causare determinado resultado. Son, pues, el juez o el intérprete quienes deben establecer el contenido de la conducta imprudente. Los delitos imprudentes son, por consiguiente, *tipos abiertos*, en el sentido de que una característica del tipo de injusto debe ser completada por vía judicial o doctrinal. De ahí la necesidad de identificar un elemento referencial con el que comparar la conducta realizada para determinar si aquella fue o no realizada de forma imprudente. A ese elemento de referencia se le conoce como *deber objetivo de cuidado*⁷¹⁹. El núcleo del tipo

⁷¹⁶ Muñoz Conde, F., *Teoría*, 5ª edición, cit., p. 83; Mir Puig, S., *Derecho Penal*, 10ª edición, cit., p. 280 (*in memoriam*).

⁷¹⁷ Hay que señalar, que 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.

⁷¹⁸ Muñoz Conde, F., *Teoría*, 5ª edición, cit., p. 73.

⁷¹⁹ Como apunte histórico, el penalista alemán ENGLISH destacó en 1930, que entre la pura conexión causal de la acción imprudente con el resultado y la culpabilidad (elementos que eran los únicos que se exigían entonces) había un tercer elemento importantísimo, sin el cual no podría fundamentarse el tipo de injusto del delito imprudente. Ese elemento era el *deber objetivo de cuidado*, en Muñoz Conde, F., *Teoría*, 5ª edición, cit p. 90.

de injusto del delito imprudente consiste, por tanto, en la divergencia entre la conducta realmente realizada y la que debería haber sido realizada en virtud del deber de cuidado que, objetivamente, era necesario observar y que cualquier persona situada en las circunstancias del autor podía haber llevado a cabo.

Ese *deber objetivo de cuidado* como elemento referencial, es el que precisamente, a mi modo de ver, ha sido construido por en la jurisprudencia del TJCE desde la perspectiva netamente tributaria (teoría del conocimiento) para denegar derechos de la Dir. IVA y responsabilizar a los sujetos pasivos por las infracciones puestas al descubierto tras la regularización derivada de la denegación de tales derechos. Si la inobservancia del *deber de diligencia* en el ámbito tributario permite la denegación de derechos de la Dir. IVA y la imposición de sanciones tributarias, no sería ilógico o irracional que en el ámbito penal la infracción de ese deber de cuidado también acarreará consecuencias. Tanto más cuanto mayor es la gravedad de los perjuicios que pueden causarse al mercado y a la Hacienda Pública en este tipo de fraudes (desvalor de resultado), algo que podría llegar a justificar el reproche penal de la imprudencia. Los casos en los que, concurriendo todos los elementos objetivos del tipo, el sujeto pasivo se ve envuelto de forma involuntaria en un fraude por infringir el *deber objetivo de cuidado* que le era exigible en la realización de sus operaciones económicas y en sus relaciones comerciales con proveedores y clientes, le llevará a presentar declaraciones tributarias y solicitudes de devoluciones con cuotas de IVA que traen origen en un fraude, y de las que obtendrá, en líneas generales, un beneficio y ventaja de mercado del mismo modo que si de una participación consciente se tratara. Ese escenario permite, al menos, representar la posibilidad de tipificar una modalidad imprudente del delito contra la Hacienda Pública que evite la impunidad penal en el que pudieran comprenderse, desde el punto de vista punitivo, las conductas que constituyen una infracción del referido *deber de cuidado* (desvalor de acción) y que causan un perjuicio a la Hacienda Pública superior al exigido en el tipo (desvalor de resultado).

La propuesta de regular una *modalidad imprudente* del delito fiscal no es extraña en la doctrina, aunque, cierto es, desde un enfoque un tanto distinto⁷²⁰. Algún sector se ha representado esa posibilidad en el marco de las nuevas obligaciones para los consejos de administración de conocer y gestionar el riesgo fiscal derivadas de la LSC. La razón principal estriba en que, mientras antes podía disculparse el desconocimiento de las cuestiones de índole tributaria por no constituir deberes exclusivos o indelegables del órgano y trasladar la negligencia al ámbito de las sanciones administrativas, ahora en el ámbito de las nuevas exigencias que impone la LSC al órgano administrador, esa negligencia alcanza un carácter marcadamente distinto.

Como ya ocurre de cierta forma en algunos países de nuestro entorno (*v.gr.* Alemania)⁷²¹, aunque no en los mismo términos que se exponen aquí, este planteamiento junto con las razones

⁷²⁰ 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).

⁷²¹ En Alemania, junto con los ilícitos penales de los §§ 370 a 374, la Ordenanza Tributaria Alemana regula en paralelo diversas infracciones administrativas en sus §§377 a 383. Dentro de ellas, destaca por su importancia la llamada «*reducción del impuesto por negligencia grave*» (§377), La distinción entre uno y otro ilícito se basa, en el carácter doloso o imprudente con que actúe el autor. Si la defraudación se realiza

adicionales que se ha aportado *supra*, puede llegar a constituir una motivación suficiente para la tipificación del comportamiento imprudente en los delitos contra la Hacienda Pública.

4. La prueba 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, y dado que los únicos que están en disposición de conocerlos son ellos mismos, para su inferencia, salvo en caso de confesión, suele recurrirse a determinados elementos fácticos que permiten discernir el *animus defraudandi* en los casos específicos de *fraude carrusel*. Lo que tiene relevancia no solo desde la perspectiva *comisiva* del delito fiscal, sino también desde la perspectiva *preventiva* de este.

En muchos casos la acreditación de estos elementos no resulta ser sencilla. Aunque los propios procesos penales padecen vicisitudes que pueden impedir la indagación y el descubrimiento de la verdad material, será la *prueba directa* y la *prueba indirecta o de indicios* en su defecto, la que permita acreditar la participación en el fraude y la imputación de las infracciones fiscales. Pruebas, ambas, sobre las que el Juez formará su convicción, en su caso mediante el pertinente juicio de inferencia, y fundamentará un eventual pronunciamiento condenatorio respecto de los sujetos concurrentes.

4.1. La prueba directa de la participación en el fraude.

La *prueba directa* con frecuencia se torna en un objetivo excesivamente complejo y difícil de alcanzar. Aunque ello no significa que no sea posible. La razón hay que encontrarla en que, respecto de las personas físicas que materialmente llevan a cabo las conductas fraudulentas, las cuestiones que afectan al *elemento subjetivo* de los tipos penales (conocimiento y voluntad), con frecuencia, resultan ser un verdadero reto desde la perspectiva probática por la dificultad de probar aquello que subyace en la *psique* del sujeto y que, en multitud de ocasiones, solo se exterioriza de forma tácita a través de la realización de determinadas conductas o comportamientos. Siguiendo a RAGÚES I VALLÉS⁷²², la demostración en el proceso del conocimiento o las representaciones de un acusado en el momento de realizar la conducta delictiva entra dentro de lo que los jueces y tribunales suelen denominar la prueba de *hechos subjetivos o psicológicos*. Según se afirma, la constatación de estos hechos resulta especialmente compleja, pues, a diferencia de lo que sucede con la prueba de otros elementos fácticos, el conocimiento ajeno es un dato que se sitúa más allá de la percepción sensorial y, por tanto, para su descubrimiento poca cosa pueden aportar los medios probatorios más habituales como la prueba testifical. Semejantes dificultades no se circunscriben al dolo, sino que surgen también cuando se intenta constatar en el proceso la presencia de otros fenómenos de naturaleza psíquica,

con dolo se califica como delito y se castiga con pena de privación de libertad o de multa. Si se realiza a título de negligencia grave se considera infracción, castigada solo con la imposición de una multa pecuniaria, Cordero González, E.V., «El delito fiscal en el ordenamiento alemán», *CT*, nº 123, 2007, pp. 91-92.

⁷²² Ragués i Vallès, R., «Consideraciones sobre la prueba del dolo», *REJ*, nº 4, 2004, p. 13-26.

como aquellos en que se basan los elementos subjetivos del tipo o el conocimiento de la antijuricidad.

Dicho esto, en el procedimiento penal, los *medios de prueba directa* de la participación en el *fraude carrusel*, entendidos aquellos como los instrumentos procesales a través de los que las fuentes de prueba se incorporan al proceso, regidos por normas procesales que establecen los supuestos y las formas en que la fuente de la prueba puede aparecer dentro del proceso, y de ese modo, permiten llevar al juez al conocimiento que la fuente de prueba proporciona⁷²³, están dirigidos a acreditar la intencionalidad de los sujetos concurrentes en el fraude. La prueba directa de esa intencionalidad, de los *hechos psíquicos*, se reduce a la *confesión autoinculpatória* del acusado. Según suele afirmarse, es la prueba por excelencia de la existencia de dolo, puesto que solo el acusado sabe realmente que pasaba por su cabeza en el momento de cometer los hechos⁷²⁴. No obstante, es algo que no ocurre en la mayor parte de los casos enjuiciados de *fraude carrusel*. Lo anterior no quiere decir que ese *elemento subjetivo* únicamente pueda acreditarse con la propia declaración autoinculpatória del sujeto acusado. También puede extraerse de la mecánica defraudatoria y la existencia de connivencia del sujeto en cuestión con el resto de los operadores concurrentes. La SAP Badajoz nº 73/2015, de 30 de septiembre⁷²⁵, que confirma en apelación la condena de los acusados por un delito contra la Hacienda Pública en un supuesto de *fraude carrusel* lo expresa en los siguientes términos:

«(...) el repetido argumento subjetivo se deduce de la misma dinámica comisiva al ser aquel un elemento que se desarrolla en el fuero interno del sujeto activo del delito y cabe inferirlo del "PACTUM SCAELERIS" que tuvo lugar entre ambos acusados (...).»

Así pues, en la práctica forense, cuando se trata del *elemento subjetivo*, la prueba directa se torna limitada y de difícil acceso, pues como se ha dicho, es un elemento que forma parte del fuero interno del sujeto y solo el está en disposición de acreditarlo de forma directa. No obstante, cabe la posibilidad de inferirlo de determinados elementos fácticos (indicios). De ahí la necesidad de acudir de forma alternativa a la *prueba indiciaria* y el juicio de inferencia del juez para acreditar la participación intencionada en el fraude y con ello fundamentar un pronunciamiento condenatorio. En ese sentido, la SJP de Albacete nº 446/2010, de 6 de octubre⁷²⁶, que enjuicia un supuesto de *fraude carrusel* en el que queda patente la insuficiencia de indicios que acrediten la participación de los acusados y sus empresas en la trama de defraudación al IVA, sin que el sujeto pasivo del impuesto tuviera conciencia de estar inmerso en un carrusel, pone de relieve que:

«(...) no existe ni puede existir en el tipo de defraudación en la que nos encontramos, una prueba directa de los hechos por los que se formula acusación, sino que nos encontramos ante una prueba indiciaria. Del mismo modo, y como ha expuesto el perito de la AEAT, Don Borja, lo que es necesario dilucidar, si se demuestra la existencia del carrusel, es la intencionalidad de los acusados. Así mismo, y si se dieran los elementos anteriores, es decir, quedara probada la realidad del fraude

⁷²³ Moreno Catena, M. / Cortés Domínguez, V. (Dirs.), *Derecho Procesal Penal*, 10ª edición, Valencia: Tirant lo Blanch, 2021, p. 444.

⁷²⁴ Ragués I Vallès, R., *REJ*, cit., p. 13-26

⁷²⁵ SAP Badajoz nº 73/2015, de 30 de septiembre (FJ 3).

⁷²⁶ SJP Albacete nº 446/2010, de 6 de octubre (FJ 3).

y su participación consciente por parte de los acusados, sería necesario determinar la cuota defraudada y si la misma excede del límite del artículo 305,1 del Código Penal (RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777), como requisito de punibilidad».

4.2. La prueba indiciaria o circunstancial de la participación en el fraude.

Como ya se ha adelantado, la *prueba indiciaria o circunstancial*⁷²⁷ se presenta como la alternativa al déficit probatorio que directamente pueda acreditar el conocimiento y voluntad de participar en el fraude. Se dirige a mostrar la certeza de unos hechos, *indicios*⁷²⁸, que *per se* no constituyen el delito, pero de los que puede inferirse aquel y la participación del acusado por medio de un razonamiento basado en el nexo causal y lógico que existe entre los hechos probados y los que se trata de probar⁷²⁹. En la jurisprudencia⁷³⁰, la *prueba indiciaria* ha sido conceptualizada como la suma enlazada y no desvirtuada de una serie de datos, datos base, que, a través de ellos, permiten al juez arribar al hecho consecuencia por medio de un explícito juicio de inferencia fundado en un razonamiento lógico-inductivo en el que la solidez de los indicios avala la solidez de la conclusión, siempre en los términos propios de la certeza judicial y que se puede concretar en la fórmula sacramental que emplea el TEDH: *certeza más allá de toda duda razonable*.

Este tipo de prueba ha sido admitida desde temprano por la jurisprudencia del TEDH⁷³¹ en el plano europeo y por la del TC⁷³² y la del TS⁷³³ en el plano nacional⁷³⁴. Convergen todos ellos en dotar a esta prueba de validez e idoneidad para desvirtuar la presunción de inocencia del acusado, pero eso sí, siempre sometida a la concurrencia de unos determinados presupuestos que exigen

⁷²⁷ La teoría de la *prueba indiciaria* es fruto de una elaboración doctrinal y jurisprudencial, que tiene sus raíces en el Derecho Romano Justiniano. La etimología de la palabra *indicio* es análoga a la de *inducción*, en lugar de referirse a la idea, se hace referencia a la proposición material, sustituyendo al «*inde duco*» y el «*inde dico*».

⁷²⁸ Pone de manifiesto la STS nº 241/2015, de 17 de abril (FJ 2) en cuanto al concepto de indicio que este es: «(...) *Todo rastro, vestigio, huella, circunstancia y, en general, todo hecho conocido, o mejor dicho, debidamente comprobado, susceptible de llevarnos, por vía de inferencia, al conocimiento de otro hecho desconocido (...)*».

⁷²⁹ Gómez Colomer J.L., *El indicio de cargo y la presunción judicial de culpabilidad en el proceso penal*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2021, p. 23 con cita a la STSJ Madrid nº 13/2004, 5 de mayo (FJ 9).

⁷³⁰ Véase por todas STS nº 532/2019, de 4 de noviembre de 2019 (FJ 2).

⁷³¹ Véase entre otras muchas: STEDH de 18 de enero de 1978, caso *Irlanda v. Reino Unido* (ap. 161); STEDH de 7 de octubre de 1988, caso *Salabiaku v. Francia* (ap. 28); STEDH de 25 de septiembre de 1992, caso *Pham Hoang v. Francia*, (ap. 34); STEDH de 27 de junio de 2000, caso *Salman v. Turquía*, (ap. 100); STEDH de 20 de marzo de 2001, caso *Telfner v. Austria*, (ap. 15 a 19).

⁷³² Véase de entre las muchas que existen: STC nº 111/2008, de 22 de septiembre de 2008 (FJ 3); STC nº 126/2011, de 18 de julio de 2011 (FJ 21).

⁷³³ Véase de entre otras: STS nº 532/2019, de 4 de noviembre de 2019 (FJ 2); STS nº 429/2020, de 28 de julio de 2020 (FJ 2).

⁷³⁴ Gómez Colomer J.L., *El indicio de cargo*, cit., p. 113 y ss.

un elevado rigor en su valoración. Sirva como exponente la STS nº 429/2020 de 25 de julio⁷³⁵, que de forma concisa establece:

«(...) Desde el punto de vista formal, deben constar los indicios o hechos-base plenamente acreditados que permitan acceder mediante un juicio de inferencia al hecho consecuencia; el razonamiento de inferencia también ha de ser debidamente explicitado en la sentencia. Desde una perspectiva material, el control casacional se contrae en la verificación de que existan varios indicios plenamente evidenciados, o uno de singular potencia acreditativa, de naturaleza inequívocamente incriminatoria, que no están destruidos por contraindicios, que se refuerzan entre sí y que permitan obtener un juicio de inferencia razonable, entendiendo tal razonabilidad como "enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano", presupuestos que en este caso concurren»⁷³⁶.

⁷³⁵ STS nº 429/2020, de 28 de julio (FJ 2).

⁷³⁶ Con mayor amplitud la destacada STS nº 532/2019, de 4 de noviembre (FJ 2) fija una serie de reglas o principios para entender concurrente la *prueba indiciaria* como suficiente para dictar una sentencia condenatoria, y que, por su interés, merece la pena relacionar aquí: 1.- No pueden confundirse los indicios con las sospechas. Para enervar la presunción de inocencia debemos contar con indicios probados y no con meras «probabilidades» de que el hecho haya ocurrido; 2.- El Juez o Tribunal no puede ni debe fundamentar el fallo de la sentencia en su simple y puro convencimiento subjetivo; 3.- La condena no puede fundarse en la creencia del Juez, Tribunal o del Jurado de que «creen» que los hechos ocurrieron como relatan, sino que «estén convencidos» de que ocurrieron así; 4.- Se exige del Tribunal una adecuada motivación acerca de la concurrencia de los indicios y su «relevancia probatoria»; 5.- Elementos y requisitos en la prueba indiciaria: *elementos*: 1) Una afirmación base o indicio. La cita o mención de cual es el hecho; 2) Una afirmación consecuencia. La referencia en la sentencia de lo que se deduce de él; 3) Un enlace lógico y racional entre el primero y el segundo de los elementos que lleva a la condena por la suma de los indicios plurales. *requisitos*: 1) Que exista una pluralidad de indicios. No puede precisarse, de antemano y en abstracto, su número 2) Que esta pluralidad de indicios esté demostrada mediante prueba directa. 3) Que, de manera indispensable, entre el hecho demostrado o indicio y el que se trate de deducir haya un enlace preciso, concreto y directo según las reglas del criterio humano, y 4) Que el órgano judicial motive en su Sentencia el razonamiento de cómo ha llegado a la certeza del hecho presunto. 6.-La exigencia de la motivación en la sentencia respecto a la concurrencia de indicios y su consecuencia es más fuerte y debe ser más precisa que en los casos de prueba directa, ya que esta es clara y diáfana, pero no lo son los indicios, porque si lo fueran sería prueba directa y no indiciaria; 7.- Los indicios se alimentan entre sí para configurar la condena. En otros términos, se trata del «razonamiento inductivo propio de la prueba de indicios». 8.- Si el órgano jurisdiccional no cumple con el deber constitucional de motivación es imposible tener acceso al proceso de inferencia llevado a cabo, y por consiguiente resulta imposible saber si el razonamiento es «arbitrario, absurdo o irracional». 9.- La clave de la teoría de la prueba de indicios o prueba indirecta radica en el enlace lógico y racional entre el indicio o afirmación base y la afirmación consecuencia; 10.- Cuando el Tribunal «suma» los indicios en su proceso final tras el juicio se llega a hablar de una, denominada, certeza subjetiva, que lleva a la convicción judicial; 11.- La autoría que determina una condena no es «la mejor explicación posible a lo ocurrido». No es una sentencia de «sospechas», sino de convicciones respecto a que la suma de indicios determina y lleva al Tribunal a concluir con seguridad que el delito lo cometió el acusado; 12.- Se trata, al fin y al cabo, de partir de la constatación de unos hechos mediatos para concluir otros inmediatos; 13.- El proceso deductivo que debe llevar a cabo el Tribunal ha de quedar plasmado en toda su extensión, permitiendo así un control de la racionalidad del hilo discursivo mediante el que el órgano jurisdiccional afirma su inferencia. Ha de quedar al descubierto el juicio de inferencia como actividad intelectual que sirve de enlace a un hecho acreditado y su consecuencia lógica; 14.- La inducción o inferencia es necesario que sea razonable. 15.- Los indicios deben mantener una correlación de forma tal que formen una cadena que vaya conformando el iter para llegar al proceso mental de convicción que se conforma por la suma de los datos y la prueba de cada uno de ellos. 16.- Tanto esta Sala del Tribunal Supremo como el TC pueden y deben controlar la razonabilidad del discurso explicado por el órgano jurisdiccional que dictó la sentencia condenatoria basada en la prueba de indicios o prueba indirecta. 17.- Puede efectuarse el control de constitucionalidad de la racionalidad y solidez de la inferencia en que se sustenta la prueba indiciaria; 18.- Puede hablarse, así, de dos tipos de irracionalidad distintos que merecen tratamiento separado; a.- La falta de lógica y la concurrencia de arbitrariedad o absurdo. b.- La

Aunque en el epígrafe subsiguiente entraremos a valorar con mayor amplitud los principales *indicios* de participación en el fraude, baste aquí al menos enunciarlos por conexidad con la prueba indirecta. Son, *numerus apertus*, los que siguen: i) realizar operaciones de compraventa de mercancías sin lógica comercial; ii) precio de las mercancías notoriamente anómalo; iii) movimiento circular de las mercancías; iv) emisión de facturas falsas; v) perfil irregular de los proveedores; vi) objeto social de los proveedores distinto a la sociedad que desarrolla; vii) vinculación orgánica, funcional o personal con los proveedores irregulares; viii) vinculación bancaria con los proveedores irregulares; ix) coincidencia anormal de proveedores y/o clientes; x) irrealidad de los medios de transporte o dificultad para su localización; xi) falsedad de la documentación de transporte; xii) dificultad para identificar los medios de pago, o; xiii) NOI falso. Y respecto de estos indicios referenciados, el acervo probatorio que permite su acreditación en los procedimientos penales suele componerse en líneas generales por: i) los informes y periciales emitidos por los actuarios e inspectores de Hacienda y sus testificales; ii) la documentación de las sociedades participantes que contenga sus características, su actividad y su facturación procedente de las propias sociedades u obtenidas por medio de entradas y registros o a través de registros públicos como el mercantil o la acopiada por la Administración Tributaria; iii) el interrogatorio de los propios acusados; iv) la declaración de testigos, especialmente los transportistas de las mercancías y otros administradores o sujetos vinculados a sociedades concurrentes en el fraude; v) escuchas telefónicas, y; vi) informes periciales de carácter financiero y documentoscopia.

Hay que matizar que muchos de los *indicios*, aunque puedan resultar acreditados por los medios de pruebas señalados, si son observados fuera del contexto al que deben vincularse, pueden llegar a ser irrelevantes si no se ponen en conexión con otros concurrentes. Por ello, no solo es importante la acreditación de los indicios con los medios de prueba adecuados, sino también la contextualización y la interconexión entre ellos para poder realizar una inferencia lógica que lleve a constatar el hecho-consecuencia. Del mismo modo, no puede orillarse que, en muchos casos, lo que en un principio es considerado indicio por la Administración Tributaria en sus informes, finalmente en la vía judicial se torna en mera sospecha o conjetura no acreditada por verdadera prueba válida en derecho. La consecuencia directa en esos casos será la imposibilidad de fundar un pronunciamiento condenatorio que terminará por frustrar la pretensión punitiva.

Merece la pena referir a modo de ejemplo la SAP Guadalajara n° 39/2020, de 4 de mayo⁷³⁷ que confirma la condena a dos acusados que urdieron un plan delictivo para defraudar a la Hacienda Pública mediante el mecanismo del *fraude carrusel*. Para ello utilizaron sociedades dedicadas a la compra y venta intracomunitaria de material informático, sin someterse a ningún proceso de transformación o ensamblaje. Introduciendo un margen de beneficio comercial entre dichas operaciones, comúnmente conocido con el término anglosajón *trading*, que operaba a nivel

falta de conclusividad. Solo cabe estimar que la garantía de la presunción de inocencia debe tenerse por vulnerada únicamente «cuando la inferencia sea ilógica o tan abierta que en su seno quepa tal pluralidad de conclusiones alternativas que ninguna de ellas pueda darse por probada»; 19.- La conclusión de una inferencia presuntiva debe considerarse cerrada, fuerte y determinada; 20.- Para que la tesis acusatoria pueda prosperar, consiguiéndose la enervación de la presunción de inocencia, se la debe exigir una probabilidad prevaeciente con respecto a aquellas otras hipótesis explicativas de los mismos indicios, entre las que se puede contar la tesis fáctica de descargo.

⁷³⁷ SAP Guadalajara n° 39/2020, de 4 de mayo (FJ 3).

nacional con el fin de obtener exenciones en el IVA en las entregas intracomunitarias, porque las ventas intracomunitarias, al encontrarse *exentas* del pago del referido impuesto daban derecho al vendedor intracomunitario a solicitar devoluciones de IVA ante la Hacienda Pública que se conocía que no había sido ingresado, haciendo que los intervinientes de la trama se las repartieran entre sí. La sala entiende que los indicios de la existencia y participación en el fraude de los acusados quedan plenamente acreditados:

«(...) Sentado lo anterior, tal y como consigna la Juez a quo, a través de los elementos de prueba indicados, se deduce un cúmulo de prueba indiciaria a los hechos que integran el objeto de acusación y que hace que salga a la luz la situación real de operaciones mercantiles fingidas e irreales que se encontraban ocultas bajo el entramado societario expuesto, que dan lugar a la instrumentalizada defraudación al fisco. El conjunto de indicios examinados se encuentra plenamente acreditado, tienen una naturaleza inequívocamente incriminatoria, son plurales, son concomitantes al hecho que se trata de probar y se encuentran relacionados entre sí. De los mismos se desprende una inferencia razonable, lógica y sujeta a las reglas de la experiencia. No se trata, en consecuencia, de sospechas, suposiciones o conjeturas».

En el lado opuesto, un supuesto de no acreditación de la participación en el fraude por falta de prueba directa e indirecta que lleva a la absolución de los acusados en la SAP Barcelona nº 376/2014, de 12 de mayo⁷³⁸. No quedó acreditado que los acusados, administradores de la sociedad que supuestamente participaron en el *fraude carrusel*, se concertaran con otro acusado para facturar a empresas y defraudar al erario con la deducción de un IVA soportado ficticio. Los indicios considerados por el magistrado *a quo* para fundamentar la sentencia revelaban a su juicio que los acusados llevaron a cabo la adquisición de productos de telefonía a empresas extranjeras para obtener un precio más competitivo, y concertados con empresas *pantalla* o *truchas* interpuestas, simulaban comprar a estas para poder deducirse un IVA que realmente no pagaban y así obtener unos ingresos indebidos con la defraudación a la Hacienda Pública. No obstante, a criterio de la Sala:

«(...) el quid de la cuestión no es que dichas empresas «trucha» tuvieran como única actividad la intermediación de compras entre empresas españolas y europeas, carecieran de infraestructura ni que se sucedieran unas a otras en dichas operaciones. La verdadera cuestión que debía acreditarse es si los acusados conocían su naturaleza de «truchas» o incluso intervenían en las mismas y las utilizaban en su beneficio. Nada de ello resultó probado. Ciertamente, el volumen de ventas de algunas de estas empresas a Badaphone era muy elevado en comparación con el total, pero este dato, circunscrito a un año concreto, no permitía por sí solo concluir que los acusados conocieran la verdadera naturaleza de dichas empresas. (...) ninguna prueba fue practicada para acreditar que Badaphone compraba directamente en el extranjero. (...) Tampoco resultó acreditado que los acusados participaran en ninguna de las empresas «truchas» relacionadas ni de forma directa ni indirecta. No se hizo mención alguna de pagos a dichas empresas o a sus titulares por parte de los acusados. Los testigos que eran administradores de las empresas «truchas» o fueron empleados de las mismas, no mencionaron en ningún momento que tuvieran relación con los acusados. (...) Ninguna mención se hizo tampoco en la sentencia en relación a la compra de los productos de telefonía a más bajo precio por parte de Badaphone, que a juicio de la Sala, si hubiera sido un indicio relevante del conocimiento por los acusados de que las empresas a las que adquiría la mercancía eran «truchas» (...) no quedó suficientemente acreditado que los acusados participaran en la creación de una trama para defraudar IVA y conocieran que las empresas a las que Badaphone compró productos procedentes de otro país comunitario no tributarían el impuesto correspondiente, ni tampoco quedó acreditado que Badaphone adquiriera de forma directa a otra

⁷³⁸ SAP Barcelona nº 376/2014, de 12 de mayo (FJ 4).

empresa ubicada en otro país sus productos y por tanto las facturas presentadas con el IVA soportado fueran operaciones ficticias».

4.3. Los indicios o *red flags* de la participación en el fraude.

Constatada la validez constitucional y la necesidad de recurrir a la *prueba indirecta* (indiciaria) para la acreditación de la participación en el fraude, dada su relevancia en este tipo de supuestos, es necesario identificar cuales 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 participantes 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 adquirientes de las mercancías que hacen lo propio como *pantallas* y *bróker* 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 del operador adquiriente; 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 adquiriente 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 el.

Un supuesto que permite ilustrar lo anterior es el enjuiciado en la SAP Madrid nº 9/2020, de 13 de enero⁷³⁹ que resuelve un caso en el que el administrador 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.

⁷³⁹ SAP Madrid nº 9/2020, de 13 de enero (FJ 1).

«(...) 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 TJCE 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 condenatorio⁷⁴⁰. Dicho esto, seguidamente paso 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. O 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.

⁷⁴⁰ Véase en este capítulo el epígrafe 3.2.1.2. La teoría del conocimiento en las entregas y las adquisiciones intracomunitarias de bienes: exigencia del deber de diligencia al contribuyente.

ii) *Precio de las mercancías notoriamente anómalo*⁷⁴¹.

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 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 falsas 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 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 lujos 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

⁷⁴¹ 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».

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 diferente 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 adquirente 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 *bróker* 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 *bróker* 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 *bróker*. 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 *bróker* 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 bancarias 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.

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 meridiania 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.

5. Las conductas neutrales en el fraude carrusel.

5.1. Breve referencia dogmática y jurisprudencial a las conductas neutrales.

En apretada síntesis, los *actos neutrales* constituyen comportamientos cotidianos, habituales, adecuados desde un punto de vista social, que, por regla general, no alcanzan la categorización de penalmente típicos. Suscribiendo las palabras de ROBLES PLANAS⁷⁴², 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.

En ese sentido, siguiendo la exposición de CORCOY BIDASOLO⁷⁴³, un sector de la doctrina y la jurisprudencia ha perfilado una teoría en orden a limitar la eventual atribución de responsabilidad

⁷⁴² Robles Planas, R., «Conductas neutrales», *CIFICP*, 2015 (Disponible en línea: <https://www.ficp.es/wp-content/uploads/Robles-Conductas-neutrales-2-FICP.pdf>, última consulta: 8 de julio de 2021); 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° 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*, cit., p. 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° 28, 2008, pp. 343-395; Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal económico*, *PG*, 6ª edición, cit., p. 617 y ss.

⁷⁴³ 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*, cit., p. 113, con cita a Robles Planas, R., *La participación en el delito: fundamento y límites*, 2003, p. 33 y ss.

penal por este tipo de *actos neutros*. A partir de entender que calificar como partícipe a cualquiera que contribuya a la 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 neutras 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 partícipe⁷⁴⁴.

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 neutras*, rechazando claramente las posturas *subjetivistas* y utilizando esta construcción dogmática para llegar a pronunciamientos absolutorios en un variado repertorio de supuestos⁷⁴⁵. En la jurisprudencia se ha afirmado entorno a la noción de *actos neutros* 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 Constitución⁷⁴⁶. 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.⁷⁴⁷. Como exponente más reciente de la doctrina jurisprudencial de los *actos neutros* puede citarse la STS nº 40/2020, de 6 de febrero⁷⁴⁸ que en líneas generales hace acopio de la doctrina que ha venido consolidándose entorno a esta figura y donde viene a afirmarse que:

«(...) En la STS nº 756/2018, de 13 de marzo, decíamos que "con respecto a las acciones neutras se establece en la STS 942/2013, de 11 de diciembre, que se trata de conductas causales desde un punto de vista natural, pero que, en tanto que pueden estar amparadas en su adecuación social, pueden no suponer un peligro (o un aumento del peligro) jurídicamente desaprobado para el bien

⁷⁴⁴ Véase sobre las posiciones doctrinales referidas Ambos, K., «La complicidad a través de acciones cotidianas o externamente neutras», *RDPC*, nº 8, 2001, pp. 195-206; Robles Planas, R., *CIFICP*, cit.; Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal económico*, *PG*, 6ª edición, cit., p. 661 y ss.

⁷⁴⁵ Sirva como ejemplos: la STS nº 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 nº 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.

⁷⁴⁶ Véase STS nº 34/2007, de 1 de febrero (FJ Único).

⁷⁴⁷ Véase STS nº 974/2012, de 5 de diciembre (FJ 8).

⁷⁴⁸ STS nº 40/2020, de 6 de febrero (FJ 11); más referencias en la STS nº 756/2018, de 13 de marzo (FJ 21); STS nº 942/2013, de 11 de diciembre (FJ 4); STS nº 34/2007, de 1 de febrero (FJ Único).

jurídico, y, en esa medida, no resultar típicas. Se decía en la STS 34/2007, de 1 de febrero, respecto de los llamados actos neutrales que la doctrina reciente estima que estos actos son comportamientos cotidianos, socialmente adecuados, que por regla general no son típicos. Tal es el caso del que aparece como adquirente de un inmueble en un contrato de compraventa. Lo que plantea esta cuestión es la exigencia de que toda acción típica represente, con independencia de su resultado, un peligro socialmente inadecuado. Desde este punto de partida, una acción que no representa peligro alguno de realización del tipo carece de relevancia penal. El fundamento de esta tesis es la protección del ámbito general de libertad que garantiza la Constitución. Y se argumenta, más adelante, que «...la teoría y algunas jurisprudencias europeas han elaborado diversos criterios para establecer las condiciones objetivas en las que un acto neutral puede constituir una acción de participación. En este sentido se atribuye 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.». La distinción entre los actos neutrales y las conductas delictivas de cooperación -afirman las sentencias 942/2013, 487/2014 y 290/2018 - puede encontrar algunas bases ya en los aspectos objetivos, especialmente en los casos en los que la aparición de los actos, aparentemente neutrales, tiene lugar en un marco de conducta del tercero en el que ya se ha puesto de relieve la finalidad delictiva. Dentro de estos aspectos objetivos se encuentra no solo la conducta del sujeto, aisladamente considerada, sino también el marco en el que se desarrolla. Y a ello ha de añadirse el conocimiento que el sujeto tenga de dicho marco. Pues resulta difícil disociar absolutamente aquellos aspectos objetivos de los elementos subjetivos relativos al conocimiento de que, con la conducta que se ejecuta, que es externamente similar a otras adecuadas socialmente por la profesión o actividad habitual de su autor, se coopera a la acción delictiva de un tercero. Igualmente se han seguido en las sentencias 1300/2009, de 23 de diciembre, y 974/2012, de 5 de diciembre, y en las que en ellas se citan (SSTS 185/2005, 797/2006 y 928/2006)».

5.2. Las conductas neutrales como salvoconducto a la atipicidad.

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 *bróker* (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 de la trama organizada pueden llegar a participar en las cadenas de operaciones fraudulentas sin que aquellas personas que las dirigen y controlan conozcan tal circunstancia. De ahí que las acciones que hubieran realizado en el marco de las operaciones objeto de fraude pueden llegar a tener la consideración de *conductas neutrales* atípicas, al estar completamente desconectadas de la defraudación de terceros y no representar un peligro socialmente inadecuado desde el prisma del normal desarrollo del tráfico mercantil.

Así pues, de existir una participación involuntaria, los operadores de *buena fe* no realizarán conductas dolosas, sino conductas socialmente admitidas en el normal devenir del tráfico jurídico que 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 *trucha*, y; la solicitud de devolución de dicha cuota de IVA soportado a la Administración Tributaria. Las conductas a las que me refiero son, *numerus apertus*, las que siguen; la celebración del 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, sí podrían resultar penalmente reprobables. Convengo con CHOCLÁN MONTALVO⁷⁴⁹ que 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.

Para enriquecer la exposición con un ejemplo, cabe hacer referencia a la sentencia de la Audiencia Nacional SAN nº 36/2009, de 11 de septiembre⁷⁵⁰, 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 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».

6. Recapitulación del ideario.

En este último epígrafe trataré de hacer una recopilación de las principales ideas que he planteado a lo largo del capítulo. La finalidad de este ejercicio de compilación es ofrecer una exposición telegráfica de todo lo analizado y que resultará útil para centrar cuestiones de suma importancia como: la determinación de las formas de persecución del *fraude carrusel* en la vía penal; determinación de la participación en un *fraude carrusel* prototípico; la determinación de responsabilidad penal por la participación en el fraude; el perfil de sociedades concurrentes en el fraude que pueden entenderse afectadas por el sistema de responsabilidad penal del art. 31 bis CP; las sociedades concurrentes en el fraude en las que los programas de *compliance* podrían alcanzar el estándar de idoneidad y eficacia perseguido; el *deber de diligencia* del contribuyente en las relaciones con terceros; la acreditación de la efectiva participación en el fraude, o; las

⁷⁴⁹ Choclán Montalvo, J.A., *La aplicación práctica*, 2ª edición, cit., p. 286.

⁷⁵⁰ SAN nº 36/2009, de 11 de septiembre (FJ 8); Véase también la SAP Sevilla nº 174/2014, de 11 de abril (FJ 5).

conductas neutras que pueden desembocar en la atipicidad de las conductas en el marco del fraude.

i) *La tesis de simulación como propuesta satisfactoria para la persecución del fraude.*

En cuanto a la persecución del fraude en la vía penal, de las dos posibilidades identificadas, la tesis del autor inmediato y la tesis de la simulación, me he decantado por seguir esta última. No ya solo por ser la acogida en la jur. may. para enjuiciar y condenar a los responsables verdaderamente beneficiados, sino porque, desde el prisma de la responsabilidad penal de la persona jurídica, podría eludir entrar en complejos planteamientos dogmáticos cuando se trata de atribuir responsabilidad en grupos de empresas como se verá en el Capítulo IV.

ii) *Adopción de la tesis de la autorresponsabilidad penal de la persona jurídica basada en un criterio de utilidad práctica.*

Por otro lado, en cuanto al sistema de responsabilidad penal de la persona jurídica regulado en el art. 31 bis CP, he optado por seguir la tesis interpretativa de la *autorresponsabilidad*, pues, aunque no se identifique con mi ideario, es la que parece haber sido acogida por el legislador y la jurisprudencia. Dado que esta tesis aspira a tener una utilidad práctica, parece lógico seguir este posicionamiento a fin de evitar un indeseado destierro.

iii) *Posibilidad de participación de las sociedades en el fraude de forma voluntaria e involuntaria.*

En el análisis realizado se llega a la conclusión de que en el *fraude carrusel* existe la posibilidad de participar en el de dos formas: voluntaria e involuntaria. En cuanto a la *voluntaria*, esta puede tener relevancia desde el prisma sancionador tanto en el ámbito tributario como en el penal. Concluyendo que las sociedades y las personas físicas que las controlan pueden ser sancionadas en ambas vías dependiendo de la concurrencia de los requisitos necesarios para categorizar la sanción como tributaria o penal. Respecto a la *involuntaria*, la idea principal es que la mayor relevancia se da en el ámbito tributario donde para limitar los derechos de la Dir. IVA y la imposición de sanciones solo basta la culpa simple (imprudencia). No siendo posible la sanción penal al no existir modalidades imprudentes en los tipos penales aplicables a excepción del delito de blanqueo de capitales adyacente.

iv) *Distinción entre las sociedades participantes en el fraude: sociedades con tono ético o intolerancia al delito y sociedades sin tono ético o tolerancia al delito.*

Dentro de la participación voluntaria en el fraude se ha planteado una propuesta para distinguir las distintas sociedades que concurren en el fraude atendiendo a los roles y perfiles que presentan. Una distinción necesaria para determinar cuales de las sociedades que participan en el fraude son destinatarias del modelo de responsabilidad penal del art. 31 bis CP y cuales de ellas son idóneas para que los modelos de *compliance* puedan ser considerados eficaces y desplegar su efecto exonerador o atenuador de la pena.

De un lado, las sociedades *sin tono ético o con tolerancia al delito* que se subdividen en dos grupos a su vez: las que nacen o son reactivadas para servir de mero instrumento en la comisión de delitos sin llevar a cabo ninguna actividad comercial lícita, o de existir esta, será mínima o

aparente. Estas sociedades serán *inimputables* por tratarse solo de sociedades instrumentales que deberán ser disueltas y en las que no cabrá la implementación de modelos de *compliance*, y; aquellas sociedades en las que la propia voluntad manifestada en por el órgano de gobierno y/o administración está motivada *a radice* por el ánimo de cometer delitos, aunque desarrollen una actividad mercantil lícita mayor que la ilícita. Estas sociedades podrán ser *inimputables* si no cuentan con un mínimo substrato organizativo y no hay alteridad entre propiedad y patrimonio o imputables en caso contrario. Las exigencias de *compliance* será tanto mayor cuanto mayor sea la complejidad que presenten. Sin embargo, en ellas la implementación de modelos de *compliance* devendrá ontológicamente ineficaz dado que existe una tolerancia al delito *a radice* impulsada por el propio órgano de gobierno y/o administración que contraviene la propia esencia de estos modelos.

De otro, las sociedades con *tono ético o intolerancia al delito* que muestran, o de su forma de actuar se infiere, una intolerancia frente a la comisión de delitos, aunque finalmente aquellos se acaben produciendo en su seno por una falta de diligencia o una diligencia defectuosa en el control de directivos y subordinados. No serán sociedades creadas o reactivadas para servir de mero instrumento al fraude, ni tampoco en ellas se pondrá de manifiesto una voluntad en bloque de cometer delitos. A contrario, serán sociedades que mejor o peor organizadas muestran fidelidad a la norma y a la ética empresarial. Estas sociedades podrán ser *inimputables* si no cuentan con un mínimo substrato organizativo y no hay alteridad entre propiedad y patrimonio o imputables de concurrir en ellas tales características. La exigencia de *compliance* será tanto mayor cuanto mayor sea la complejidad que presenten. Será en ellas donde los modelos de *compliance* sí podrán ser idóneos desde la perspectiva de la eficacia y donde efectivamente podrá producirse la exoneración o la atenuación de la eventual responsabilidad penal.

v) *La prueba indiciaria y los indicios del fraude como elemento valorativo.*

La prueba indiciaria o circunstancial basada en indicios acreditados se presenta como la opción idónea para acreditar el conocimiento y voluntad de participar en el fraude en los casos de imposibilidad de obtener prueba directa. Los principales indicios que hay que tener en cuenta son: realización de operaciones de compraventa sin lógica comercial; un precio de las mercancías notoriamente anómalo; un movimiento circular de las mercancías; la constatación de facturas falsas; el perfil irregular del proveedor; la falta de coincidencia del objeto social del proveedor con la actividad que desarrolla; la vinculación orgánica funcional o personal con el proveedor irregular; coincidencia de rasgos mercantiles en los proveedores irregulares; vinculación bancaria con el proveedor irregular; coincidencia de proveedores y/o clientes; irrealidad de los medios de transporte o dificultad para su localización; constatación de documentación acreditativa del transporte falsa; dificultad para identificar los medios de pago, y; un NOI falso.

vi) *La neutralidad de las conductas.*

Aquellas sociedades que no siendo parte de la trama organizada participan en las cadenas de operaciones fraudulentas sin que las personas que las dirigen y controlan conozcan tal circunstancia pueden llegar a tener la consideración de *conductas neutrales* atípicas. Al estar completamente desconectadas de la defraudación de terceros no representan un peligro socialmente inadecuado desde el prisma del normal desarrollo del tráfico mercantil. Estos operadores que pueden considerarse de *buena fe* no realizarán conductas dolosas, sino

socialmente admitidas en el normal devenir del tráfico jurídico quedando relegados sus actos a la mera adecuación social o la imprudencia atípica.

CAPÍTULO IV

RESPONSABILIDAD PENAL DE LA SOCIEDAD BRÓKER POR LOS DELITOS VINCULADOS AL FRAUDE CARRUSEL: ANÁLISIS DE LOS PRESUPUESTOS NORMATIVOS QUE FUNDAMENTAN LA RESPONSABILIDAD PENAL

1. Introducción.

En este capítulo trataré de analizar los requisitos legalmente exigidos para determinar la responsabilidad penal de la sociedad que actúa como *bróker* en el marco del *fraude carrusel*. Solo centraré el análisis en las sociedades que desempeñan ese rol por dos cuestiones básicamente: de un lado, porque son, por norma general, las principales beneficiadas por el fraude y además son las que normalmente presentarán el perfil idóneo para la aplicación de las previsiones del art. 31 bis CP; de otro, porque desde un entendimiento del fraude como una confabulación de sujetos para defraudar, el resto de sociedades serían partícipes de la defraudación de aquella que actúa como *bróker*, quedando, por tanto, fuera del radio de alcance del art. 31 bis CP al no estar previstas en el precepto las formas de participación como aquí se sostiene.

Asimismo, hay que dejar claro que se trata de un análisis en abstracto, atendiendo a la clasificación que se ha planteado por las características generales que vienen presentando en la práctica judicial estas sociedades con el rol de *bróker*. De ningún modo, desplaza la valoración que deba hacerse en el caso concreto dada la enorme casuística que puede darse. Conviene significar que a este punto se ha llegado gracias a una pléyade de conclusiones ya extraídas de todo cuanto antecede y que servirán como punto de partida en la exposición del análisis ahora. En síntesis, son las siguientes: i) la aplicación de la *tesis de la simulación* al fraude como solución con mayor perspectiva de eficacia y la consideración de la sociedad que desempeña el rol de *bróker* como principal responsable y destinataria de la eventual acción penal; ii) la aplicación del modelo de *autorresponsabilidad* de las personas jurídicas por ser la tesis acogida por el legislador y en la jur. may., aunque esta no sea nuestra posición en el debate; iii) la consideración de la sociedad *bróker* como una persona jurídica dotada de substrato organizativo-empresarial idónea para la aplicación de las previsiones del art. 31 bis CP, y; iv) la plena aplicación del delito fiscal de grupos organizados previsto y penado en el art. 305 bis letra b) CP, sin perjuicio de la aplicación de las otras agravaciones recogidas en el mismo precepto.

Sobre la primera cuestión, porque aplicar la *simulación* para atribuir responsabilidad a la sociedad *bróker* es la opción que ha demostrado en la práctica judicial alcanzar mayores cotas de efectividad desde la perspectiva punible y recaudatoria. Lo que ha motivado que Jueces y Tribunales mayoritariamente se decanten por este criterio de enjuiciamiento en detrimento de la tesis del *autor inmediato*. Unido a lo anterior, se parte de la consideración de la sociedad *bróker* como la verdadera beneficiaria del fraude y sobre la que debe dirigirse la acción penal, junto con sus directivos y subordinados, en tanto que sociedad penalmente responsable con arreglo a las previsiones legales del art. 31 bis CP.

En cuanto a la segunda, la razón es doble. De un lado, porque es la tesis en principio acogida por el legislador y la jur. may. del TS entorno al sistema de responsabilidad penal de las personas jurídicas. Y, de otro, derivado del anterior, porque este trabajo tiene como fin teleológico la aplicación práctica de sus conclusiones de acuerdo con el modelo vigente, más allá de las discusiones dogmáticas subyacentes respecto a su naturaleza jurídica y su compatibilidad con el

actual CP. No obstante, ello no empece a que nuestra posición esté alineada en la esfera del modelo de *heterorresponsabilidad* como se ha referido, y por tal razón, esa postura podrá verse reflejada en determinados pasajes de la exposición del presente capítulo.

Respecto a la tercera cuestión, porque, aunque lo normal es que sea la sociedad distribuidora una mercantil con estructura organizativa relevante, actividad real y lícita, estabilidad en el mercado y solvencia económica, también puede ocurrir que aquella no presente tales caracteres. Siendo ya doctrina consolidada la teoría de la *inimputabilidad* de las personas jurídicas consideradas meramente instrumentales o aquellas que no disponen de una estructura corporativa relevante, debe apuntarse que aquí se parte para el análisis de sociedades que revisten los caracteres apuntados *supra*, pues ello será lo que determine el nivel de las exigencias de *compliance* y su eventual responsabilidad penal por la inobservancia de aquellas. Lo contrario, esto es, considerar las sociedades que no disponen de tales caracteres, podría vaciar de contenido el análisis pretendido al existir la posibilidad de aplicar la teoría de la inimputabilidad en caso de apreciarse en la sociedad que actúa como *bróker* un carácter instrumental o la carencia de estructura y complejidad organizativa (*rara avis*).

Por último, la cuarta cuestión planteada, será el delito fiscal en su modalidad agravada de grupos organizados el único tipo penal aplicable a las personas jurídicas en el *fraude carrusel* si puede acreditarse la vinculación a la trama. De una parte, porque esta modalidad del tipo penal desplazaría la aplicación de los delitos vinculados a la delincuencia organizada. De otra, porque el catálogo de delitos imputables a las personas jurídicas es *numerus clausus* y no incluye los delitos de falsedades, sin perjuicio del delito de blanqueo de capitales, aunque en puridad este no forme parte de la mecánica defraudatoria. Por demás, como se ha adelantado, la apreciación de esta modalidad del subtipo agravado del art. 305 bis CP (letra b), no empece en principio a la concurrencia de las otras modalidades [letras a) y c)], pues la caracterización del *fraude carrusel* permite la concurrencia de todas ellas atendiendo al caso en concreto. No obstante, a salvo queda lo ya dicho sobre el posible concurso de normas que pudiera darse entre la letra a) y b) en cuanto a la interposición de personas físicas y jurídicas para cometer el delito y la relación que cabría establecer con los grupos organizados que persiguen el mismo fin.

Sentado lo anterior, siguiendo la estructura dada al presente capítulo, en el epígrafe segundo se hará un análisis de los elementos más relevantes que presentan las sociedades distribuidoras que concurren en el fraude para delimitar los caracteres que deben revestir aquellas en cuanto a la aplicación del modelo de responsabilidad penal corporativa del art. 31 bis CP.

En el tercer epígrafe trataré de desarrollar los presupuestos comunes legalmente exigidos en el art. 31 bis CP para responsabilizar a cualquier persona jurídica por los delitos corporativos cometidos en su seno. Haré una pequeña introducción para luego analizar los tres presupuestos generales vinculándolos con la sociedad *bróker*: i) la tenencia de personalidad jurídica; ii) la comisión de un delito de los que admite la atribución de responsabilidad penal de la persona jurídica, y; iii) la previa actuación ilícita de la persona física idónea para desencadenar el mecanismo de responsabilidad penal.

En un cuarto epígrafe, analizaré los presupuestos específicos para atribuir responsabilidad penal a la sociedad que actúa como *bróker* por el delito contra la Hacienda Pública en su modalidad agravada de grupos organizados [art. 305 bis, letra b) CP]. Aquí comenzaré delimitando los caracteres que definirían la idoneidad de las sociedades que desempeñan ese rol para hacerlas

penalmente responsables y exigirles obligaciones de compliance. A continuación, entraremos a analizar la concurrencia de los requisitos exigidos en el tipo penal para considerar a la sociedad *bróker* como sujeto activo del delito. Seguidamente, se estudiará la defraudación material de la persona física vinculada a la sociedad y la confabulación de estas con el resto de los participantes en la trama como presupuesto habilitante para desencadenar la responsabilidad penal de la sociedad. Además, analizaré los dos títulos de imputación penal regulados en el art. 31 bis CP y la concurrencia de los requisitos exigidos en ambos casos.

Ya en el quinto epígrafe, aprovechando la complejidad y la discusión latente respecto a la responsabilidad penal de la persona jurídica en grupos de sociedades, entraré a analizar la posibilidad de hacer responsable penal a la sociedad *bróker* en supuestos hipotéticos de administración de derecho de la sociedad interpuesta (*trucha*) o en relaciones matriz-filial con aquella. Aunque en el repertorio de jurisprudencia aun no hay constancia de estos supuestos en el *fraude carrusel*, en efecto son plenamente posibles, o como mínimo, pueden tener lugar en el marco de una defraudación tributaria común. Razones más que suficientes para justificar el esfuerzo analítico en tales supuestos.

Por último, en los epígrafes 6 y 7 entraré a valorar respectivamente las consecuencias civiles y penales que para la persona jurídica que actúa como *bróker* acarrearía la declaración de responsabilidad penal por la defraudación y haré una breve incursión en las consecuencias derivadas de la eventual atribución de responsabilidad penal por el delito de blanqueo de capitales.

2. Sociedades que desempeñan el rol de *bróker* idóneas para la aplicación del modelo de responsabilidad penal establecido en el art. 31 bis CP.

Se ha explicado que en el *fraude carrusel* las sociedades que desempeñan el rol de *bróker* normalmente son sociedades 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, trabajadores y recursos. Además, 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; las declaraciones informativas de operaciones intracomunitarias; llevan contabilidad; registros de facturas; están registradas como operadores intracomunitarios, etc.; En definitiva, están constituidas conforme a la legalidad, su actividad económica es real y tangible y cumplen con sus obligaciones de tipo normativo.

También se ha explicado que 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).

Por último, también se ha visto que 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.

Pues bien, con estos mimbres estamos en condiciones de delimitar qué tipo de sociedades, que actúan en el fraude con el rol de *bróker*, servirán de modelo prototípico al análisis. Se tratará, que duda cabe, 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 idem* 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 es algo accidental que 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 el análisis que se pretende aquí parte desde un prisma abstracto. Es decir, de la toma como referencia de sociedades con una estructura funcional y organizativa prototípica. De ahí que, en la práctica puedan existir supuestos de sociedades que desempeñen el rol de *bróker* en el fraude que cumplan con los elementos que se han identificado pero que no presenten una estructura idéntica a la que aquí se plantea o que las personas físicas que la integran no sean todas las que aquí se refieren. Se trata en definitiva de hacer un análisis en abstracto que sirva de referencia práctica, tomando como base una hipótesis que contemple todos los elementos vinculados con las cuestiones tributarias y penales que interesan al trabajo y que en cualquier caso abarque todos o la mayoría de los supuestos. A salvo quedará siempre, por tanto, el obligado estudio del caso concreto.

3. Presupuestos comunes del sistema de responsabilidad penal de la persona jurídica establecidos en el art. 31 bis CP.

3.1. Notas previas.

Atendiendo a la actual regulación legal, el elemento nuclear que ha de ponderarse en el análisis de la atribución de responsabilidad penal a la persona jurídica es la constatación de la concurrencia de los presupuestos de atribución prevenidos en el CP. De acuerdo con la regulación contenida en el art. 31 bis CP, la sanción penal de una persona jurídica reclamará la concurrencia de tres presupuestos comunes, para después, derivado de uno de ellos, exigir la constatación de los denominados generalmente en la doctrina como *hechos de conexión*⁷⁵¹.

⁷⁵¹ Véase en sentido parecido, 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,

Así pues, de la redacción actual dada al art. 31 bis CP, se coligen tres presupuestos necesarios para fundamentar la responsabilidad penal de una persona jurídica. En síntesis, son los tres que a continuación se relacionan⁷⁵²: i) que la sociedad haya adquirido personalidad jurídica conforme a derecho y no sea procesalmente inimputable; ii) que el delito cometido por el sujeto físico legalmente idóneo sea uno de los que la ley, esto es, el Libro II del CP, expresamente habilita para poder atribuir la responsabilidad a la persona jurídica, y; iii) la constatación de la previa actuación u omisión ilícita del sujeto físico considerado idóneo conforme a la ley para desencadenar el proceso de declaración de responsabilidad de la persona jurídica. Comprobada la concurrencia de estos tres presupuestos referidos, el art. 31 bis CP integra, dentro del tercero de ellos, dos diferentes *vías de imputación* para habilitar el mecanismo de atribución de responsabilidad penal partiendo de la actuación u omisión ilícita de los sujetos físicos legalmente idóneos hasta la propia persona jurídica por un déficit de control. Es decir, establece dos posibles y diferentes nexos habilitantes atendiendo al rango y facultades de los sujetos físicos que cometieron el delito y que han de considerarse referenciales. Este modelo se ha dado en llamar de *doble vía*⁷⁵³.

Respecto a estos *hechos de conexión*, sin perjuicio del análisis que se llevará a cabo más adelante, baste aquí indicar que el primero es el descrito en el apartado 1º a) del art. 31 bis CP. Aquí se definen los sujetos físicos con poder y representación societaria de máxima autoridad y nivel que, al ejecutar el delito, desencadenan la responsabilidad criminal de la persona jurídica. Estos son, en concreto, los representantes legales, administradores y directivos. El segundo, contenido en el apartado 1º b) del art. 31 bis CP, se refiere a la comisión de delitos por sujetos físicos que están sometidos a la autoridad de los referidos antes, cuando estos últimos hubieran incumplido gravemente sus obligaciones de supervisión, vigilancia y control sobre ellos (empleados/subordinados). Así pues, la primera clave en el análisis de la responsabilidad penal de la persona jurídica consiste en constatar si previamente concurren los presupuestos generales (los tres comunes referidos), para luego, hacer lo propio con uno de los dos hechos de conexión contenidos en las letras a) y b) del art. 31 bis CP. Esto es, los requisitos legales que permiten declarar la responsabilidad penal de la persona jurídica.

Este mecanismo normativo que se ha descrito es el contenido en el art. 31 bis CP y obliga al intérprete a realizar al menos tres juicios de comprobación concatenados. El primer juicio consiste en comprobar el presupuesto de que la sociedad posea personalidad jurídica y no sea procesalmente inimputable atendidas las características estructurales y organizativas que presente. El segundo tiene que ver con la constatación de que el delito cometido por la persona física se encuentre dentro de los que expresamente habilita la ley para poder atribuir la responsabilidad a la persona jurídica. Y, el tercero, el más complejo, consiste en constatar la

apartados a) y b)]», en Matallín Evangelio, A. (Dir.), Compliance y prevención de delitos de corrupción, 2018, p 43 y ss.; González Cussac, J.L., Responsabilidad penal, cit., p. 95.

⁷⁵² Véase en el mismo sentido, González Cussac, J.L.; «¿Sobre qué han de decidir los jueces penales?», *CFCF*, 2018; el mismo; «*Responsabilidad penal de las personas jurídicas y programas de cumplimiento*», cit. 95.

⁷⁵³ Del Rosal Blasco, B., «La delimitación típica de los llamados hechos de conexión en el nuevo artículo 31 bis, nº 1 del Código Penal», *CPC*, nº 103, 2011, pp. 41-94; En el mismo sentido, González Cussac, J.L., *Responsabilidad penal*, cit. p. 96.

actuación previa de determinadas personas físicas, que son las que, bajo la exigencia del cumplimiento de determinados requisitos, permiten activar el mecanismo para declarar la responsabilidad penal de la sociedad. Así es que, constatada la comisión de un delito corporativo en el seno de una sociedad dotada de personalidad jurídica imputable, aquel debe de haber sido cometido por una de las personas físicas que la ley tiene por idóneas para atribuir la responsabilidad penal. Esto es, activado el mecanismo, constatados los dos primeros presupuestos, el texto legal añade otros requisitos adicionales para poder condenar a la persona jurídica. Este conjunto de requisitos unos autores los denominan *hechos de conexión*, o *hechos de referencia* y otros, *hecho propio* de la persona jurídica⁷⁵⁴. En lo que sigue, trataré de indagar con mayor profundidad en las particularidades de estos presupuestos comunes.

3.2. La tenencia de personalidad jurídica y la capacidad de imputación penal.

El primer presupuesto para la atribución de responsabilidad penal de la persona jurídica, sin duda, es la capacidad o idoneidad de aquella para ser responsable penalmente. Es decir, si por las características que presenta el ente colectivo con arreglo a derecho este puede ser incardinable en el sistema de responsabilidad penal previsto en el art. 31 bis CP. El núcleo de esa idoneidad se ha marcado formalmente en la concurrencia o no de *personalidad jurídica* en el ente colectivo, reubicando a aquellas empresas, grupos o cualquier otra clase de entidades o agrupaciones de personas carentes de personalidad jurídica en las previsiones del art. 129 CP⁷⁵⁵. No obstante, como apunta BACIGALUPO SAGESSE⁷⁵⁶, esta distinción de la responsabilidad penal de los entes colectivos entre los que tienen y no tienen personalidad jurídica puede decirse que está históricamente superada y ya no se corresponde con la realidad de la vida de los negocios, como tampoco a las soluciones más modernas contempladas en otros ordenamientos jurídicos europeos y a escala comunitaria. Para esta autora, lo decisivo a la hora de elaborar los criterios de imputación debería ser la existencia de un patrimonio autónomo del que el ente colectivo, tenga o no personalidad jurídica, sea titular. En materia de grupos de sociedades la propia jurisprudencia del TJCE sigue el criterio de la existencia de unidad económica y establece en qué condiciones una sociedad es responsable de las infracciones cometidas por una filial de esta⁷⁵⁷. En este sentido, recuerda además la autora que este modelo de imputación ya fue propuesto en el *Corpus Iuris* de disposiciones penales para la protección de los intereses financieros de la UE al establecer la responsabilidad penal de los entes colectivos⁷⁵⁸.

⁷⁵⁴ González Cussac, J.L., *Responsabilidad penal*, cit., p. 97.

⁷⁵⁵ Acertadamente NIETO MARTÍN ponía de manifiesto que esa distinción no debería darse entre entes con o sin personalidad jurídica, sino entre personas jurídicas de base económica legal y personas jurídicas criminales. Sosteniendo que, aquellas personas jurídicas de fachada o «pantalla», aun detentando personalidad jurídica, carecen de complejidad organizativa para poder considerarlas como sujetos imputables y culpables, Nieto Martín, A., en Dopico Gómez-Aller, J. (Dir.), *La responsabilidad penal*, cit., p. 109.

⁷⁵⁶ Bacigalupo Sagesse, S., *DLL*, cit., p. 3.

⁷⁵⁷ Véase en el mismo sentido, Zugaldía Espinar, J.M., *La responsabilidad criminal de las personas jurídicas, de los entes sin personalidad y de sus directivos. Análisis de los arts. 31bis y 129 del Código Penal*, 2013, p. 160.

⁷⁵⁸ El art. 14 del *Corpus Iuris* disponía lo siguiente: «*Responsabilidad penal de entidades colectivas. 1. Serán igualmente responsables de las infracciones definidas con anterioridad (arts. 1 a 8) las entidades*

En el CP no existe un concepto legalmente adoptado de sociedades dotadas de personalidad jurídica. Ni respecto al régimen de responsabilidad penal del art. 31 bis CP, ni ello puede colegirse *contrario sensu* de la dicción del art. 129 CP⁷⁵⁹. El CP no regula los requisitos de constitución de las diferentes formas asociativas y societarias reconocidas por nuestro ordenamiento jurídico, y ello compele a acudir a normas de carácter extrapenal como el CC, el CCom o la LSC, para determinar cuales son aquellas personas jurídicas que ostentan personalidad jurídica, y, por ende, quedan bajo el alcance aplicativo del art. 31 bis CP. A contrario, una valoración negativa determinará cuales de ellas quedarían vinculadas al régimen del art. 129 CP por carecer de la referida característica⁷⁶⁰.

El CC en su art. 35 CC parte de la existencia de *personalidad jurídica* como elemento determinante y definitorio del concepto de persona jurídica. Conforme a este artículo, existen dos grupos diferenciados; i) las corporaciones, asociaciones y fundaciones de interés público reconocidas por la ley, que adquieren personalidad desde que, con arreglo a derecho, hubiesen sido válidamente constituidas; ii) las asociaciones de interés particular, civiles, mercantiles o industriales a las que la Ley conceda personalidad propia e independiente de cada uno de los miembros que la integran. Así, todos los entes incardinados en el art. 35 CC quedarían ubicados dentro de la esfera subjetiva del artículo 31 bis CP y serían responsables penalmente por esta vía. Aquellos que no lo estuvieran por carecer de la referida *personalidad jurídica* quedarán sujetos a las previsiones del art. 129 CP, por ejemplo: los grupos de sociedades, determinadas sociedades civiles⁷⁶¹, las agrupaciones de interés económico, las uniones temporales de empresas, herencias yacentes o comunidades de bienes etc.

El CCom se diferencia del CC en que propiamente no hace una clasificación concreta de sujetos con *personalidad jurídica* al regular el contrato de compañía en el art. 116 CCom. Sí establece en cambio que aquellos entes que se hubieran constituido con arreglo a las disposiciones establecidas en el código tendrán carácter eminentemente mercantil y estarán dotados de personalidad jurídica en todos sus actos y contratos.

Por su parte, la LSC regula las sociedades de capital, valga la redundancia, y en su art. 20 LSC, exige como requisitos formales para su constitución el otorgamiento de escritura pública y la inscripción en el RM. Lo que enlaza directamente con la previsión del art. 33 LSC que regula como efecto de la inscripción en el registro la adquisición de personalidad jurídica por parte de las sociedades de acuerdo con el tipo social elegido al momento de la inscripción.

colectivas que tuvieran personalidad jurídica, así como las que tuvieran la calidad de sujeto de derecho y sean titulares de un patrimonio autónomo, cuando la infracción hubiera sido realizada por cuenta del ente colectivo por un órgano, un representante o cualquier persona que hubiera actuado en nombre propio o con un poder de decisión de derecho o de hecho. 2. La responsabilidad penal de las entidades colectivas no excluirá la de las personas jurídicas, autores, inductores o cómplices de los mismo hechos».

⁷⁵⁹ González Cussac, J.L., *Responsabilidad penal*, cit., p. 99.

⁷⁶⁰ Véase en este sentido, Cir. 1/2016, FGE, cit., p. 15.

⁷⁶¹ De conformidad con lo dispuesto en el art. 1.669 CC, la *sociedad civil* no tendrá personalidad jurídica si los pactos entre sus socios se mantienen secretos entre los socios, y en que cada uno de éstos contrate en su propio nombre con los terceros. En tal caso, se registrarán por las disposiciones relativas a la comunidad de bienes.

De otro lado, no es infrecuente la comisión de delitos por personas jurídicas que han sido constituidas en el extranjero, pero que están sujetas a tributación en España⁷⁶². El legislador no ha hecho una previsión expresa de la responsabilidad de las personas jurídicas dependiente de su nacionalidad. No obstante, el CCom en su artículo 9.11 CCom. da respuesta a esta cuestión. Establece el precepto que las personas jurídicas extranjeras se rigen por la ley que venga determinada por su nacionalidad respecto a su capacidad, constitución, representación, funcionamiento, transformación, disolución y extinción. De esta forma, para la determinación del cauce de su responsabilidad, habrá que determinar su personalidad jurídica con arreglo a la legislación nacional que le sea aplicable⁷⁶³.

Por cuestiones sistemáticas cabe hacer aquí dos matizaciones respecto a la existencia de personalidad jurídica y la exigencia de responsabilidad penal, cuestiones que en puridad ya han sido analizadas en el Capítulo III. La primera, está relacionada con las sociedades dotadas de personalidad jurídica pero carentes de actividad mercantil o empresarial, de organización o de infraestructura, de sustrato económico etc. y que sirven de instrumento para la comisión de delitos. Estas sociedades a pesar de contar con la referida personalidad jurídica no serán procesalmente imputables, y por ello, quedan al margen del sistema de responsabilidad penal de las personas jurídicas según el criterio jurisprudencial ya consolidado del TS⁷⁶⁴. La segunda tiene que ver con el supuesto especial de las *microempresas* o aquellas donde existe una identidad sustancial entre la propiedad y la representación y gestión de aquella que, por lo general, aunque no únicamente, tiene lugar en personas jurídicas unipersonales administradas por un socio único o con la mayor parte de las participaciones sociales. A este tipo de sociedades tan reducidas, a pesar de ostentar *personalidad jurídica*, habíamos dicho que resulta más lógico excluirlas de las previsiones del art. 31 bis CP por la vía de la inexistencia de delito corporativo (inimputabilidad) y sancionar únicamente a las personas físicas vinculadas a ella que hubieran cometido el delito. Ese es el criterio que, como ya apuntamos en el capítulo anterior, ha seguido tanto el TS como la jurisprudencia menor⁷⁶⁵. No obstante, pueden encontrarse en el repertorio jurisprudencial

⁷⁶² Con carácter general, están sujetas a tributación en España aquellas personas jurídicas extranjeras que tengan ubicado allí su domicilio fiscal como contribuyente según las normas de cada tributo, pues éste informa entre otras cuestiones de la residencia fiscal, y por tanto, del sistema fiscal aplicable. En este sentido, el artículo 8.1 LIS determina que una persona jurídica tendrá la consideración de residente a efectos de aplicación del tributo; (a) Cuando se hubiera constituido conforme a las leyes españolas (b) Cuando tenga su domicilio social en territorio español (c) Cuando tenga su sede de dirección efectiva en territorio español. En caso de no cumplir tales requisitos y ser considerada no residente, el artículo 11.1 IRNR determina que tendrá su domicilio fiscal en España a efectos del tributo; (a) Cuando operen en España a través de establecimiento permanente, en el lugar en que radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios en España o donde radique el mayor valor del inmovilizado; (b) Cuando obtengan rentas derivadas de bienes inmuebles, en el domicilio fiscal del representante o en su defecto en el lugar de situación del inmueble correspondiente; (c) En el resto de casos, en el domicilio fiscal del representante o en su defecto en el del responsable solidario.

⁷⁶³ Véase Cir. 1/2011, FGE, cit., p. 16.

⁷⁶⁴ Véase el epígrafe 3.1.3.1.A. *Sociedades instrumentales para delinquir: las truchas como instrumento del delito*, incluido en el Capítulo III del presente trabajo.

⁷⁶⁵ Véase el epígrafe 3.1.3.1.B. *Sociedades en las que se decide delinquir: pantalla y bróker como sociedades tolerantes al delito*, incluido en el Capítulo III del presente trabajo.

supuestos en los que se condena tanto a la persona jurídica como al socio único y administrador de aquella en una evidente transgresión del principio *non bis in idem*⁷⁶⁶.

En cuanto al caso concreto de las sociedades que actúan como *bróker*, dado el perfil que normalmente suelen presentar en este tipo de fraudes, contarán con personalidad jurídica y presentarán un substrato económico-organizativo relevante que las dotará de capacidad de imputación penal. Recordemos que estas sociedades suelen ser perfectamente legales, operan en el tráfico mercantil con absoluta normalidad, disponen de patrimonio propio y solvente, un mínimo de complejidad organizativa, infraestructura, trabajadores y tienen una actividad económica principal lícita. De ahí que, a efectos del art. 31 bis CP, cumplan con este primer requisito y queden afectas al sistema de responsabilidad penal regulado en aquel. No obstante, nada impide que existan supuestos en los que estas sociedades presenten los caracteres de *microempresa*, lo que, atendidas las premisas expuestas *supra*, provocaría su exclusión del sistema de responsabilidad penal, quedando a salvo la opción de dirigir la acción penal contra las personas físicas que las controlan evitando en cualquier caso un eventual *bis in idem*.

3.3. Comisión de un delito de los que admite la atribución de responsabilidad penal.

Este presupuesto exige que el delito cometido por el sujeto físico se encuentre dentro de los que la ley expresamente ha habilitado para poder declarar la responsabilidad penal de las personas jurídicas. En efecto, el sistema de responsabilidad penal previsto en el art. 31 bis CP se sustenta sobre la base de un catálogo *numerus clausus* de delitos que admiten la activación del mecanismo por el que se atribuye responsabilidad penal a las personas jurídicas en cuyo seno se producen⁷⁶⁷. Ahora bien, convengo con GONZÁLEZ CUSSAC⁷⁶⁸ en que realmente no existe propiamente un listado legal, sino que hay que resultar necesario acudir al Libro II del CP para construirlo. Su elaboración nace de ir anotando todas las figuras delictivas que explícitamente permiten llevar a cabo la atribución de responsabilidad por la vía del art. 31 bis CP.

Así pues, únicamente será posible la declaración de responsabilidad penal cuando el delito cometido esté expresamente previsto en la parte especial del CP. El TS⁷⁶⁹ se ha pronunciado sobre este presupuesto no más allá de la significación meramente enunciativa de su necesaria concurrencia. En cambio, en la jurisprudencia menor, podemos encontrar referencias algo más amplias y precisas. Allí se explicita de forma concisa que la responsabilidad penal de las personas

⁷⁶⁶ Sirva de ejemplo la SJP de Ponferrada nº 34/2018, de 1 de febrero, en la que se condena a una persona jurídica por un delito de estafa impropia (art. 251.2º CP) a una elevada pena de multa junto con su socio único y administrador. Y de la misma forma, la SAP Pontevedra nº 38/2017, de 30 de junio, que condena a una persona jurídica por un delito contra la Hacienda Pública y a su socio y administrador único.

⁷⁶⁷ Así, Aguilera Gordillo, R, *Manual*, 2ª edición, cit., p. 332.

⁷⁶⁸ González Cussac, J.L., *Responsabilidad penal*, cit., p.112.

⁷⁶⁹ Señala en este sentido la STS nº 123/2019, de 8 de marzo (FJ 4) la exigencia como presupuesto inicial de la responsabilidad penal de la persona jurídica: «*La responsabilidad de la persona jurídica requiere como presupuesto la comisión de alguno de los delitos que se señalan en la parte especial del Código Penal (CP) como imputables a las mismas, por parte de algunas de las personas y en las condiciones establecidas en el artículo 31 bis y siguientes del CP*», anudado a la concurrencia del presupuesto de que su comisión haya sido realizada por alguna de las personas físicas y en las condiciones prevenidas en el art. 31 bis y siguientes del CP.

jurídicas solo es posible en los casos expresamente previstos en el CP, conforme a las condiciones establecidas en el art. 31 bis CP. Solo cabe esa atribución de responsabilidad a las personas jurídicas en los supuestos en que expresamente se contempla dicha posibilidad⁷⁷⁰. Ítem más, se deja meridianamente claro que la reforma del CP por LO 5/2010, de 22 de junio, introdujo el art. 31 bis CP contemplando de forma novedosa en nuestro sistema penal la posibilidad de que las personas jurídicas fuesen penalmente responsables, si bien sólo pueden serlo en los supuestos previstos expresamente, es decir, que estableció un sistema de *numerus clausus* que ha sido mantenido en la reforma del citado artículo por la LO 1/2015, de 30 de marzo. Además, se pone de relieve la imposibilidad de condenar a una persona jurídica como autora de un delito no comisible por persona jurídica sin que ello suponga la infracción del principio de tipicidad⁷⁷¹.

No obstante, lo anterior, sorprendentemente existen pronunciamientos judiciales en los que se condena a personas jurídicas por delitos no previstos para ellas en la parte especial del CP. En efecto, la previsión legal de delitos expresamente habilitados para atribuir la responsabilidad a la persona jurídica no ha supuesto un obstáculo para que algunos jueces infrinjan el principio de legalidad sancionando penalmente a sociedades por delitos no comisibles por persona jurídica. Por suerte, la mayoría de estas resoluciones han sido revocadas por instancias superiores subsanando el error judicial, aunque no todas, lo que ha llevado a sanciones penales manifiestamente contrarias al ordenamiento jurídico⁷⁷².

En lo que hace al caso concreto del *fraude carrusel*, la defraudación tributaria como delito contra la Hacienda Pública previsto y penado en el art. 305 CP y su modalidad agravada del art. 305 bis CP, es uno de los que admiten la responsabilidad penal de la persona jurídica ex art. 310 bis CP. Así se explicó en el Capítulo II cuando hizo una breve referencia a la necesidad de inclusión de este tipo penal en el catálogo de delitos corporativos. Por ello, partiendo de la aplicación de la tesis de la *simulación*, tras reconstruir la realidad tributaria que subyace a la presentada ante la

⁷⁷⁰ AAP Guipúzcoa nº 110/2015, de 22 de mayo (FJ 2).

⁷⁷¹ SAP Lleida nº 261/2017, de 22 de junio (FJ 2).

⁷⁷² Valga como referencia de este dislate la SAP Pontevedra nº 322/2017, de 19 de diciembre, que condena a una persona jurídica dedicada a la construcción por un delito de apropiación indebida. La Sala además de la imposición de una cuantiosa pena de multa, llega incluso al extremo de acordar la disolución de su personalidad jurídica conforme a lo establecido en los arts. 33.7 b) y 66 bis 1º CP. Esta sentencia fue casada por el TS en la STS nº 630/2019, de 18 de diciembre (FJ 5) que anuló la condena de la sociedad al no estar previsto el delito de apropiación indebida para las personas jurídicas en el Código Penal: «(...) llama poderosamente la atención la condena como responsable penal en virtud del art. 31 bis CP de la sociedad por cuya cuenta actuaba el acusado. Era correcta la condena si estuviésemos ante una estafa (art. 251 bis CP). Pero habiéndose decantado la Audiencia por el delito de apropiación indebida, la respuesta no puede ser más que la absolució. Tal delito, por paradójico y poco explicable que ello pueda resultar, no se encuentra incluido entre aquellos para los que el legislador de 2010 (y luego 2015) implantó un régimen de responsabilidad penal de personas jurídicas. El art. 31 bis 1 CP se refiere a los supuestos previstos en el Código. Y en la regulación de la apropiación indebida no existe un precepto paralelo al art. 251 bis. No hay responsabilidad penal corporativa en esa infracción. Sí debe permanecer su responsabilidad civil subsidiaria (que, por cierto, posiblemente hubiera sido preferible catalogar como solidaria - art. 122 CP-, lo que además sería obligado si fuese responsable penal como indebidamente estima la Audiencia: art. 116.3 CP)». También es de ver la SJP de Valladolid nº 82/2019, de 19 de marzo, que dicta sentencia de conformidad y condena conjuntamente a una sociedad y su administrador entre otras a la pena de multa y la suspensión del ejercicio de una determinada actividad mercantil por un delito de falsedad en documento oficial del art. 390.1. 2º y 3º CP y un delito relativo a la propiedad industrial del art. 274.4 párr. 1 y 2 CP, en relación de concurso medial del art. 77.3 CP.

Administración Tributaria y considerar a la sociedad distribuidora como la verdadera artífice del fraude, podrá dirigirse la acción penal contra ella por la comisión de sus propios delitos fiscales. Delitos que, como digo, han sido catalogados por el legislador como tipos penales comisibles por las personas jurídicas.

3.4. La previa actuación ilícita de la persona física idónea para desencadenar el mecanismo de responsabilidad penal.

El tercer presupuesto legal necesario para desencadenar el mecanismo de responsabilidad penal de la persona jurídica es la previa constatación de una acción u omisión ilícita por parte de un sujeto físico considerado legalmente idóneo para ello⁷⁷³. El concepto de «delito cometido» por la persona física idónea, necesariamente debe ajustarse a la conceptualización de delito prevista en el art. 10 CP «son delitos las acciones y omisiones dolosas o imprudentes penadas por la ley», o toda aquella conducta típica y antijurídica. Convengo con FEIJOÓ SÁNCHEZ⁷⁷⁴ en que no es necesaria la concurrencia del juicio de desvalor que se hace recaer sobre el autor del hecho (culpabilidad), esto es, que el comportamiento del sujeto físico sea culpable, ni tampoco que sea sancionado⁷⁷⁵. Sí se exige, al menos, el juicio de desvalor que recae sobre la conducta, que aquel hubiera realizado como presupuesto necesario un hecho *típico y antijurídico* (ilícito). *A contrario sensu*, no tendrá sentido hablar de responsabilidad penal de la persona jurídica si está desvinculada de un hecho que, al menos, sea típico y antijurídico. Afirma además este autor que conformarse con un hecho lesivo o peligroso parece más propio de una responsabilidad civil extracontractual por falta de control de riesgos empresariales u organizativos.

Por otro lado, ya refería BACIGALUPO SAGESSE⁷⁷⁶ con razón que la responsabilidad penal de las personas jurídicas no depende de la responsabilidad penal de una persona física, sino de la existencia de un *hecho de conexión* atribuible a una persona física. En efecto, la configuración del sistema de responsabilidad penal de la persona jurídica parte de la previa constatación de un *hecho de conexión* subsumible en un tipo penal de aquellos que admiten la responsabilidad penal de las personas jurídicas, que tiene que ser realizado necesariamente por una persona física competente incardinada de algún modo en el organigrama estructural societario, de tal forma, que su comportamiento solo pueda adquirir sentido en un contexto social⁷⁷⁷. De acuerdo con las previsiones del art. 31 bis 1 CP, ese *hecho de conexión* deberá ser realizado, bien por los representantes legales de la persona jurídica, o por quienes actúen individualmente o como miembros de un órgano autorizado para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica o que ostente facultades de organización y control dentro de la misma [letra a) del art. 31 bis 1 CP],

⁷⁷³ González Cussac, J.L., *Responsabilidad penal*, cit., p. 116; Gómez Tomillo, M., *Introducción*, 2ª edición, cit., p. 78.

⁷⁷⁴ Feijoó Sánchez, B.J., «Las características básicas...», en VV.AA., *Tratado*, cit., pp.69 y 70; En el mismo sentido, Fernández Teruelo, J.G., *Parámetros*, cit. p. 105 y ss.; Aguilera Gordillo, R., *Manual*, 2ª edición, cit., pp. 332-333.

⁷⁷⁵ Se advierte expresamente en la STS nº 742/2018, de 7 de febrero (FJ 2) que: «Una cosa es que se exija la "constatación" de la actuación de esos sujetos personas físicas y otra que sea un presupuesto la previa "condena" de las mismas».

⁷⁷⁶ Bacigalupo Sagesse, S., *DLL*, cit., p. 4.

⁷⁷⁷ Zugaldía Espinar, J.M., *La responsabilidad criminal de las personas jurídicas*, cit., p. 69 y ss.

bien por los subordinados sometidos jerárquicamente a la autoridad de los anteriores [letra b) del artículo 31 bis 1 CP].

El propio art. 31 ter CP excluye la necesidad de identificación de la concreta persona física infractora. La responsabilidad penal de las personas jurídicas será exigible siempre que se constate la comisión de un delito cometido por quien ostente los cargos o funciones aludidas *supra*, y ello, aun cuando la persona física responsable no pueda ser individualizada o no hubiera resultado posible dirigir el procedimiento contra ella. En el sentido del precepto, explica acertadamente DOPICO GÓMEZ-ALLER⁷⁷⁸ que puede condenarse a la persona jurídica, aunque no se haya podido condenar a la persona física, siempre que se demuestre que un sujeto de los aludidos en las dos vías de imputación *ha* cometido el delito en beneficio de aquélla, aunque: i) no se haya podido descubrir exactamente quién fue; ii) no se haya podido dirigir el procedimiento penal contra él; iii) haya fallecido; o; iv) se haya sustraído a la acción de la justicia. De este modo, aunque en la investigación penal no se hubiese identificado la concreta persona física que cometió el delito, ello no frustra el proceso penal si se puede probar que fue alguien al servicio de la persona jurídica y en su beneficio.

Los dos grupos de sujetos físicos capacitados constituyen las dos vías de imputación a través de las cuales se desencadena la responsabilidad penal de la persona jurídica [letras a) y b) art. 31 bis 1 CP]. Refiere GONZÁLEZ CUSSAC⁷⁷⁹ que la terminología empleada para referirse a estas vías de imputación (hechos de conexión o referencias similares) no es compartida por un importante sector doctrinal. E, incluso, ni siquiera se comparte en su propio significado y función. Aunque subraya el autor que, en lo que sí parece existir un mayor acuerdo, es en admitir que el ordenamiento positivo español contiene una doble vía. Un modelo dual que responde, como ya se apuntaba en el Preámbulo de la LO 5/2010, a «evitar una lectura meramente objetiva de esta regla de imputación»⁷⁸⁰. Dejando de lado las cuestiones terminológicas, este modelo dual exige en cada una de las vías de imputación la concurrencia de unos requisitos adicionales y específicos para provocar la responsabilidad penal de la persona jurídica: en el caso de la letra a), el delito tiene que cometerse *en nombre o por cuenta* de la persona jurídica, y en su *beneficio directo o indirecto*, y; en el caso de la letra b), en el ejercicio de *actividades sociales y por cuenta* y en *beneficio directo o indirecto* de la persona jurídica, siempre que, por parte de los directivos, se hubiera incumplido gravemente los deberes de *supervisión, vigilancia y control* de la actividad de los subordinados jerárquicamente dependientes atendidas las concretas circunstancias del caso.

Por último y no menos importante, asumida la tesis de la *autorresponsabilidad*, junto con la constatación del *hecho de conexión* como presupuesto necesario, pero no suficiente, debe

⁷⁷⁸ Dopico Gómez-Aller, J., en VV.AA., *Derecho penal económico*, cit., p 133; en el mismo sentido, Aguilera Gordillo, R, *Manual*, 2ª edición, cit., pp. 332-333; STS nº 154/2016 de 29 de octubre (FJ 8).

⁷⁷⁹ González Cussac, J.L., *Responsabilidad penal*, cit., p. 123.

⁷⁸⁰ Preámbulo de la LO 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, Apartado VII: «Para la fijación de la responsabilidad de las personas jurídicas se ha optado por establecer una doble vía. Junto a la imputación de aquellos delitos cometidos en su nombre o por su cuenta, y en su provecho, por las personas que tienen poder de representación en las mismas, se añade la responsabilidad por aquellas infracciones propiciadas por no haber ejercido la persona jurídica el debido control sobre sus empleados, naturalmente con la imprescindible consideración de las circunstancias del caso concreto a efectos de evitar una lectura meramente objetiva de esta regla de imputación».

probarse la existencia de un *déficit de control* en los mecanismos de prevención frente a directivos y empleados en la persona jurídica (defecto organizativo-estructural)⁷⁸¹. Como señala VELASCO NÚÑEZ⁷⁸² esa ausencia de control ha de tener una *relación directa* con la causación de la infracción penal realizada por la persona física legalmente idónea en nombre de la persona jurídica y para beneficiarla directa o indirectamente. Por nuestra parte, significar que lo anterior cobra pleno sentido si tenemos en cuenta que es precisamente ese *déficit de control* el fundamento o núcleo de la responsabilidad penal de la persona jurídica, y por ello, aquel habrá de producirse exclusivamente respecto del *hecho de conexión* realizado por la persona física vinculada en tanto que presupuesto habilitante para la declaración de responsabilidad a la persona jurídica.

En el epígrafe que sigue, analizaré con detalle cuales serían en abstracto las personas físicas vinculadas a la sociedad *bróker* legalmente idóneas cuya acción u omisión dispone de la capacidad necesaria para desencadenar la responsabilidad penal de la sociedad por el delito fiscal. Baste aquí decir, que al disponer de substrato organizativo relevante existirán diversos sujetos con la capacidad de cometer delitos fiscales en nombre y beneficio de la sociedad. Dependerá del tamaño y la estructura, pero como mínimo, podrán incluirse representantes legales y administradores de hecho y derecho. Sin perjuicio de otros sujetos como explicaré en los que sigue.

4. Presupuestos específicos para atribuir la responsabilidad penal a la sociedad que actúa como bróker por el delito contra la Hacienda Pública.

4.1. La especial cualificación del tipo penal: la sociedad *bróker* como sujeto (no) pasivo del tributo y sujeto activo del delito.

Desde un plano general, ya puse de relieve en el Capítulo II que el delito contra la Hacienda Pública es un *delito especial propio*, en el que no cualquier sujeto, físico o jurídico, puede llegar a ser sujeto activo, sino solamente aquel del que pueda predicarse la especial cualificación que exige el tipo penal, esto es, la titularidad de la relación jurídico-tributaria⁷⁸³. Como bien afirma MARTÍNEZ-BUJÁN⁷⁸⁴, solo aquellas personas que eluden el pago de tributos, que obtienen indebidamente devoluciones o que disfrutan de beneficios fiscales pueden ejecutar la *acción*

⁷⁸¹ Refiere GÓMEZ TOMILLO que lo injusto en el caso de delitos de personas jurídicas consiste en la realización de un hecho objetivamente típico por parte de un sujeto físico, el cual se imputa a la organización. Lo decisivo es que el hecho en cuestión *ex ante* lesivo o peligroso para los bienes jurídicos, aparezca externamente como un hecho de empresa, con independencia de que proceda o no de un *defecto organizativo* (que tendrá relevancia posteriormente en el juicio de culpabilidad), en Gómez Tomillo, M., *Introducción*, 2ª edición, cit., p. 75; Por su parte, GÓMEZ-JARA afirma que si bien el concepto de culpabilidad por *defecto de organización* ha sido el que mayor notoriedad ha tenido en el seno de la discusión jurídico-penal, ello no significa que no haya sido considerablemente criticado. En definitiva, de la mano del concepto de culpabilidad por defecto de organización se está volviendo a introducir veladamente la responsabilidad por el hecho ajeno. Así a la persona jurídica se le hace responsable por la actuación de personas físicas, en Gómez-Jara Díez, C., «*La culpabilidad...*», en VV.AA., *Tratado*, cit., p. 159 y ss.

⁷⁸² Véase Velasco Núñez, E., *10 años*, cit., p. 90.

⁷⁸³ Véase en este sentido, Martínez-Buján Pérez, C., en Demetrio Crespo, E. / Sanz Díaz-Palacios, J.A. (Dir.), *El delito fiscal*, cit., pp. 110-111.

⁷⁸⁴ *Ibidem*, p. 109.

típica. En líneas generales (no siempre), el delito fiscal necesita de un *hecho imponible* imputable a un sujeto físico o jurídico del que se derive el deber legal de pagar un tributo a la Hacienda Pública, aquí principalmente el IVA. Es decir, una obligación de cumplir una prestación patrimonial de carácter público prevista en la propia ley. De esa forma, será *sujeto activo* del delito aquel que por haber realizado el *hecho imponible* en el plano tributario ostente la condición de contribuyente, sustituto o cualesquier otra de las personas enumeradas en el art. 35 LGT. Una persona, física o jurídica, a la que le sea legalmente imputable el hecho imponible del que se deriva el deber de pagar el tributo y efectivamente tenga la obligación de cumplir la prestación tributaria.

Ahora bien, cuando nos encontramos frente a la modalidad comisiva de obtención indebida de devoluciones, esa exigencia de realización del hecho imponible tributario que otorga la cualidad de sujeto pasivo del tributo y sujeto activo del delito puede quedar diluida, especialmente en los casos de *simulación*. Ya se vio que en estos supuestos no era necesaria la exigencia de la relación jurídico-tributaria previa pues, en realidad, aquella constituía una ficción a modo de realidad inexistente. Y, aunque por norma general, en la modalidad de elusión del pago de tributos el sujeto activo del delito fiscal es a quien compete el deber de satisfacer el impuesto, esto es, un sujeto con un elemento especial de autoría, en la modalidad de obtención indebida de devoluciones en casos de *simulación*, el sujeto activo no es obligado tributario, sino aquel quien aparenta ser titular del derecho a percibir una devolución de importes tributarios soportados.

Cuando la sociedad que actúa como *bróker* se dispone a deducir o solicitar la devolución del IVA tras realizar la entrega interior o la EIB final exenta respectivamente, ese importe objeto de deducción o devolución puede traer en principio dos orígenes distintos: i) El primero, derivado de una cadena de *transacciones reales* en las que ha satisfecho el IVA, pero en las que la *trucha* al inicio de la cadena desapareció sin ingresarlo. En este caso, sí podrá decirse que el *bróker* es titular de una relación jurídico-tributaria. Habrá soportado realmente el IVA repercutido de la *pantalla* o la *trucha*, aunque luego este le sea revertido gracias a la connivencia con ambas dos, y ello dará lugar al nacimiento del derecho a ejercer la deducción si realiza una operación interior a un *contra-trader* dando mayor amplitud al fraude o a solicitar la devolución si finalmente llega a realizar una EIB; ii) El segundo, el derivado de una cadena de *transacciones ficticia* por simulada en la que el IVA generado es completamente irreal, no llegando a nacer la relación jurídico-tributaria y sin que lógicamente el *bróker* pague el IVA simulado a la *pantalla* o la *trucha*. En este caso, no es precisa la relación jurídico-tributaria para la subsunción de la conducta impulsada desde esta sociedad en el delito contra la Hacienda Pública. Más que por ser obligada tributaria, lo que ocurrirá en los casos de elusión del tributo mediante deducción de cuotas, será sujeto activo del delito por aparentar, mediante engaño, ser titular del derecho a percibir la devolución, representando una realidad tributaria precedente completamente falsa. Posición esta que, como ya se expuso en el capítulo anterior, ha sido avalada por la jurisprudencia más reciente del TS⁷⁸⁵.

En definitiva, y a modo de conclusión, tanto si efectivamente existe una cadena de transacciones real como si aquella es simulada, la sociedad *distribuidora* que se dispone a deducir o solicitar la devolución del IVA ficticiamente soportado podrá ser sujeto activo idóneo del delito contra la Hacienda Pública, y, por tanto, podrá exigírsele responsabilidad penal siempre y cuando

⁷⁸⁵ Véase Capítulo II, epígrafe 2.2.2. La obtención indebida de devoluciones de IVA: especial referencia a la problemática en supuestos de simulación.

concurran los restantes requisitos legalmente exigidos en el art. 31 bis CP. Salvo en la modalidad de elusión, no será necesaria la exigencia de la condición de sujeto pasivo del tributo titular de la relación jurídico-tributaria, pues, en la modalidad de obtención indebida de devoluciones, aquella puede no llegar siquiera a constituirse en los supuestos de *simulación*. No obstante, para solicitar la devolución de las cuotas de IVA a la Administración Tributaria siempre será necesario tener la condición de empresario, profesional o retenedor y cumplir con el requisito formal de constar dado de alta en el censo.

4.2. La defraudación al IVA y el *pactum scaeleris* del sujeto físico legalmente idóneo como presupuesto de conexión habilitante.

Se ha explicado que el *fraude carrusel* tiene como objetivo la defraudación tributaria del IVA, y, aunque el delito principal que puede atribuirse a esa mecánica defraudatoria es el delito contra la Hacienda Pública, no es el único. Del mismo modo, se ha dicho que, para atribuir responsabilidad penal a la persona jurídica, el delito tiene que ser cometido por una de las personas físicas a ella vinculada, y que éste, además, se trate de uno de los que integran cualquiera de las 27 categorías de delitos que actualmente admiten la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Asimismo, se ha identificado al delito contra la Hacienda Pública del art. 305 CP como uno de esos delitos gracias a la expresa regulación de la cláusula habilitante en el art. 310 bis CP, cuyo fundamento no solo reside en el grave perjuicio que este delito irroga a las arcas públicas y al mercado en términos de competitividad, sino porque en la práctica judicial se ha revelado como uno de los delitos con mayor vinculación a las personas jurídicas y a la delincuencia económica.

Pues bien, lo anterior permite configurar las tres premisas básicas que nos colocan en situación de poder delimitar el *hecho de conexión* desencadenante de la responsabilidad penal de las sociedades que desempeñan el rol de *bróker* en una trama de IVA. Son las que seguidamente refiero: i) el delito objeto en el *fraude carrusel* es el delito contra la Hacienda Pública y el subtipo agravado de grupos organizados; ii) estos tipos penales son de los que admiten la atribución de responsabilidad penal a la persona jurídica, y; iii) el delito debe ser cometido por un sujeto físico legalmente idóneo a través de la ejecución material de determinadas conductas dirigidas a la defraudación del tributo.

Sentadas estas premisas de tipo normativo y material, conviene analizar más a fondo la última de ellas por su especial interés para el objeto de análisis del epígrafe, esto es, la delimitación del *hecho de conexión* realizado por el sujeto físico legalmente idóneo. De entrada, hay que poner de relieve que las principales conductas que pueden apreciarse en la defraudación del IVA, siguiendo a ALONSO GONZÁLEZ⁷⁸⁶, se proyectan básicamente sobre las dos partes, o perspectivas si se prefiere, que ofrece la configuración normativa del tributo: i) El IVA *devengado*: Sería la modalidad de *elusión* del pago de tributos. La conducta consistiría básicamente en disimular al máximo el importe de IVA devengado en las transacciones comerciales u ocultarlo en su totalidad. Este sería el caso de la *trucha* que intentará sustraer del conocimiento de la Administración Tributaria, en todo o en parte, el volumen de las operaciones sujetas al impuesto o su importe. Aunque se devenga el tributo, o no repercute IVA, o lo repercute, pero no lo declara ni lo ingresa, defraudándolo de esa forma y apropiándose de el para sí o para repartirlo con otros sujetos concurrentes en la trama. La omisión de la declaración e ingreso de la cuota es consecuencia de la ocultación de la actividad, ya se haya soportado y repercutido el IVA

⁷⁸⁶ Alonso González, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit. pp. 107-108.

correspondiente, ya se haya prescindido de practicar la obligación legal de repercutir. Estaríamos ante un claro supuesto de *conducta omisiva* materializada en la ocultación del hecho imponible o, en su caso, de no declaración total o parcial del tributo. Si la perspectiva que se adopta es la de declaración presentada, entonces, la elusión del pago se corona por acción o por omisión cuando, respectivamente, se presenta una declaración incorrecta o no presentando declaración y; ii) El IVA *soportado*: Aquí encontraríamos la concurrencia de dos modalidades comisivas distintas que serían desplegadas o atribuidas principalmente a la sociedad *bróker*: la elusión del pago de tributos y la obtención indebida de devoluciones. En la *elusión del pago de tributos*, la conducta consistiría en incrementar el máximo posible el importe de IVA soportado con el efecto de reducir la cifra a ingresar en Hacienda mediante el sencillo expediente de intentar anular el importe del IVA devengado deduciendo cuotas de IVA soportado ficticias. Se trataría, como se ha dicho en el caso anterior de una conducta defraudatoria *omisiva*. En cambio, la *solicitud indebida de devoluciones* tendrá lugar cuando el IVA soportado llegue a superar el importe de IVA devengado en las operaciones comerciales al objeto de generar un derecho de crédito (ilegítimo por ficticio) frente a la Hacienda Pública, a partir del cual, se presentará una solicitud de devolución indebida de IVA. Estaríamos en este caso ante una conducta defraudatoria *activa* y declaraciones o autoliquidaciones presentadas pero mendaces.

Estos dos supuestos descritos serían los relevantes para la determinación del *hecho de conexión* que aquí se trata de explicar y, por tanto, los que permitirían atribuir la responsabilidad penal a la sociedad que actúa como *bróker* por el delito fiscal. Se trataría a fin de cuentas de las conductas con relevancia para desencadenar el mecanismo de atribución de responsabilidad penal a la persona jurídica. Ahora bien, no hay que dejar de lado que la aplicación del subtipo agravado de *grupos organizados* exige la confabulación con otros sujetos para defraudar y un reparto de roles dentro de la mecánica defraudatoria. De ahí que, unido a las conductas descritas en el párrafo anterior, haya que incluir esta otra conducta para configurar correctamente el *hecho de conexión* habilitante que permitirá sancionar a la persona jurídica con una pena mayor. Asimismo, no es excesivo referir que, por lo general, en estas modalidades se opera mediante el recurso a técnicas de falseamiento de la realidad más o menos sofisticadas, como puede ser el empleo de *facturas falsas*, aunque ya vimos que el delito de falsedad documental no es uno de los delitos que admiten la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

Delimitadas las conductas delictivas que integrarían el *hecho de conexión* habilitante para la atribución de responsabilidad penal a la sociedad que realiza la función de *bróker*, restaría por explicar que estas han de ser ejecutadas necesariamente por personas físicas legalmente idóneas. Sobre esta cuestión hablaré en los epígrafes subsiguientes, pero conviene adelantar ya aquí que, por lo general y atendiendo al contexto de gestión de los tributos en el que se pueden desarrollar, las conductas referidas serán llevadas a cabo: ora por los representantes legales, administradores de hecho o de derecho y autorizados para tomar decisiones en materia tributaria en tanto que máximos responsables de la gestión y administración de la persona jurídica y el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales de aquellas (autoría en el delito), ora por los directores financieros, asesores fiscales y contables (participación en el delito) siempre que no ostenten la posición jurídica de responsables del cumplimiento de tales obligaciones tributarias en representación legal o voluntaria de la persona jurídica (art. 31 CP), pues, en tal caso, deberían ser considerados autores.

4.3. La doble vía de imputación penal del art. 31 bis 1 CP.

Comprobados los anteriores presupuestos, es el turno de la verificación de la concurrencia de los requisitos específicos establecidos en la *doble vía* de imputación penal de la persona jurídica para poder declarar la responsabilidad penal a la sociedad que lleva a cabo el papel de *bróker*. Los dos títulos de imputación penal se configuran tomando como base el estatus jurídico que ostenta la persona física que comete el delito dentro del organigrama societario como ya se ha adelantado. En ese sentido, el art. 31 bis 1 CP distingue marcadamente dos grupos de sujetos físicos que se diferencian por la conceptualización divergente que los caracteriza y cuya conducta penalmente relevante origina la atribución de responsabilidad penal a la persona jurídica, presentando de esa forma exigencias específicas en cada grupo. Atendiendo al sujeto legalmente idóneo, no solo será distinto el hecho de conexión realizado en uno y otro caso, sino que también lo serán las condiciones exigidas para que los modelos de *compliance* operen como eximentes o atenuantes de resultar eficaces.

Siguiendo la exposición de DOPICO GÓMEZ-ALLER⁷⁸⁷, partidario de la tesis de la autorresponsabilidad, en la base de la regulación contenida en el art. 31 bis CP, subyacen dos ideas fuerza: i) Por una parte, la idea de que lo que desencadena la responsabilidad de la persona jurídica es la conducta de los administradores y sujetos asimilados en ejercicio de sus funciones: ya sea por cometer el delito en nombre o por cuenta de la persona jurídica [letra a)], ya por incumplir sus deberes de supervisión, vigilancia y control [letra b)]. En esto el CP sigue al pie de la letra el modelo de las directivas y decisiones marco europeas; ii) Por otra parte, a ambas vías subyace también la idea de responsabilidad por falta de *supervisión, vigilancia o control*, es decir: la idea de que la persona jurídica no responderá si en su nivel dirigente cumplió con sus deberes y tareas de supervisión para evitar ese delito. Esta idea se plasma de un modo distinto en cada una de las dos vías de imputación. En la segunda [letra b)] aparece expresamente como presupuesto de responsabilidad: solo cabe atribuir el delito a la persona jurídica si en su nivel dirigente se produjo un incumplimiento grave de los deberes de *supervisión, vigilancia y control*; y si ese incumplimiento hizo posible que alguien cometiese el delito en beneficio de la empresa. Es ese incumplimiento en el nivel dirigente el que permite atribuirle el delito a la persona jurídica, pues permite reprocharles a sus órganos de gobierno no haber prevenido lo que podían y debían haber evitado. Por el contrario, en la primera vía [letra a)], la infracción del *deber de control* no figura expresamente como presupuesto de la responsabilidad de la persona jurídica, ya que en principio el hecho de que el delito lo cometiesen sus máximos órganos en el ejercicio de sus funciones ya permitiría atribuírselo a ésta, sin necesidad de más requisitos. Sin embargo, apunta el autor que el art. 31 bis 2 CP permite a la persona jurídica una interesante opción: establecer controles idóneos para prevenir que sus propios órganos dirigentes cometan esos delitos. Si la persona jurídica hubiese adoptado esos controles de diligencia extraordinaria (controlar al controlador) y, pese a ello, uno de los dirigentes los hubiese soslayado y hubiese cometido el delito, la persona jurídica podría eximirse: en tal supuesto, la persona jurídica habría desarrollado una actividad preventiva suficiente como para entender que la conducta del dirigente no le es atribuible. Por ello, aunque la idea de *fallo organizativo* se encuentre presente en ambas vías (cuestión absolutamente discutible como referiré en el epígrafe siguiente), el juego que tiene en cada una de ellas sería distinto. Ello exigirá deslindar con claridad qué supuestos quedarían abarcados en cada una de las dos vías.

⁷⁸⁷ Dopico Gómez-Aller, J., en VV.AA., *Derecho penal económico*, cit., pp. 137-139.

Por último, convengo con VELASCO NÚÑEZ⁷⁸⁸ en que la realidad que subyace a las dos vías de imputación es que la responsabilidad siempre corresponde a quienes tienen capacidad de decisión y organización, ya sea por sus propios hechos, pero ejecutados en beneficio de la persona jurídica, ya por la falta de control directo de sus subordinados. Y en ese sentido, para determinar la responsabilidad de la persona jurídica, enfrentamos dos planos centrados en un único ente, que será penalmente responsable, tanto si se trata de sus propias decisiones fundadas en un déficit *estructural-organizativo*, como si lo es por no disponer de controles implantados de forma eficaz dirigidos a evitar los riesgos de comisión de delitos o ser estos deficitarios.

4.3.1. Art. 31 bis, 1, letra a) CP: La primera vía de imputación penal *a fortiori* aplicable.

El primer título de imputación penal es el descrito en la letra a) del art. 31 bis 1 CP. Exige la realización de un hecho constitutivo de ilícito penal que ha de ser cometido *en nombre o por cuenta* de la persona jurídica, y en su *beneficio directo o indirecto*, por los *sujetos* legalmente considerados idóneos: representantes legales o aquellos que actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica u ostentan facultades de organización y control dentro de la misma. Como ya se ha visto, lógicamente debe tratarse de uno de los delitos para los que está expresamente prevista en la parte especial del CP la responsabilidad penal de la persona jurídica.

En esta vía de atribución de responsabilidad penal, el sujeto físico con capacidad para desencadenarla se caracteriza por tener una *vinculación orgánica o funcional* con la sociedad y detentar poder de representación legal, facultades o autorización para tomar decisiones en nombre de ella o para ejercer control sobre su gestión y funcionamiento, en sintonía con lo prevenido en el marco jurídico establecido por el Derecho de la UE⁷⁸⁹. Se exige además que su actuación, *activa u omisiva*, sea llevada a cabo necesariamente *en nombre o por cuenta* de la sociedad y que esta esté presidida por una voluntad de reportarle un *beneficio directo o indirecto*. Beneficio que puede ser de una variada naturaleza como se verá más adelante.

Aunque se ha admitido partir de las premisas de la tesis de la autorresponsabilidad, desde el prisma dogmático, he de convenir con GÓMEZ MARTÍN/VALIENTE IVÁÑEZ/CIGÜELA SOLA⁷⁹⁰ que la letra a) del art. 31 bis CP literalmente prevé un supuesto de *responsabilidad objetiva* por la actuación de otro. La persona jurídica no responde por delitos cometidos por ella, sino por sus

⁷⁸⁸ Velasco Núñez, E., *10 años*, cit., p. 71.

⁷⁸⁹ Véase entre otros instrumentos jurídicos la Directiva 2014/57, de 16 de abril de 2014, de abuso de mercado; Directiva 2017/1371/UE, de 5 de julio de 2017, sobre la lucha contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión a través del Derecho penal; Decisión Marco 2002/475/JAI, de 13 de junio de 2002 sobre la lucha contra el terrorismo; Directiva 2017/541/UE, de 15 de marzo de 2017 relativa a la lucha contra el terrorismo y por la que se sustituye la Decisión Marco 2002/475/JAI del Consejo y se modifica la Decisión 2005/671/JAI del Consejo; Directiva 2013/40/UE, de 12 de agosto de 2013 relativa a los ataques contra los sistemas de información y por la que se sustituye la Decisión marco 2005/222/JAI del Consejo.

⁷⁹⁰ Gómez Martín, V. / Valiente Iváñez, V. / Cigüela Sola, J., en Corcoy Bidasolo, M. / Gómez Martín, V. (Dir.), *Derecho Penal económico y de empresa*, cit., p. 163; Gómez Martín, V., *Actualización*, cit., p. 11; el mismo; «*art. 31 bis- 31 quinquies*», en Corcoy Bidasolo, M. / Mir Puig, S. (Dir.), *Comentarios*, 2011, cit., p. 169; Véase en la misma posición, Cir. 1/2011, FGE, cit., p. 29 y ss. y Cir. 1/2016, FGE, cit., p. 58.

representantes legales o por aquellos que actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica u ostentan facultades de organización y control dentro de la misma⁷⁹¹. No obstante, el sector de la doctrina al que tanto el legislador como el TS se han adherido (y que aquí seguiremos) entiende que tal insatisfactoria consecuencia puede evitarse interpretando el precepto de modo que la responsabilidad penal de la persona jurídica sólo sea posible cuando el delito pueda ser imputado a un *defecto de organización* de la sociedad, esto es, a una omisión del cuidado debido en la evitación de la comisión de delitos en su seno⁷⁹². Ello tendrá lugar cuando la sociedad no haya implementado *mecanismos idóneos de prevención de los delitos* que puedan cometer los representantes legales o administradores de esta en su nombre o representación del mismo modo que en la segunda vía de imputación [letra b)]. Lo contrario enfrentaría irremediablemente el precepto con el principio de dolo o culpa (arts. 5 y 10) y principio de responsabilidad personal como manifestaciones del *principio de culpabilidad*. Aun y así, la vulneración de este principio no puede tampoco obviarse afirmando la posibilidad de una verdadera *culpabilidad* de la persona jurídica cuando existan en ella *defectos de organización* u *omisiones del cuidado debido* en la evitación de delitos en el seno de esta⁷⁹³. Tales defectos y omisiones siempre se deberán a actuaciones de los sujetos físicos responsables de la organización de la persona jurídica o de la evitación de delitos en su seno, pues aquella persona jurídica no puede actuar por sí misma, sino que depende, siempre y en todo caso, de la actuación material de los sujetos físicos vinculados a ella⁷⁹⁴.

Sentado lo anterior como fundamento basal de esta primera vía de atribución de responsabilidad penal a la persona jurídica, en lo que sigue, analizaré los requisitos exigidos en el precepto desde el prisma del delito contra la Hacienda Pública y sus particularidades intrínsecas.

⁷⁹¹ Para la FGE, pese a los significativos cambios estructurales y sustantivos introducidos en el Código Penal por la LO 1/2015, el modelo de atribución de responsabilidad a la persona jurídica no ha cambiado sustancialmente y que, como se decía en la Circular 1/2011, relativa a la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por LO 5/2010, «*en los dos párrafos del apartado 1 del artículo 31 bis del Código Penal se establece un mecanismo normativo de atribución de la responsabilidad por transferencia o de tipo vicarial*» mediante un sistema de *numerus clausus* que supedita la imposición de la pena a una expresa previsión de comisión del delito en el Libro II del CP. La vigente regulación del apartado primero del art. 31 bis continúa estableciendo en sus letras a) y b) los dos presupuestos que permiten transferir la responsabilidad de las personas físicas a la persona jurídica. El primer hecho de conexión lo generan las personas con mayores responsabilidades en la entidad y el segundo las personas indebidamente controladas por aquellas. En ambos casos, se establece un sistema de responsabilidad por transferencia o vicarial de la persona jurídica, en Cir. 1/2016, FGE, cit., pp. 4-5.

⁷⁹² Esta es la línea seguida por la jurisprudencia del TS hasta la fecha: STS nº 514/2015, de 2 de septiembre (FJ 3); STS nº 154/2016, de 29 de febrero (FJ 8); STS nº 221/2016, de 16 de marzo (FJ 5); ATS de 28 de junio (FJ 1) STS nº 668/2017, de 11 de octubre (FJ 1); ATS de 12 de noviembre de 2018 (FJ 2); STS nº 234/2019 de 8 de mayo (FJ 5) que se refieren a un *auténtico delito corporativo*.

⁷⁹³ El voto particular a la STS nº 154/2016, de 29 de febrero de 2016 formulado por D. Cándido Conde-Pumpido Tourón y al que se adhieren 6 magistrados, se refiere a una culpabilidad en *sentido figurado*, inferida por el legislador de los principios generales de la *culpa in eligendo* y la *culpa in vigilando*.

⁷⁹⁴ Véase un análisis histórico del conflicto dogmático entorno al modelo de atribución de responsabilidad penal a las personas jurídicas en Fernández Teruelo, J.G., *Parámetros*, cit. p. 67 y ss.

4.3.1.1. Sujetos legalmente idóneos para generar la responsabilidad penal: Los responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias y administradores de hecho.

La letra a) del art. 31 bis 1 CP, delimita un grupo de *sujetos físicos* vinculados a la persona jurídica a los cuales se le atribuye la capacidad de generar su responsabilidad penal cuando la conducta realizada hubiera sido en nombre o por cuenta de aquella y en su beneficio directo o indirecto. Este grupo de sujetos está integrado por los representantes legales, por aquellos que están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica o los que ostentan facultades de organización y control.

Desde la óptica del *fraude carrusel*, me centraré en el análisis de las personas físicas del organigrama societario que, por lo general y en el marco de una sociedad tipo, tienen vinculación con las decisiones relativas al cumplimiento de obligaciones en materia tributaria y que pueden ser captadas en estos grupos de sujetos con capacidad para generar la responsabilidad penal de la sociedad que actúa como *bróker*. Me refiero a aquellos que tienen competencia funcional, poder de decisión y la responsabilidad de establecer los objetivos económicos y mercantiles de la sociedad, la selección y desarrollo de actividades mercantiles en determinados sectores del mercado con alcance interior e intracomunitario, el diseño y la adopción de la planificación fiscal estratégica, el cumplimiento de las obligaciones contables y tributarias, la selección y gestión de proveedores, gestión o contratación de la logística del transporte de mercancías etc., y que, derivado de ello, pueden llevar a cabo, en el ejercicio de tales funciones, determinadas conductas que directamente constituyan la comisión material de delitos contra la Hacienda Pública, o como mínimo, coadyuven de una forma u otra a su ejecución en el marco de la mecánica del *fraude carrusel*.

i) *Representantes legales.*

Por *representantes legales*, siguiendo a GÓMEZ MARTÍN⁷⁹⁵, hemos de entender aquellas personas que ejercen la representación de la persona jurídica en todos los actos que puedan quedar incluidos en su objeto social con arreglo a los arts. 233 y 234 LSC⁷⁹⁶. Para DOPICO GÓMEZ-ALLER⁷⁹⁷, no es cualquier sujeto con algún poder de representación, sino sólo quien ejerce la representación de la sociedad extendida a la *generalidad* de los actos comprendidos en su objeto social. Sólo así se cumplirá con la exigencia de poder de mando o capacidad directiva. En esa conceptualización omnicompresiva, lógicamente debe entenderse comprendida la representación legal que se ejerce frente a la Administración Tributaria en la esfera de cumplimiento de las obligaciones fiscales (art. 45.2 LGT). Así pues, se trataría de los *representantes orgánicos* (directivos) a los que la ley concede unas facultades omnímodas de representación por el mero hecho de su nombramiento y entre los que se incluye cualquiera de los modos de organizar el órgano de la persona jurídica

⁷⁹⁵ Gómez Martín, V., *Actualización*, cit., pp. 11-12; En el mismo sentido, Dopico Gómez-Aller, J., en VV.AA., *Derecho penal económico*, cit., p. 141; *passim*; el mismo, en VV.AA., *Memento*, cit., p. 358; González-Cuéllar Serrano, S. / Juanes Peces, A., «La responsabilidad penal de las personas jurídicas y su enjuiciamiento en la reforma de 2010. Medidas a adoptar antes de su entrada en vigor», *DLL*, nº 7501, 2010, p. 6; Feijóo Sánchez, B.J., «*Los requisitos...*», en VV.AA., *Tratado*, cit. p. 77.

⁷⁹⁶ En este mismo sentido, Cir. 1/2016, FGE, cit., p. 14.

⁷⁹⁷ Dopico Gómez-Aller, J., en VV.AA., *Derecho penal económico*, cit., p. 141; *passim*; el mismo, en VV.AA., *Memento*, cit., p. 358.

autorizado para tomar decisiones: unipersonal, pluripersonal solidario, pluripersonal mancomunado o consejo de administración⁷⁹⁸.

Dentro de este grupo de sujetos idóneos, convengo con GONZÁLEZ CUSSAC⁷⁹⁹ en que la problemática en el plano penal puede plantearse respecto a determinadas clases de *representantes voluntarios* como los apoderados singulares o los colaboradores independientes del empresario, que plantean dudas sobre si pueden ser considerados representantes legales de acuerdo con el art. 31 bis CP. Entiende este autor que por *representantes voluntarios* hay que entender aquellos quienes «actuando individualmente» están «autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica», lo que permite comprender en su seno tanto a *apoderados generales* (directores generales, gerentes, factores), como *apoderados singulares* (asesores fiscales, contables, jefes de zona, jefes de departamento etc.). Su poder no proviene de la ley, sino de un acto voluntario de otorgamiento⁸⁰⁰. Por lo que, de acuerdo con el criterio adoptado por la FGE en la Circular 1/2016⁸⁰¹, este grupo abarcaría a los *empleados con facultades de obligar a la sociedad*⁸⁰².

En el marco del *fraude carrusel* y el delito fiscal, resulta especialmente importante la distinción entre la *representación legal* y la *representación voluntaria* de la persona jurídica en el ámbito tributario. A mi modo de ver, no son categorías coincidentes en lo que al alcance del poder de representación de la sociedad frente a la Administración Tributaria se refiere. Circunstancia que, además, puede tener incidencia en la forma de determinación de la atribución de responsabilidad penal a la sociedad que actúa como *bróker* en el fraude.

El artículo 45.2 LGT regula la *representación legal* de las personas jurídicas en el ámbito tributario, que a su vez remite al ordenamiento mercantil cuando establece que, por las personas jurídicas, actuarán las personas que ostenten, en el momento en que se produzcan las actuaciones tributarias correspondientes, la titularidad de los órganos a quienes corresponda su representación, por *disposición de la ley* o por *acuerdo válidamente adoptado*. Los sujetos a los que se refiere este precepto serían en puridad coincidentes con los que se ha apuntado *supra* en el concepto de representantes legales de la letra a) del art. 31 bis 1 CP, cuyas facultades de representación se extienden a la *totalidad de actos* comprendidos en el objeto social incluido el ámbito fiscal. No así los del apartado 3 de referido artículo, que se refiere a los representantes legales de entes *sin personalidad jurídica* del art. 35.4 LGT, extramuros del ámbito de aplicación del art. 31 bis CP.

⁷⁹⁸ González Cussac, J.L., *Responsabilidad penal*, cit., p. 132.

⁷⁹⁹ *Ibidem*, p. 133.

⁸⁰⁰ Véase en sentido idéntico, Cir. 1/2016, FGE, cit., pp. 14-15.

⁸⁰¹ *Ibidem*, p. 15.

⁸⁰² Véase en este sentido, Gómez Tomillo, M., *Introducción*, 2ª edición, cit., p. 106; Y, en sentido contrario, Dopico Gómez-Aller, J., en VV.AA., *Derecho penal económico*, cit., p. 141; el mismo, en VV.AA., *Memento*, cit., p. 358.

Por su parte, los arts. 46.1 LGT⁸⁰³ y 111.1 RD 1065/2007⁸⁰⁴ se refieren a la *representación voluntaria* del obligado tributario (ya sea persona física o jurídica) para el cumplimiento de sus obligaciones frente a la Administración Tributaria en concreto. Esta tendría como fundamento de base un *apoderamiento* derivado necesariamente: de un lado, bien de una persona física obligada tributaria; de otro, bien de una persona jurídica en esa misma condición a través de aquellas personas que ostenten su representación legal y/o administración⁸⁰⁵. En virtud del *acto de apoderamiento*, sería un sujeto al que se le han delegado facultades de representación respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias, pero jerárquicamente dependiente del representante legal (orgánico), órgano de administración o administrador individual de la persona jurídica que lo apodera, del que recibe órdenes y a quien debe rendir cuentas por el desempeño de las funciones para las que fue apoderado⁸⁰⁶.

En mi opinión, partiendo de lo explicado en los párrafos anteriores, la *representación voluntaria* en materia tributaria (art. 46.1 LGT), que por lo general se otorga a la figura del *asesor fiscal*, tendría pleno encaje en la expresión «*autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica*» y no en el de «*representante legal*» como se verá en el numeral subsiguiente, al estar limitadas sus facultades de representación exclusivamente al ámbito tributario⁸⁰⁷. Eso sí, habrá de tenerse en cuenta los actos concretos de apoderamiento, y en especial, siempre y cuando a través del apoderamiento se transfirieran facultades de decisión respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad y no de mera representación. En ese caso, dicho asesor *representante voluntario*, aun siendo un empleado (interno o externo), tendría capacidad para obligar a la sociedad en virtud de un apoderamiento voluntario específico, aunque no extendido a la generalidad de los actos comprendidos en el objeto social de aquella de acuerdo con los arts. 233 y 234 LSC como se ha dicho.

ii) *Autorizados para tomar decisiones.*

Dentro de los sujetos que pueden generar la responsabilidad penal de la persona jurídica se encuentran los autorizados para tomar decisiones en su nombre. Afirma DOPICO GÓMEZ-

⁸⁰³ Art. 46.1 LGT: «*Los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario*».

⁸⁰⁴ Art. 111.1 RD 1065/2007, de 27 de julio: «*La representación será conferida, en el caso de personas físicas con capacidad de obrar, por ellas mismas. En el caso de personas físicas sin capacidad de obrar en el orden tributario, de personas jurídicas y de las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la representación voluntaria podrá ser conferida por quienes tengan la representación legal y esta lo permita. La representación podrá ser otorgada en favor de personas jurídicas o de personas físicas con capacidad de obrar*».

⁸⁰⁵ Véase sobre cuando ha de entenderse otorgada la *representación voluntaria* el art. 111.2 RD 1065/2007, de 27 de julio.

⁸⁰⁶ También sería posible la delegación de la delegación, es decir, que el órgano de administración delegara las funciones de cumplimiento de las obligaciones tributarias en un director general o un director financiero y éste a su vez hiciera lo propio con un asesor fiscal.

⁸⁰⁷ Véase Fernández Teruelo, J.G., *Parámetros*, cit., pp. 114-115; González Cussac, J.L., *Responsabilidad penal*, cit., p. 132; Cir. 1/2016, FGE, cit., pp. 14-15.

ALLER⁸⁰⁸ desde una posición restrictiva que por «*autorizados para tomar decisiones*» hemos de entender aquellos quienes pueden decidir por la persona jurídica de modo general: la facultad de gestionar la sociedad, en los términos del art. 209 LSC. Este grupo se asimilaría, pues, al de *administrador de derecho*⁸⁰⁹ acorde con la definición ofrecida por las DM⁸¹⁰ más restringida y reducida únicamente a sujetos físicos que ostentan una *posición de mando* o *cargo directivo* amparada en una habilitación para tomar decisiones en nombre de la sociedad. A decir de este autor, deben entenderse excluidos, pues, los apoderados singulares, dependientes, etc., por más que puedan estar autorizados para tomar decisiones en relación con las operaciones propias del ramo que se les encomiende. Y, concluye, que estos sujetos deben entenderse incluidos en la segunda vía de imputación de la sociedad⁸¹¹.

Desde una posición más laxa y alejada del criterio mantenido en la normativa europea, se sitúan otro grupo de autores. Refiere GONZÁLEZ CUSSAC⁸¹² que la expresión, «*autorizados para tomar decisiones*» introducida con la LO 1/2015, de 30 de marzo, sería parcialmente equivalente al sustituido término *administradores de derecho*, esto es, personas físicas que actuando individualmente (autoría única) o en el seno de un órgano social (coautoría en órganos colegiados), tienen atribuida la capacidad para adoptar decisiones en nombre de la sociedad. Ahora bien, como prescinde de circunscribir el cargo individual y el rango del órgano social exigiendo solo que estén autorizados para tomar decisiones en nombre de la sociedad, va más allá (al menos su tenor literal) del concepto de *administrador de derecho*, abarcando a cualquiera que individual o colegiadamente posea capacidad para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica.

En esa misma línea se posiciona GÓMEZ TOMILLO⁸¹³, para quien los autorizados a tomar decisiones en nombre de la persona jurídica es una *categoría residual*, de forma que no se encontrarían captados representantes legales, los cuales habitualmente están autorizados para tomar decisiones. Tal autorización, por lo general, sería a través de una delegación formal o por medio de contrato, como en el caso de mandos intermedios, si bien, quedan captados los administradores fácticos que, de hecho, adopten decisiones. Sostiene además el autor que con ello parece incluirse a los apoderados que no tengan delegado expresamente el poder de

⁸⁰⁸ Dopico Gómez-Aller, J., en VV.AA., *Derecho penal económico*, cit., p. 141; el mismo; en VV.AA., *Memento*, cit., p. 259.

⁸⁰⁹ Por *administrador de derecho* hemos de entender la persona física dotada de facultades que la ley atribuye a la figura de administrador, según la clase de sociedad de que se trate, nombrado por el órgano social competente, en virtud de acuerdo social formal y sustancialmente válido y debidamente documentado, que haya aceptado el nombramiento y que se halle vigente, habiéndose practicado la inscripción del mismo en el registro público competente, Bacigalupo Sagesse, S., «*Artículos 31 y 31 bis*» en Gómez Tomillo, M. (Dir.), *Comentarios al Código Penal*, 2011, p. 268.

⁸¹⁰ Véanse Decisiones Marco 2000/383/JAI y 2004/757/JAI.

⁸¹¹ Dopico Gómez-Aller, J., en VV.AA., *Memento*, cit., p. 358.

⁸¹² González Cussac, J.L., en Górriz Royo, E. / Matallín Evangelio, A. (Coords.) / González Cussac, J.L. (Dir.), *Comentarios*, 2ª Edición, cit., p. 166 y ss.; *passim*; el mismo, *Responsabilidad penal*, cit., p. 133; en el mismo sentido, Cir. 1/2016, FGE, cit., p. 16.

⁸¹³ Gómez Tomillo, M., *Introducción*, 2ª edición, cit., p. 106; en el mismo sentido, Fernández Teruelo, J.G., *Parámetros*, cit., pp. 114-115.

representación legal de la persona jurídica y específicamente dentro de estos, a quienes se les ha delegado funciones sin ser miembros del órgano de administración, y en general, a los directores generales, gerentes, etc. que, altamente profesionalizados desempeñan funciones de dirección en virtud de una relación laboral o mercantil pero subordinados al citado órgano de administración.

Bien, sentadas estas posiciones doctrinales, se ha de convenir con los dos últimos autores que, eliminada toda referencia a la figura de *administrador* (de hecho y derecho) con la reforma del CP operada por la LO 1/2015, al menos en sentido literal, el precepto parece admitir la incardinación de todo un elenco de sujetos no circunscritos al cargo o rango social de *administrador*, pero con capacidad para compeler a la persona jurídica emanada de la ley o de una decisión interna de la sociedad por la que se confieren más o menos poderes de decisión (acto de apoderamiento). Suscribiendo las palabras de CORCOY BIDASOLO⁸¹⁴, la persona jurídica podrá responder por hechos cometidos no solo por administradores o legales representantes, sino también por directores generales o encargados de departamentos, con competencia en materia de gestión y administración, o, incluso, por meros apoderados⁸¹⁵. Cobra por tanto aquí relevancia el mecanismo de la *delegación de funciones* que se verá con más detalle en el Capítulo V. Baste por ahora apuntar que se trata de una técnica que supone el traspaso de un determinado ámbito de competencia, hasta el momento de titularidad formal y material del delegante, a quien sea la persona delegada y en la que se constituye una nueva posición de garantía. Con ello tiene lugar una transformación de las esferas de responsabilidad individual tanto del sujeto delegante como del sujeto delegado⁸¹⁶.

Descendiendo al ámbito que más interesa, varios serían los sujetos físicos *autorizados para tomar decisiones* en materia tributaria. Sujetos que con sus conductas delictivas podrían desencadenar la responsabilidad penal de la sociedad prototípica que desempeña el rol de *bróker* (autores materiales de los delitos). Sin ánimo de ser exhaustivos y tomando como base una perspectiva abstracta, estos sujetos podrían encuadrarse en varios bloques o estratos sociales vinculados especialmente al cumplimiento de las obligaciones fiscales: i) *el órgano de administración*. Aquí entraría inequívocamente el *administrador de derecho* legalmente designado como órgano de administración de la persona jurídica constituido en forma unipersonal, varios administradores solidarios o mancomunados o en consejo de administración (arts. 210 LSC y 124 RRM). Se trata del órgano que en autoría única o colegiada y como persona física o jurídica⁸¹⁷ ejerce la gestión y representación de la sociedad y cuyas facultades emanan directamente de la propia ley (art. 209 LSC). También quedaría captada aquí la figura del *consejero delegado* en tanto que miembro del consejo de administración y al que pueden delegarse ciertas facultades de gestión y/o representación de la sociedad. Sobre el órgano de administración social, siguiendo la distinción

⁸¹⁴ Corcoy Bidasolo, M., en Demetrio Crespo, E. (Dir.) / De la Cuerda Martín, M. / García de la Torre, F. (Coords.), *Derecho Penal económico*, cit., p. 119.

⁸¹⁵ En el mismo sentido, Circular de la FGE 1/2016, cit. p. 16; Gómez Martín, V. / Valiente Iváñez, V. / Cigüela Sola, J., en Corcoy Bidasolo, M. / Gómez Martín, V. (Dirs.), *Derecho Penal económico y de empresa*, cit., p. 163.

⁸¹⁶ Montaner Fernández, R., «*El criminal compliance desde la perspectiva de la delegación de funciones*», en Ragués i Vallès, R. / Robles Planas, R. (Dirs.), *Delito y empresa*, cit., p. 64.

⁸¹⁷ En este caso, de acuerdo con el art. 212 bis LSC será necesario que ésta designe a una sola persona natural para el ejercicio permanente de las funciones propias del cargo.

hecha por MONTANER FERNÁNDEZ⁸¹⁸, pueden recaer las dos clases de deberes de garante: los deberes primarios de garante (titularidad del que tienen el dominio más próximo a la fuente de peligro) y los deberes secundarios de garante (atribuibles a los superiores que están obligados a la coordinación y control) de todas las fuentes de riesgo derivadas del desarrollo de la actividad mercantil, incluidas las fiscales, en tanto que órgano de representación y gestión del empresario social (sociedad mercantil)⁸¹⁹. Cabe referir, que aun cuando el cumplimiento de las obligaciones tributarias haya sido delegado por el órgano de administración en un *representante voluntario* (director general, director financiero, asesor fiscal o contable), este siempre ostentará una posición de garantía secundaria (residual) pues esta no desaparece con la delegación de las funciones, sino que se transforma, quedando el deber modificado en su contenido ahora comprensivo de las funciones de supervisar y controlar al representante voluntario y corregirle o sustituirle sino realiza adecuadamente la función delegada⁸²⁰; ii) *la alta dirección*. Se ubicaría aquí el *director general* con poder de decisión en la sociedad sobre todas las cuestiones que tienen un impacto significativo en su actividad mercantil entre las que se encontrarían las fiscales, principalmente la planificación de la estrategia fiscal y el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Sus facultades de decisión emanarían de un acto de apoderamiento general otorgado por el órgano de administración del que depende y al que debe rendir cuentas⁸²¹; iii) *los empleados con funciones directivas*. Podría encontrarse aquí el *director financiero* en tanto que responsable de la función económica y estratégica de la sociedad ante la dirección general y el comité de dirección. Por lo general suelen estar autorizados mediante apoderamiento por el órgano administrador para tomar decisiones en las parcelas de gestión bajo su responsabilidad, entre las que estarían las cuestiones de índole fiscal y el cumplimiento de las obligaciones tributarias⁸²², y; iv) *los empleados con poder de decisión*. En este grupo se encontrarían aquellos sujetos en relación laboral o mercantil, interna o externa, que no tienen capacidad de dirección en la sociedad pero que son *apoderados*

⁸¹⁸ Montaner Fernández, R., en Ragués i Vallès, R. / Robles Planas, R. (Dirs.), *Delito y empresa*, cit., p. 78.

⁸¹⁹ Véase sobre la posición de garantía del empresario Lascuraín Sánchez J.A., «*La responsabilidad penal individual...*», en Nieto Martín, A. / et al., *Manual de cumplimiento penal*, cit., p. 277; más referencias en Feijóo Sánchez, B., *Derecho Penal de la empresa e imputación objetiva*, 2007, p. 184; Silva Sánchez, J.M., *Fundamentos*, cit., p. 195 y ss; De Porres Ortiz De Urbina, E., «*La responsabilidad penal de los directivos de empresa*», *Lefebvre-El Derecho*, 2020, (Disponible en línea: <https://elderecho.com/la-responsabilidad-penal-de-los-directivos-de-empresa>, última consulta: 28 de febrero de 2021).

⁸²⁰ Véase Lascuraín Sánchez J.A., «*La responsabilidad penal individual...*», en Nieto Martín, A. / et al., *Manual de cumplimiento penal*, cit., p. 277; Montaner Fernández, R., en Ragués i Vallès, R. / Robles Planas, R. (Dirs.), *Delito y empresa*, cit., p. 64 y 65.

⁸²¹ El *director general* podría captarse dentro de la figura del *consejero delegado de facto* que, siguiendo a JUSTE/CAMPINS, incluye a aquellos consejeros que, sin ser designados formalmente consejeros delegados, realizan el mismo tipo de funciones ejecutivas que suele desempeñar un consejero delegado. El ejemplo más claro sería el de aquellos consejeros que desempeñen funciones ejecutivas, mediante la atribución de un poder general de decisión sobre el ejercicio de la actividad empresarial que, según las reglas típicas del Derecho mercantil codificado, tenderá a ir acompañado de un apoderamiento también general, en Juste Mencia, J. / Campins Vargas, A., «*La retribución de los consejeros delegados o de los consejeros con funciones ejecutivas. El contrato entre el consejero ejecutivo y la sociedad (arts. 249.3 y 4 y 529 octodecies LSC)*», en VV.AA., *Junta general y consejo de administración de la sociedad cotizada*, 2016, pp. 757-797.

⁸²² El *director financiero*, en líneas generales se encuentra vinculado a la sociedad por una *relación laboral*, sin embargo, al igual que ocurre en el caso del *director general*, en determinados casos podría estar incluido en la figura del consejero delegado *de facto* vinculado a la sociedad por una *relación mercantil* y al que se le delegan determinadas facultades ejecutivas de carácter sectorial, *vid* sobre esta cuestión Juste Mencia, J. / Campins Vargas, A., en VV.AA., *Junta general y consejo de administración*, cit., pp. 757-797.

para desempeñar en su nombre determinadas funciones que pueden llegar a comprometer u obligarla de forma relevante. Aquí se ubicaría con mayor tino y de forma preponderante al *asesor fiscal designado representante voluntario* frente a la Administración Tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales mediante un acto de apoderamiento específico (art. 46 LGT). El único sujeto que puede actuar directamente y de forma válida frente a la Administración Tributaria en cumplimiento de sus propias obligaciones fiscales es el *obligado tributario* siempre que disponga plena capacidad de obrar (art. 45 LGT). Ahora bien, el cumplimiento de esas obligaciones admite su delegación en un *representante legal* o un *representante voluntario* que puede ser el *asesor fiscal ex art. 46.1 LGT* que regula las reglas relativas a la representación voluntaria del contribuyente frente a la Administración Tributaria. De ello se extraen dos ideas fuerza: de un lado, la existencia de la posibilidad de delegación de funciones en materia tributaria al asesor fiscal asumiendo este formalmente la tarea de representación y naciendo con ello una auténtica *posición de garante* respecto del cumplimiento de obligaciones tributarias del contribuyente (aquí la sociedad)⁸²³, y; de otro, que esa delegación de funciones obviamente no abarca a la generalidad de los actos comprendidos en el objeto social de la persona jurídica, lo que en realidad convertiría a este sujeto en una figura con caracteres orgánicos (representante legal o administrador), sino únicamente a los referidos al cumplimiento de las obligaciones tributarias. Por lo general, tales obligaciones comprenderán cualquier trámite o actuación en materia fiscal, entre las que principalmente se encuentran; la presentación de declaraciones y solicitudes tributarias; la interposición de recursos y reclamaciones o el desistimiento de ellos; la renuncia a derechos; la asunción o reconocimiento de obligaciones en nombre del obligado tributario; la solicitud de devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos etc.

iii) *Personas físicas que ostentan facultades de organización y control.*

El último grupo de sujetos físicos con capacidad para generar la responsabilidad de la persona jurídica en esta vía de imputación penal son aquellos que ostentan facultades de organización y control dentro de ella. Explica DOPICO GÓMEZ-ALLER⁸²⁴ que la referencia a las personas que dentro de la empresa tienen poder «*de organización y control*» se refiere a quienes, sin actuar en virtud de un apoderamiento formal (la «autorización» a la que se refiere el art. 31 bis 1 a) CP), tienen capacidad fáctica de gestionarla. También aquí debe tratarse de una persona con poder de mando en la empresa, lo cual la aproxima al concepto de *administrador de hecho*⁸²⁵. Con mayor

⁸²³ Véase sobre la posición de garante del asesor fiscal, Ferré Olivé, J.C., «*La responsabilidad penal del asesor fiscal en la era del compliance*», en Demetrio Crespo, E. (Dir.) / De la Cuerda Martín, M. / García de la Torre García, F. (Coords.), *Derecho penal económico*, cit., p. 607.

⁸²⁴ Dopico Gómez-Aller, J., en VV.AA., *Derecho penal económico*, cit., p. 141; el mismo en VV.AA., *Memento*, cit., p. 358.

⁸²⁵ Sobre la inclusión de los *administradores de hecho* en esta categoría *vid* en el mismo sentido González Cussac, J.L., *Responsabilidad penal*, cit., p. 134; Gómez Tomillo, M., *Introducción*, 2ª edición, cit., p. 105; Una posición distante la ofrece FERNÁNDEZ TERUELO para quien la solución interpretativa más razonable pasaría por considerar ahora incluidos a quienes antes quedaban bajo el amparo del concepto de *administrador de hecho* dentro de la categoría de «*aquellos autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica*», considerando que dicha autorización o práctica tolerada no tiene por qué estar sustentada excesivamente en términos jurídicos. El *administrador de hecho* lo es por actuar como tal y ejercer un poder real de decisión en el seno de la persona jurídica societaria. En términos mercantiles, la figura pudiera asimilarse al denominado «factor notorio» (art. 286 CCom) y, por esa vía, imputar a la persona jurídica los actos y contratos realizados por el mismo frente a terceros, entendiendo que han sido

amplitud GÓMEZ TOMILLO⁸²⁶ especifica que la categoría capta, al menos, a quienes sin ser formalmente administradores gozan en virtud de contrato, por delegación o fácticamente poderes de gobierno o fiscalización interna de bienes y personal de la entidad. Entre ellos habrá que incluir a los *administradores de hecho*, a los *mandos intermedios* y al *compliance officer*⁸²⁷, siempre que efectivamente unos u otros ejerzan formal o materialmente tales poderes⁸²⁸.

Por facultades de *organización y control*, hay que convenir con FERNÁNDEZ TERUELO⁸²⁹ que se trataría de poderes de decisión en los procesos internos de actividad empresarial. Aquellos que ostentan tales facultades serán por lo general los miembros del personal laboral de la empresa, ya sean trabajadores o personal de alta dirección, responsables de los diferentes departamentos o ámbitos de actividad. Por tanto, sus funciones y potestades se deducirán con frecuencia de sus propios contratos de trabajo, que determinarán las obligaciones normativas, aunque también puede resultar de las instrucciones orales o escritas impartidas por sus superiores jerárquicos.

Así pues, dentro de esta categoría de sujetos físicos con facultades de organización y control pueden incardinarse los *mandos intermedios* integrados en el organigrama jerárquico de la empresa, a medio camino entre la alta dirección y los empleados comunes. Suelen ostentar cierto poder de decisión en las parcelas de actividad de las que son responsables y en las que pueden desempeñar funciones de organización y control. Partiendo de esa categorización intermedia, en el ámbito específico de estudio podrían incluirse en general como sujetos particularmente vinculados al *fraude carrusel* a los *jefes de compras y ventas* (en función conjunta o por separado),

«hechos por cuenta» de aquella, en Fernández Teruelo, J.G., *Parámetros*, cit., p. 118; En la misma posición, Cir. 1/2016, FGE, cit., p. 16.

⁸²⁶ Gómez Tomillo, M., *Introducción*, 2ª edición, cit., p. 105.

⁸²⁷ Véase sobre esta figura un interesante análisis desde la perspectiva penal, empresarial, procesal, de la fiscalía y la jurisprudencia en Navarro Massip, J. (Dir.) / Montaner Fernández, R. (Coord.), «*El compliance officer, ¿un profesional en riesgo?*», 2018; También, Turienzo Fernández, A., *La responsabilidad penal del compliance officer*, 2021; Blanc López, C., *La responsabilidad penal del Compliance officer*, Director: Ramón García Alberó, Lleida: Universidad de Lleida, Departamento de Derecho Público, 2017.

⁸²⁸ Véase en este sentido, Gómez Martín, V. / Valiente Iváñez, V. / Cigüela Sola, J., en Corcoy Bidasolo, M. / Gómez Martín, V. (Dirs.), *Derecho Penal económico y de empresa*, cit., p. 163; Cir. 1/2016, FGE, cit., p. 16; Fernández Teruelo, J.G., *Parámetros*, cit., p. 116. Apunta este último autor que es cuando menos discutible que el incumplimiento de las obligaciones de control establecidas en el programa de prevención de delitos por parte del *oficial de cumplimiento* pueda activar el modelo de responsabilidad penal de la persona jurídica. Tales obligaciones no parece que puedan integrarse en el supuesto de hecho descrito, al menos por dos razones: i) en primer lugar porque las obligaciones de control cuyo incumplimiento (unido a la comisión del hecho delictivo por el subordinado), puede dar lugar a la responsabilidad penal de la empresa tienen que ser necesariamente obligaciones normativas. No parece admisible que, en espacios tan ampliamente regulados como el de la empresa y los sectores en que ellas operan, aquello que esa extensa normativa no considera obligatorio pueda dar lugar sin embargo a la responsabilidad penal de la persona jurídica y más aún si tenemos en cuenta que el propio precepto limita los supuestos de intervención a los incumplimientos «graves»; ii) en segundo lugar, tampoco parece demasiado razonable considerar que una previsión introducida con carácter voluntario por el CP, y con el objeto de que las empresas puedan ver reducido su riesgo de ser condenadas mediante la adopción de determinadas medidas, pueda tener el efecto inverso, incorporando nuevas obligaciones, que incrementen el riesgo de que la empresa sea condenada. Todo ello, salvo que la norma administrativa de referencia establezca obligaciones específicas de *compliance*, pues en ese caso, al constituir una obligación legal, integrarán sin mayor inconveniente las referidas en el apartado b) del art. 31 bis CP, Fernández Teruelo, J.G., *Parámetros*, cit., p. 117.

⁸²⁹ Fernández Teruelo, J.G., *Parámetros*, cit., p. 117.

a los *directores de operaciones* y/o a los *gerentes de logística*, en tanto que responsables de la planificación, ejecución y supervisión de las estrategias de adquisición y transacción de mercancías para la sociedad, supervisión de mercancías y precios de las transacciones, y en especial, la selección de los proveedores y clientes con los que se relaciona la empresa. Actividades societarias, todas ellas, íntimamente relacionadas con la mecánica defraudatoria del *fraude carrusel*. Estos sujetos, a pesar de que no ostentan formalmente responsabilidad en la esfera tributaria de la sociedad, sí las tienen en todo lo relativo a la compra y venta de mercancías, proveedores y clientes, precios de adquisición y venta, transporte de mercancías, comprobación de stock etc. y por ello, podrán tener una implicación directa y relevante en la ejecución del delito. En determinados casos, incluso, pueden llegar a impartir directrices y gestionar la sociedad sin ser formalmente administradores, algo que les acercaría a la figura de la *administración de facto*.

En ese sentido, hay que poner de relieve que el *administrador de hecho* en tanto que sujeto con facultades de organización y control viene a ser una especie de *cajón de sastre* en lo que se refiere a la capacidad para llevar a cabo las conductas con relevancia penal que pueden materializar el delito contra la Hacienda Pública. Especialmente en los supuestos de *fraude carrusel*, donde con frecuencia los sujetos físicos que gestionan y administran la sociedad impartiendo directrices tendentes a la ejecución material del delito no son los designados formalmente para desempeñar el cargo de *administrador de derecho*. Aunque sobre esta figura volveré más adelante al tratar la responsabilidad penal de los sujetos físicos, conviene referir aquí con FERNÁNDEZ BAUTISTA⁸³⁰ que la principal nota definitoria debe ser el ejercicio habitual y efectivo de las funciones de gestión y administración, así como la tenencia de poder de ejecución de las mismas (dominio social-funcional del hecho), bien sea por ellos mismos o bien a través de terceros en quienes influyen decisivamente o a quienes interponen como meros *testaferros* para ser reconocibles⁸³¹. Así, poco importa que dicho sujeto aparezca o no frente a terceros como administrador, o bajo otra apariencia, si puede demostrarse que el artífice de las decisiones acerca de la gestión social son obra suya⁸³². Desde esta perspectiva, se aceptaría incluido en el término administrador de hecho no sólo al denominado *notorio*, sino también al *oculto*, tanto en el caso de actuar bajo otra apariencia, como en los casos en los que permanece en la sombra.

Dentro de esos parámetros, cualquier sujeto físico que se arroge o desempeñe efectivamente funciones de gestión y administración u ostente poder de ejecución en la sociedad, especialmente en materia tributaria, aunque formalmente no las tenga atribuidas, podrá ser considerado *administrador de hecho*, y, por ende, autor material del delito fiscal, sea cual sea el cargo nominal que ocupe dentro del organigrama empresarial. De esa forma, aquellos sujetos físicos que imparten instrucciones sobre la compra de mercancías a proveedores irregulares o directamente los controle, decida los precios de las mercancías en las transacciones, controle los medios de transporte, controle los flujos de dinero de las operaciones, y en definitiva, decida incumplir las obligaciones contables y tributarias con la finalidad de cometer el delito fiscal en beneficio de la

⁸³⁰ Fernández Bautista, S., «Concepto y responsabilidad del administrador y directivo», en Corcoy Bidasolo, M. / Gómez Martín, V. (Dir.), *Derecho penal económico y de empresa*, cit., p. 69.

⁸³¹ Véase, por todas, STS nº 59/2007, de 26 de enero (FJ Único).

⁸³² Apunta acertadamente la Cir. 1/2016, FGE, que el *administrador de hecho* nunca podrá ser un mando intermedio, pues imparte las instrucciones, incluso a los administradores de la sociedad (art. 236.3 LSC), no las recibe, ya que debe participar activamente en la gestión y dirección de forma permanente y no sujeta a esferas superiores de aprobación o decisión, Cir. 1/2016, FGE, cit., pp. 15-16.

persona jurídica podrá ser considerado *administrador de hecho* y sujeto idóneo para transferir la responsabilidad penal a la persona jurídica en tanto que ostenta facultades de organización y control, independientemente del puesto o las funciones que pueda tener atribuidas en virtud de una relación de tipo laboral o mercantil⁸³³.

4.3.1.2. La actuación en nombre o por cuenta de la sociedad que actúa como bróker.

Otro de los requisitos que exige la primera vía de atribución de responsabilidad penal a la persona jurídica es que la conducta realizada por los referidos sujetos sea «*en nombre o por cuenta*» de aquella. Una exigencia que ha permanecido invariable en la reforma de 2015 y cuya interpretación generó un intenso debate en la doctrina ya desde 2010 sobre la diferenciación o no de ambos términos⁸³⁴. Por un lado, estaban los que entendían que eran funcionalmente equivalentes y los dotaban de un alcance y contenido similar⁸³⁵. Y, por el contrario, los que sostenían que sí existía una diferenciación material, aunque partiendo de conceptualizaciones distintas⁸³⁶.

⁸³³ Véase un ejemplo en la SAN nº 6/2015, de 6 de marzo, que condena en calidad de administradores de hecho al *director financiero* y al *jefe de ventas* de una sociedad que idearon un sistema de tipo carrusel para permitir la venta de los productos de la sociedad en España a un menor precio mediante la falta de ingreso del IVA, puestos en concierto con los administradores de otras sociedades que desempeñaban el rol de truchas y otros que llevaban a cabo la función logística del transporte de las mercancías. Pone de relieve a la Sala que: «(...) *ello da lugar a su responsabilidad penal por la defraudación tributaria en la que incurrió dicha mercantil, dado que actuaban como administradores de facto puesto que estaban al frente del departamento comercial y financiero, por ello han de ser tenidos por contribuyentes, en tanto que obligados a reintegrar la deuda tributaria de Verbatim España*»; Vid otro ejemplo en la STS nº 528/2020, de 21 de octubre de 2020.

⁸³⁴ Véase una extensa exposición del debate en, González Sierra, P., *La imputación penal de las personas jurídicas. Análisis del artículo 31bis CP*, 1ª edición, 2014, p. 264 y ss.

⁸³⁵ Para GÓMEZ MARTÍN la exigencia «*en nombre o por cuenta*» excluye la responsabilidad de la sociedad cuando su representante legal o administrador no cometa el delito en tal condición, esto es, lo haga actuando al margen de su función de representación o administración de la sociedad, aunque la comisión del delito favorezca económicamente a la persona jurídica, en Gómez Martín, V., en Corcoy Bidasolo, M. / Mir Puig, S. (Dir.), *Comentarios*, 2011, cit., p.133; *passim*; el mismo, *Actualización*, cit., p. 12; De la misma opinión, Bacigalupo Sagesse, S., *DLL*, cit., p. 6; Feijóo Sánchez, B., «*La responsabilidad penal de las personas jurídicas*», en Díaz-Maroto y Villarejo, J. (Dir.), *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. 98; Dopico Gómez-Aller, J., en VV. AA., *Derecho penal económico*, cit., p. 18; *passim*; el mismo, en VV.AA., *Memento*, cit., p. 359; Zugaldía Espinar, J.M., «*La responsabilidad criminal de los entes colectivos (personas jurídicas y entes sin personalidad jurídica) y de sus directivos y representantes. Análisis de los arts. 31bis y 129 del Código Penal*», 2012, p. 49; De la Cuesta Arzamendi, J.L., *RE-AIDP*, cit., pp. 12-13; Especial mención suscita la posición de GÓMEZ-JARA quien considerando ambos términos como sinónimos, distingue una extralimitación formal y otra material: Respecto a la *formal*, el representante actuaría al margen de las competencias que le hubieran conferido, lo que constituye un hecho de exceso (*exzessat*): por su parte en la *material*, la actuación si bien estaría dentro de sus competencias, mediante ella se contradice abiertamente un criterio de política empresarial. Siendo conveniente por ello que, para entender acreditada la actuación en representación de la persona jurídica, se exija que la acción del representante constituya la implementación de una política de empresa, en Gómez-Jara Díez, C.; «*La nueva responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Derecho Penal Español (artículo 31bis del Código Penal)*», *RADDE*, nº 33, 2011, p. 10; Críticos con esta posición González Sierra, P., *La imputación penal de las personas jurídicas*, cit., p. 265; Feijóo Sánchez, B., «*Los requisitos...*», en VV.AA., *Tratado*, cit., pp. 78-79 entre otros.

⁸³⁶ Para DÍEZ RIPOLLÉS, se actuará «*en nombre*» cuando el sujeto físico vinculado realice su comportamiento alineándolo a la política o directivas de la empresa previamente fijadas, mientras que «*por cuenta*» será cuando se persigue los intereses de la persona jurídica determinados autónomamente en el

En mi opinión, ambos términos deben ser entendidos de forma diferenciada. De un lado, el propio precepto utiliza la conjunción disyuntiva «o» al referirse a estos términos por lo que la diferenciación existe ya *ex lege*. De otro, a falta de una mayor referencia sobre estos términos en el CP, puede acudir a la legislación mercantil donde los términos actuar *en nombre* o *por cuenta* no son en absoluto idénticos⁸³⁷. Y de otro, la letra b) del art. 31 bis 1 CP solo incluye la expresión «*por cuenta*» por lo que el propio precepto excluye la posibilidad de que los subordinados actúen «*en nombre*» de la persona jurídica sugiriendo de nuevo *ex lege* una clara distinción entre ambos términos⁸³⁸. Aceptada esta dicotomía terminológica, la actuación «*en nombre*» habrá de entenderse referida en sentido formal de acuerdo con la normativa mercantil, no bastando para satisfacer este requisito con que el sujeto físico manifieste actuar «*en nombre*» de la persona jurídica, sino que será necesario estar en posesión de un título habilitante para ello. Por su parte, la actuación «*por cuenta*», aunque más dudosa, tendría una connotación de tipo material, pues lo relevante no sería la forma en que se presente el sujeto físico frente a terceros, sino que lo es su comportamiento efectivo derivado de una atribución de competencias y funciones en la persona jurídica.

En cualquier caso, siguiendo la posición mayoritaria expresada ya inicialmente por BACIGALUPO SAGESSE⁸³⁹, la exigencia de que el *hecho de conexión* se hubiera realizado «*en nombre* o *por cuenta*» de la persona jurídica supone, que ésta sólo responderá de los hechos que los representantes legales, los autorizados para tomar decisiones o quienes ostenten facultades de control hubieran llevado a cabo dentro del ámbito o sector de competencias que tienen atribuidas y en las que pueden actuar por la persona jurídica. Por tanto, estos cometerían el delito «*en nombre* o *por cuenta*» de la persona jurídica si su actuación hubiera tenido lugar en el giro o tráfico de la

marco de sus funciones sociales, aun cuando contradiga la política o directivas empresariales, en Díez Ripollés, J.L., *RAD-Indret*, cit., p. 21; En cambio GÓMEZ TOMILLO inicialmente considera que la actuación «*en nombre*» será cuando se ejerce una competencia solo aparente, mientras que será «*por cuenta*» cuando suponga una actuación dentro de lo que es realmente su ámbito competencial, en Gómez Tomillo, M., *Introducción*, 1ª edición, cit., p. 83, para luego considerar que la expresión «*en nombre*» estaría presente cuando se cuenta con habilitación formal para actuar por la persona jurídica y «*por cuenta*» supone carencia de un poder formal habilitante pero implica una actuación material del dirigente o trabajador que frente a un espectador objetivo razonablemente creería que el agente poseía autorización de la empresa, en Gómez Tomillo, M., *Introducción*, 2ª edición, cit., p. 114; O la posición de GONZÁLEZ CUÉLLAR SERRANO / JUANES PECES que consideran que el actuar «*en nombre*» de la persona jurídica debería concurrir cuando se ejercen funciones representativas y «*por cuenta*» cuando el actuar tiene lugar en interés de la sociedad, en González Cuéllar Serrano, N. / Juanes Peces, A.; *DLL*, p. 7; Véase también la posición de GONZÁLEZ CUSSAC quien recurre acertadamente al ordenamiento mercantil para concluir que en la literatura mercantil no es en absoluto igual actuar «*por cuenta de*» que hacerlo «*en nombre de*», en González Cussac, J.L., *Responsabilidad penal*, cit., p. 137 y ss.

⁸³⁷ Como ejemplifica GONZÁLEZ CUSSAC las actuaciones de comisionistas, agentes y mediadores, que técnicamente son mandatarios que pueden realizar actos de comercio por cuenta del empresario principal pero no en su nombre (art. 246 CCom), o actúan por cuenta y en su nombre (art. 247 CCom), González Cussac, J.L., *Responsabilidad penal*, cit., p. 259.

⁸³⁸ Esta premisa engarza con la idea de que en los delitos especiales de infracción de deber solo aquellos sujetos incardinados en el primer título de imputación previsto en la letra a) del apartado 1 del art. 31 bis CP pueden generar la responsabilidad penal de la persona jurídica. En sentido inverso, los subordinados nunca tendrán la capacidad para infringir el deber extrapenal y por tanto no podrán cometer el delito.

⁸³⁹ Véase con la redacción anterior del art. 31 bis CP de 2010, Bacigalupo Sagesse, S., *DLL* cit., p. 4.

entidad y en el marco formal, material y funcional del contenido real de su mandato⁸⁴⁰. Si en el ejercicio de las funciones de su cargo hubieran perseguido de forma predominante sus propios intereses, o sí, al margen de aquellas, hubieran realizado actuaciones en interés de la empresa, aun resultando esta beneficiada, no se colmaría la exigencia de actuar «*en nombre o por cuenta*» de la persona jurídica⁸⁴¹. Es decir, se excluye la responsabilidad penal de la sociedad cuando no hubieran cometido el delito ejerciendo el cargo y actuando al margen de sus funciones atribuidas, aunque la comisión del delito pudiera favorecer económicamente a la aquella⁸⁴².

Por lo que a aquí interesa, hay que poner de relieve que la discusión dogmática entorno a los términos «*en nombre o por cuenta*» tiene implicaciones relevantes respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias de la persona jurídica y la comisión del delito contra la Hacienda Pública en el marco del *fraude carrusel*. Tan es así que en esta materia la actuación «*por cuenta*» de la sociedad deviene inapreciable a mi modo de ver. Cuando el obligado tributario es una persona jurídica, por ésta necesariamente habrá de actuar frente a la Administración Tributaria una persona física en cumplimiento de las referidas obligaciones en materia fiscal. Esa persona física podrá ser cualquiera de los sujetos a los que se ha hecho referencia en el apartado anterior siempre que tengan atribuida esa función, bien por formar parte del órgano social responsable de esas competencias de forma originaria (órgano de administración), bien porque este haya delegado en ellos esa función a través de un acto de apoderamiento más o menos amplio (representantes legales y voluntarios). De ello se infiere de manera más o menos clara que el delito contra la Hacienda Pública únicamente puede ser cometido «*en nombre*» de la persona jurídica por los sujetos especialmente habilitados (representantes legales o voluntarios). Sólo aquellos que sean titulares de forma originaria de la obligación de cumplimiento de las obligaciones tributarias o a los que se les haya delegado esa función mediante un título habilitante (requisito formal) tendrán la capacidad para cometer el delito, pues de lo contrario, cualquier tipo de actuación frente a la Administración Tributaria devendrá inválida al no ostentar el sujeto físico la representación legal o voluntaria de la sociedad en cuyo nombre dice actuar (arts. 45 y 46 LGT). Y ello, sin perjuicio de lo prevenido en el art. 46.7 LGT sobre los actos realizados sin poder subsanables⁸⁴³. En mi opinión, esta posición excluiría la posibilidad de que los *subordinados* a los que se refiere el título de imputación regulado en la letra b) del art. 31 bis 1 CP puedan cometer el delito contra la Hacienda Pública «*en nombre*» de la persona jurídica. Al no tener otorgada la representación formal necesaria para actuar frente a la Administración Tributaria, no podrán cometer el delito, salvo que pudieran ser considerados *administradores de hecho*, lo que, de cualquier modo, los reubicaría en la letra a) del precepto como autorizados para tomar decisiones. Es el caso, como se verá, de los contables o los asesores fiscales (internos o externos) a los que no se les ha conferido la representación legal o voluntaria en materia fiscal. Todo lo más podrán

⁸⁴⁰ Véase en este sentido, De la Cuesta Arzamendi, J.L., *RE-AIDP*, cit., pp. 12-13; Carreras Manero, O., *CT*, cit., p. 65.

⁸⁴¹ De la Cuesta Arzamendi, J.L., *RE-AIDP*, cit., p. 12-13; Gómez Martín, V., *Actualización*, cit., p. 12; De La Mata Barranco, N.J., «La atribución de responsabilidad penal de las personas jurídicas y su exención. Instrumentos de prevención en el seno corporativo», *LLP*, nº 87, 2011, pp. 2 y ss.

⁸⁴² Véase Gómez Martín, V., *Actualización*, cit., p. 12; Gómez Martín, V. / Valiente Iváñez, V. / Cigüela Sola, J., en Corcoy Bidasolo, M. / Gómez Martín, V. (Dirs.), *Derecho Penal económico y de empresa*, cit., p. 164; De La Mata Barranco, N.J., *LLP*, p. 2 y ss.

⁸⁴³ Dispone el art. 46.7 LGT: «*La falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, siempre que se acompañe aquél o se subsane el defecto dentro del plazo de 10 días, que deberá conceder al efecto el órgano administrativo competente*».

participar en el *iter criminis* como partícipes de la ejecución del delito (inductores, cómplices, cooperadores necesarios), pero no podrán cometerlo propiamente (autores cualificados), excluyéndose la aplicación de la cláusula de extensión de autoría del art. 31 CP por falta de tipicidad objetiva.

Por último, repárese aquí pues en la trascendencia de la validez del mecanismo de la delegación de deberes de garantía en materia de cumplimiento de las obligaciones tributarias, pues de no cumplir ésta los requisitos necesarios para que resulte válida, el delito fiscal nunca podrá llegar a consumarse. Tales requisitos siguiendo a LASCURAÍN SÁNCHEZ⁸⁴⁴ pueden resumirse en *delegación libre, asunción libre, selección adecuada y dotación de dominio*, a los que habría que añadir uno más por mi parte, que es el de la propia *delegabilidad de la función*, siendo las cuestiones tributarias una de esas funciones delegables.

4.3.1.3. El beneficio directo o indirecto: la cuota tributaria defraudada o fraudulentamente obtenida y la ventaja competitiva.

En todo caso se exige adicionalmente a los que la actuación de la persona física vinculada lo sea en «*beneficio directo o indirecto*» de la persona jurídica. Hasta la LO 1/2015 la expresión utilizada por el CP era la de «*en provecho*», un cambio de redacción que a mi entender no es excesivamente relevante, pues *beneficio* y *provecho* son términos muy próximos en un sentido gramatical⁸⁴⁵. 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 humanos⁸⁴⁶. 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.⁸⁴⁷. Por su parte, el *beneficio indirecto* capta especialmente el ahorro de costes a sabiendas de que incrementa el riesgo de un resultado delictivo⁸⁴⁸. En

⁸⁴⁴ Lascuraín Sánchez J.A., «*La delegación como mecanismo de prevención y de generación de deberes penales*», en Nieto Martín, A. / et al., *Manual de cumplimiento penal*, cit., p. 172; En sentido parecido, Corcoy Bidasolo, M., en Demetrio Crespo, E. (Dir.) / De la Cuerda Martín, M. / García de la Torre, F. (Coords.), *Derecho Penal económico*, cit., p. 121.

⁸⁴⁵ Véase en este sentido, Gómez Tomillo, M., *Introducción*, 2ª edición, cit., p. 114; Feijóo Sánchez, B., «*Los requisitos...*», en VV.AA., *Tratado*, cit. pp. 81-82.

⁸⁴⁶ Véase Cir. 1/2011, FGE, cit., p. 43.

⁸⁴⁷ Véase en el mismo sentido, Gómez Tomillo, M., *Introducción*, 2ª edición, cit., p. 115; Gómez Martín, V., *Actualización*, cit., p. 12; Dopico Gómez-Aller, J., en VV.AA., *Memento*, cit. 359.

⁸⁴⁸ Véase en el mismo sentido Dopico Gómez-Aller, J., en VV.AA., *Memento*, cit., 359; Gómez Martín, V., *Actualización*, cit., p. 12; Gómez Tomillo, M., *Introducción*, 2ª 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

definitiva, el *beneficio directo o indirecto* como perfectamente ilustra VELASCO NÚÑEZ⁸⁴⁹ no solo recoge y abarca al crematístico, al lucrativo, referido a ventajas 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 FGE⁸⁵⁰, 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* para la persona jurídica que desempeña el rol de *bróker* podría constituirse tanto como un beneficio económico, como una ventaja competitiva. En efecto, la defraudación tributaria del IVA reporta al *bróker* una *ventaja económica* cuantificable, que puede ser la cuota de IVA fraudulentamente deducida en las declaraciones trimestrales u obtenida por medio de una solicitud de devolución (beneficio directo) y el consecuente efecto reflejo en la base imponible del IS, pero también 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).

Respecto del *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 al *bróker*

en los supuestos en que se recurra a cadenas de sociedades, en Fernández Teruelo, J., en Matallín Evangelio, A. (Dir.), *Compliance*, cit., p. 54.

⁸⁴⁹ Velasco Núñez, E., *10 años*, cit., p. 93; Véase a mayor abundamiento, STS nº 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.*».

⁸⁵⁰ Cir. 1/2016, FGE, cit., pp. 17-18.

maximizar los beneficios de su actividad mercantil lícita reinvirtiéndolos en las propias actividades que desarrolla, lo que a su vez redundará en una ventaja competitiva como seguidamente se verá, o transfiriéndolos al patrimonio de los socios de forma ilícita⁸⁵¹. 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 para el *bróker* de forma indirecta ampliar la capacidad para reducir precios en el mercado sin reducir sus 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 accesorias 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 el 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.

4.3.1.4. La supervisión, vigilancia y control en materia tributaria: incumplimiento de las obligaciones tributarias con relevancia penal por inexistencia o inidoneidad de las medidas de control para prevenir la defraudación.

Dependiendo de la tesis interpretativa que se siga en el sistema regulado en el art. 31 bis CP, será exigible la concurrencia del requisito del *debido control* de las personas jurídicas sobre todas las personas a su servicio (autorresponsabilidad), incluidos los representantes legales, aquellos que actuando individualmente o como integrantes de un órgano de aquella están autorizados para tomar decisiones en su nombre u ostentan facultades de organización y control. O, por el contrario, únicamente bastaría la comisión del delito por el sujeto legalmente idóneo para poder afirmar la responsabilidad penal de la persona jurídica (heterorresponsabilidad). A pesar de que se ha optado por acoger el enfoque de la tesis de la *autorresponsabilidad* en base a un criterio de utilidad práctica, es preciso significar que optar por uno u otro modelo implica consecuencias materiales notoriamente distintas. Paso a exponer con más detalle como operaría el modelo desde las dos tesis interpretativas:

i) *Análisis desde el modelo de autorresponsabilidad.*

De acuerdo con la tesis de la *autorresponsabilidad*, será la ausencia de medidas de control sobre el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de la persona jurídica el fundamento sobre el que se construya el *defecto de organización* (culpabilidad) en el delito contra la Hacienda

⁸⁵¹ Véase SAP Valencia nº 84/2015, de 20 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 correspondiente impago de cuotas debidas de IVA supone un *aprovechamiento* consistente en el derivado incremento del patrimonio de la sociedad.

Pública. Toda persona jurídica que desarrolle una actividad mercantil es titular de una relación jurídico-tributaria de la que pueden derivarse obligaciones formales y materiales para aquella y para la Administración Tributaria (art. 17.2 LGT). De un lado, la persona jurídica queda sujeta *ex lege* a todo un elenco de *obligaciones formales* que de acuerdo con el art. 29 LGT 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*». Pueden ser: deberes de tipo censal; de declaración; de contabilidad; de facturación; de utilización del número de identificación fiscal; de información, etc. De otro, queda sujeta al cumplimiento de determinadas *obligaciones materiales*, obligaciones de tipo pecuniario que no se originan por el incumplimiento de las obligaciones formales, sino por la misma aplicación del tributo en cuestión. Aunque la LGT no establece un concepto de obligaciones tributarias materiales de referencia sí enumera en su art. 17.3 LGT los tipos de obligaciones que conforman esta categoría y que son: «*las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias*».

En el marco de esas obligaciones formales y materiales, como ya sabemos, el incumplimiento de una o varias de ellas puede propiciar la comisión de delitos contra la Hacienda Pública. Las dos modalidades comisivas de este tipo penal posibles en el marco del *fraude carrusel* son la *elusión del pago de IVA*, cuya ejecución puede llevarse a cabo con la no presentación de declaraciones o autoliquidaciones (modelo 303 y 349), la presentación falsa o inexacta con la finalidad de ocultar la realidad tributaria gravada y la *obtención indebida de cuotas de IVA*, materializada mediante la presentación de una solicitud de devolución en la que se alegan de forma mendaz hechos o datos tributarios o se aportan certificados o documentos total o parcialmente falsos o manipulados. Respecto a la primera, la ausencia del debido control sobre el cumplimiento de la obligación de presentación de las declaraciones o autoliquidaciones, o cumpliéndola, la ausencia de ese mismo control sobre la información tributaria que se incluye en ellas permitirá la elusión del pago de IVA correspondiente evidenciando el *déficit organizativo* de la sociedad que fundamentaría su responsabilidad penal. En el segundo, será la ausencia de control sobre la presentación de las solicitudes de devolución de cuotas de IVA soportado y la información que sobre dichas cuotas se facilita a la Administración Tributaria en las solicitudes de devolución la que provocará el error en la Administración Tributaria y el desplazamiento patrimonial ilegítimo en favor de la persona jurídica, evidenciando de esa forma el *defecto estructural* y la declaración de la responsabilidad penal. Ambas modalidades (elusión del pago del tributo y obtención indebida de devoluciones) convergen en un común denominador: el previo control del correcto cumplimiento de *obligaciones formales*. Me refiero especialmente a las obligaciones formales de: llevar y conservar libros de contabilidad y registros; expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos, y; conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con las obligaciones tributarias materiales.

La obligación de dar cumplimiento a las obligaciones formales y materiales tributarias, como se ha visto, recae en el *sujeto obligado*, esto es, la sociedad contribuyente. Siendo esta un ente colectivo, será en primera instancia el *órgano administrador* el titular del deber primario de cumplimiento de esas obligaciones y el responsable directo de las consecuencias tributarias y

penales que su incumplimiento pueda comportar⁸⁵². Como ya se ha visto, ese deber primario en las obligaciones fiscales (posición de garantía) puede ser delegado por el órgano administrador (delegante) por motivos principalmente de especialización y competencia en un *representante voluntario* (delegado) quien asumirá la responsabilidad de cumplir con ese deber primario. En tal caso, el órgano delegante no quedaría liberado de su deber primario, sino que este se transformaría en un *deber secundario* quedando compelido de forma residual a la supervisión, corrección y sustitución del delegado en el marco del deber de cumplimiento correcto de las obligaciones tributarias transferido. De ahí que delegante y delegado queden constreñidos al cumplimiento de los deberes propios derivados de su propia esfera de competencia y sujetos a responsabilidad por los incumplimientos de esos deberes que cristalicen en la comisión de delitos. Hay que subrayar que estos sujetos que formalmente detentan la *posición de garantía* en materia tributaria, y que en realidad son los únicos que tienen la capacidad para consumir el delito fiscal en nombre de la persona jurídica, pueden también actuar instruidos por otros sujetos que se erigen como los verdaderos promotores del delito. Nos estamos refiriendo ahora a aquellos que pueden ser considerados *administradores de hecho* de la sociedad. Aquellos sujetos que, en el organigrama societario, no ostentan el cargo de administrador formalmente, o en realidad cualquier otro, pero son los que verdaderamente toman las decisiones de facto que dan lugar a la comisión del delito.

En definitiva, el *defecto de organización* en el delito contra la Hacienda Pública se materializaría cuando llega a producirse el incumplimiento de determinadas obligaciones tributarias formales y materiales debido a la ausencia o inidoneidad de control ejercido sobre el cumplimiento de ellas por parte de los sujetos que detentan una posición de garantía en esa esfera de competencia. Estos sujetos, como se ha dicho, serán los *representantes legales* que ostentan el deber primario de cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad *bróker* o los *representantes voluntarios* que ostentan ese deber delegado mediante un acto de delegación específico y jurídicamente válido. Todos ellos captados en el título de imputación regulado en la letra a) del art. 31 bis 1 CP. Los primeros en tanto que representantes legales de la persona jurídica. Y, los segundos, como autorizados para tomar decisiones en su nombre. En ambos casos, actuando individualmente o como integrantes de un órgano colegiado.

Desde la óptica del *fraude carrusel*, si estos sujetos deciden crear o participar en una trama defraudatoria con la que beneficiar a la sociedad en la que se integran a través de la comisión de delitos fiscales, es patente que serán responsables penalmente por los referidos delitos (art. 31 CP). No obstante, para la declaración de responsabilidad penal de la sociedad habrá que estar a la constatación de la *ausencia o inidoneidad de control* sobre el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. Pudiendo quedar exonerada de responsabilidad penal si aquella acredita que existían implantadas medidas o controles adecuados para prevenir la comisión de delitos de naturaleza tributaria y que aquellos únicamente tuvieron lugar porque quien los ejecutó eludió fraudulentamente el control establecido *ex ante*.

ii) *Análisis desde el modelo de heterorresponsabilidad.*

No obstante, si se parte de la tesis de la *heterorresponsabilidad*, de una interpretación literal del precepto, no podría afirmarse que el *defecto organizativo*, esto es, la ausencia del debido control

⁸⁵² Véase art. 45.3 LGT: «Por las personas jurídicas actuarán las personas que ostenten, en el momento en que se produzcan las actuaciones tributarias correspondientes, la titularidad de los órganos a quienes corresponda su representación, por disposición de la ley o por acuerdo válidamente adoptado».

podiera predicarse de la primera vía de imputación [(letra a)], pues, el art. 31 bis CP, sólo exigiría tal requisito en la segunda [(letra b)]. En ese sentido, afirma VELASCO NÚÑEZ⁸⁵³ que la exigencia legal de que la persona jurídica responda por un hecho punible propio conlleva la búsqueda en su acción, también, de una reprochabilidad propia, un desvalor en su acción que varía en función de que el hecho punible lo haya realizado un subordinado (donde la culpabilidad se deberá a la falta de vigilancia y control sobre aquella por parte del directivo), o por este, en cuyo caso la entidad solo será culpable si por haberle elegido inadecuadamente, su gestión y organización resultan contrarias a la ley siempre que haya cometido el hecho punible en su nombre o representación y para beneficiar a la corporación de alguna forma. Explica además el autor que, auspiciado por el voto mayoritario de la sentencia del Tribunal Supremo STS nº 154/2016, de 29 de febrero⁸⁵⁴, un sector de la doctrina encuentra un elemento que denominan *negativo* en la responsabilidad penal de la persona jurídica que consiste en la *inexistencia de un sistema efectivo de control* de infracciones delictivas que solo impone el CP para las acciones realizadas por los empleados, pero que no se exige cuando las realiza el directivo, pues en ese caso, su actuación representativa y en beneficio de la corporación, orilla la exigencia de controles (aunque los pueda valorar después, de cara a eximir la entidad de las consecuencias penales por la acción de este) ya que solo incide en la legalidad o no del modo de gestionar y organizar la corporación. Subraya además que la cuestión no es baladí, puesto que los órganos judiciales que exigen este *elemento negativo* también en la acción criminal del directivo, cuando la acción la comete este, pueden llegar a absolver a la corporación si la acusación no logra acreditar al juez ese extremo impositivo que la ley no exige, y de hacerlo, debería ser probado por la defensa, única en disposición de hacerlo⁸⁵⁵.

Para atribuir la responsabilidad penal a la persona jurídica que actúa como *bróker* por el título de imputación regulado en la letra a) del art. 31 bis 1 CP, siguiendo el modelo de *heterorresponsabilidad*, normativamente no se exigiría la ausencia o inidoneidad de control de la persona jurídica sobre sus representantes legales, autorizados para tomar decisiones en nombre o por cuenta de la persona jurídica o personas que ostentan facultades de organización y control. Esa circunstancia tendría incidencia, en el plano de la punibilidad, sobre la exención de la responsabilidad penal como excusa absolutoria o sobre la atenuación de la pena como eximente incompleta. Así pues, bastaría para transferir la responsabilidad penal constatar la mera comisión del delito fiscal por los sujetos delimitados en la letra a) siempre y cuando aquellos detentaran la

⁸⁵³ Velasco Núñez, E., *10 años*, cit., pp. 90 y 91.

⁸⁵⁴ STS nº 154/2016, de 29 de febrero (voto particular).

⁸⁵⁵ Véase la ya citada SAP Pontevedra nº 116/2017 de 30 de junio (FJ 6): «*en el caso concreto, la Juez a quo establece la responsabilidad penal de la Cooperativa del Mar San Miguel por el mero hecho de haber cometido la persona física (presidente de la cooperativa y del Consejo Rector y quien ostenta la representación legal de la cooperativa y es responsable de las obligaciones tributarias) un delito contra la Hacienda Pública, dando a entender, al no proporcionar argumento alguno, que la responsabilidad deriva, exclusivamente, de la vigencia del Art. 31 bis del Código Penal en relación con el Art. 310 bis del mismo Código. Es palmaria la vulneración de la presunción de inocencia de dicho sujeto. No solo no se ha practicado prueba por las acusaciones respecto de la responsabilidad penal de la Cooperativa del Mar San Miguel en el sentido dicho más arriba y respecto de la inexistencia de controles por parte de la entidad para prevenir el delito que se le atribuye, sino que tampoco se razona en la sentencia el por qué de la condena y, lo no menos importante, ninguna referencia hay en el relato histórico de la resolución recurrida a los hechos concretos que se le atribuyen a la Cooperativa, por lo que, respecto de la misma, procede acoger el motivo de impugnación y, en consecuencia, revocar la sentencia de instancia y declarar la libre absolución de la Cooperativa del Mar San Miguel*».

posición de garantía en materia de cumplimiento de las obligaciones fiscales formales y materiales.

4.3.2. Art. 31 bis, 1 letra b) CP: La segunda vía de imputación penal prima facie inaplicable.

El segundo título de imputación penal es el establecido en la letra b) del art. 31 bis CP y viene motivado por las actuaciones penalmente ilícitas de sujetos físicos sometidos a la autoridad de los descritos en la letra a). Esto es, aquellos que dentro del organigrama societario tienen la consideración de *subordinados* o *empleados* y cuya actividad, en el marco de sus funciones dentro de la sociedad, depende jerárquicamente de aquellos que detentan autoridad sobre ellos (directivos).

En esta vía de imputación se exige la ejecución material de un delito en el ejercicio de «*actividades sociales*» y «*por cuenta*» y en «*beneficio directo*» o «*indirecto*» de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en la letra a), han podido realizar los hechos por haberse incumplido gravemente por aquéllos los deberes de supervisión, vigilancia y control de su actividad atendidas las concretas circunstancias del caso. En este supuesto, la atribución de la responsabilidad penal a la persona jurídica requiere; por un lado, la comisión de un delito corporativo por *subordinados* que lógicamente no ostenten representación legal o voluntaria, ni sean administradores o directivos y que jerárquicamente dependan de ellos, y; de otro, la concurrencia de un *nexo causal* entre esa conducta ilícita y la falta de supervisión, vigilancia y control de su actividad y que es exigible a los que sí tienen la consideración de representantes legales, administradores y directivos.

Desde la óptica del delito fiscal y el *fraude carrusel*, partiendo del planteamiento seguido en estas páginas, hay que afirmar ya en este momento que esta vía de atribución de responsabilidad penal a la sociedad *bróker* (*intraeius*) por la defraudación tributaria de *subordinados* deviene de difícil o imposible aplicación⁸⁵⁶. El delito fiscal, en tanto que delito especial, solo puede ser cometido por el sujeto que ostenta la especial cualificación que exige el tipo. Trantándose de personas jurídicas, esa cualificación recaerá sobre los representantes legales o voluntarios de la sociedad, estos últimos por transferencia en virtud del mecanismo de la delegación como se ha concluido. De esa forma, la apreciación de esta vía de imputación, descartados *ope legis* los representantes legales, dependerá de si los *representantes voluntarios* son considerados autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica ubicados en la primera vía de imputación penal como aquí se sostiene, o si, por el contrario, son considerados *subordinados* por no ostentar facultades de decisión general, restringida a un ramo de actividad concreta, y ubicados en esta segunda vía de imputación. Si aceptamos la primera opción, los *representantes voluntarios* en materia tributaria al tener la capacidad para cometer el delito fiscal como autores por delegación junto con los *representantes legales* generarían la responsabilidad penal de la sociedad por la primera vía de imputación [(letra a)]. Esta posición despoja a los *subordinados* de esa capacidad de desencadenar dicha responsabilidad por el delito fiscal debido a que su propia posición en el organigrama societario niega la capacidad para cometer el delito en concepto de autor. Aunque ello no obsta a que sus conductas puedan ser participativas de aquel. A *contrario sensu*, si se opta por la segunda opción, los *representantes voluntarios* serían considerados *subordinados*, y en ese escenario tendrían la capacidad para cometer el delito y generar la responsabilidad penal de la

⁸⁵⁶ De esta misma opinión, Ferré Olivé, J.C., *Tratado*, cit., pp. 235 y 236; Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal económico*, 6ª edición, cit., p. 588.

persona jurídica por la segunda vía de imputación [(letra b)], siempre que sobre ellos no se hubiera ejercido la correcta supervisión, vigilancia y control por aquellos de los que jerárquicamente dependen.

Aunque la posición que sostenemos es la primera que se ha expuesto, y ello impediría la generación de la responsabilidad penal de la persona jurídica por esta segunda vía de imputación al no ostentar los *subordinados* la capacidad para cometer el delito contra la Hacienda Pública en su nombre, no puede orillarse la referencia a aquellos sujetos que, al menos, pueden participar de la comisión del delito con actos previos o coetáneos relevantes. Ello atiende a que estos sujetos por las funciones que desarrollan dentro del organigrama societario también pueden jugar un papel importante en la fase de ideación o ejecución del delito, lo que, además, podrá suponer su responsabilidad penal en la condición de partícipes o incluso inductores como se verá. Ahora bien, también aquí encontramos un obstáculo a la aplicación de la segunda vía de imputación penal. Dependiendo de si se aceptan las formas de *participación* como elemento activador del mecanismo de responsabilidad o si se entiende que la literalidad del precepto solo propugna la autoría como forma exclusiva y excluyente.

En este sentido la SAN nº 5/2021, de 3 de marzo⁸⁵⁷, aunque en líneas generales llega a las mismas conclusiones aquí expuestas, se distancia respecto a la exclusión de la aplicación de la segunda vía de imputación de la letra b) al delito fiscal. La Sala entiende que al existir un *déficit de control* respecto a directivos autores materiales del delito y subordinados cooperadores de aquel, resultarían de aplicación los dos títulos de imputación que desencadenarían la responsabilidad penal de la sociedad con base, precisamente, en ese *déficit de control* a todos los niveles:

«En el caso que nos ocupa, al concurrir en calidad de autores los administradores de las mercantiles, y de cooperadores necesarios, algunos empleados de aquellas, resultarían de aplicación ambos criterios de imputación recogidos en el artículo 31 bis 1 a) y b) CP (RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777), y por ello la ausencia de cualquier programa de cumplimiento de la empresa que incluyese normas internas y procedimientos de control a fin de evitar la posible comisión de los delitos fiscales objeto de enjuiciamiento, se considera como decimos, básico; máxime en supuestos como el que nos ocupa, en el que ante un concierto de voluntades entre el administrador, resto de los socios y algunos de los empleados, nadie en el seno de aquellas desplegó acción alguna para evitar la actividad criminal».

Este planteamiento que sostiene la aplicación de la doble vía de imputación penal en mi estricta opinión no puede acogerse por falta de *tipicidad objetiva*. Ya expliqué que el art. 31 bis CP refiere expresamente que la persona jurídica será penalmente responsable por los «*delitos cometidos*» por directivos y subordinados, excluyendo, *ope legis*, la posibilidad de apreciar las conductas participativas de la persona física vinculada como hecho de conexión habilitante y activador del mecanismo de atribución de la responsabilidad penal⁸⁵⁸. De esa forma, no ostentando los

⁸⁵⁷ SAN nº 5/2021, de 3 de marzo (FJ 6).

⁸⁵⁸ En contra de esta posición: Gómez Martín, V., *Actualización*, cit. p. 10 quien afirma: «*La expresión “delitos cometidos” es suficientemente amplia como para comprender, por una parte, el delito consumado y el intentado, y, por otra, los tipos de autoría y los de participación*»; Feijoó Sánchez, B.J., «*Las características básicas...*», en VV.AA., *Tratado*, cit., p. 71, que pone de manifiesto: «*Cualquier modalidad delictiva de la persona física es relevante para generar la RPPJ: conductas de autoría o de participación y tanto delitos consumados como en grado de tentativa*».

subordinados la especial cualificación que exige el delito fiscal, la mera participación de aquellos en el delito cometido por los directivos no fundamentaría la aplicación de la segunda vía de imputación. Estaría excluida por el propio precepto. En cualquier caso, en el delito fiscal, cuando la consideración de *contribuyente* la ostente una persona jurídica, siempre habrá un sujeto físico con la cualidad de autoría originaria o transferida que cometa el delito (representantes legales o voluntarios), por lo que el segundo título de imputación devendría ya irrelevante⁸⁵⁹.

4.3.2.1. Los sujetos legalmente (in-)idóneos para generar la responsabilidad penal de la sociedad que actúa como bróker.

El CP tras la reforma operada por la LO 1/2015, de 30 de marzo, mantuvo sin variaciones la descripción del grupo de sujetos físicos idóneos en esta segunda vía de imputación penal. Como ya se ha dicho, serían aquellos que se encuentran sometidos a la autoridad y jerarquía de los directivos a los que se refiere la letra a): los *subordinados* o *empleados*.

Con la anterior regulación, para la mayor parte de la doctrina este círculo de sujetos incluía a todos aquellos que actuaran bajo la autoridad de *administradores* o *representantes legales*, bien por tener un vínculo laboral o mercantil con la persona jurídica, bien por estar sometidos a dicha autoridad y jerarquía a través del arrendamiento de servicios autónomos, subcontrata o trabajo por cuenta ajena en régimen temporal, siempre que se hallaran integrados en el ámbito de dominio social⁸⁶⁰. Una interpretación que, a mi juicio, se mantiene inalterada salvo en lo que al grupo de sujetos de los que los subordinados son jerárquicamente dependientes. Como se ha visto, la reforma de 2015 amplió ese grupo de sujetos idóneos de la letra a), por lo que *mutatis mutandis* los *subordinados* ahora quedan sometidos a esos mismos que ostentan autoridad sobre ellos, pero incluyendo no solo a representantes legales y administradores, sino también a los *autorizados a tomar decisiones en nombre de la persona jurídica* y a *aquellos que ostentan facultades de organización y control*. De contrario, deben entenderse excluidos del personal subordinado los individuos que puedan caracterizarse como mandos directivos intermedios, no integrados en el órgano de administración de la sociedad que inequívocamente ostentan facultades de organización o control o están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica, y que, por consiguiente, se encuentran ubicados en el grupo anterior⁸⁶¹.

Partiendo de estas notas definitorias, y estrictamente bajo mi óptica, los sujetos que podrían entenderse *subordinados* dentro de la empresa prototípica, directa o indirectamente vinculados a la defraudación tributaria en *carrusel*, podrían encuadrarse por lo general en dos grupos: i) *los*

⁸⁵⁹ En sentido parecido, Choclán Montalvo, J.A., *La aplicación práctica*, 2ª edición, cit., p. 173.

⁸⁶⁰ Véase Cir. 1/2011, FGE, cit., p. 46; Gómez Martín, V., *Actualización*, cit., p. 13; Del Rosal Blasco, B., *CPC*, cit., p. 89; Gómez Tomillo, M., *Introducción*, 1ª edición, cit., p. 79 y ss.; Díez Ripollés, J.L., *RAD-InDret*, p. 22; De la Cuesta Arzamendi, J.L., *RE-AIDP*, cit., p. 13; Y citando otros autores ya con la reforma de 2015 en vigor, Cir. 1/2016, FGE, cit., pp. 24-25; González Cussac, J.L., *Responsabilidad penal*, cit., pp. 143-144; Gómez Tomillo, M., *Introducción*, 1ª edición, cit., pp. 106-107; Dopico Gómez-Aller, J., en VV.AA., *Derecho penal económico*, cit., p. 142; el mismo, en VV.AA., *Memento*, cit., p. 364; Fernández Teruelo, J.G., *Parámetros*, cit. pp. 118-119; Velasco Núñez, E., *10 años*, cit., p. 72.

⁸⁶¹ Gómez Tomillo, M., *Introducción*, 2ª edición, cit., p. 107; González Cussac, J.L., en Górriz Royo, E. / Matallín Evangelio, A. (Coords.) / González Cussac, J.L. (Dir.), *Comentarios*, 2ª Edición, cit., p. 166 y ss.; *passim*; el mismo, «*Responsabilidad penal de las personas jurídicas y programas de cumplimiento*», cit., p. 133; Cir. 1/2016, FGE, cit., p. 16.

vinculados a funciones tributarias: Aquí podrían captarse, siempre que no ostente facultades delegadas del cumplimiento de obligaciones tributarias de la persona jurídica (*bróker*) frente a la Administración Tributaria, sujetos como el *director financiero* en determinados casos, los *contables* o los *asesores tributarios*, internos o externos estos dos últimos⁸⁶². Y en un nivel de relevancia diferente, el *personal del departamento administrativo* encargado de la gestión de los tributos y los medios de pago; ii) *los vinculados a la actividad comercial y las mercancías*: En este segundo grupo podría incluirse al *personal del departamento de operaciones, de compras y ventas* y a los *transportistas*, estos últimos internos o externos.

De acuerdo con el planteamiento aquí sostenido, ninguno de estos sujetos en las condiciones antedichas podría ser *autor* material del delito contra la Hacienda Pública en nombre de la sociedad, pues no tendrían delegado el cumplimiento de las obligaciones tributarias de aquella. Esto es, no detentan la *posición de garantía* transferida necesaria para ello o, en el caso del segundo grupo referido, por no estar vinculados directamente con el cumplimiento de obligaciones tributarias. Sí podrán, en cambio, contribuir a su ejecución de forma más o menos relevante en el marco del desempeño de las funciones laborales o mercantiles que les vinculan a ella.

Como se ha referido *ut supra*, el delito fiscal es un *delito especial* en el que únicamente puede ser *sujeto activo*, por lo general, aquel que tenga la condición de *obligado tributario*, aunque en el caso particular de la obtención indebida de devoluciones por *simulación* ya se ha dicho que puede ser *aquel que finge ser titular del derecho a percibir la devolución fraudulenta*. Asimismo, cuando se trata de una persona jurídica, necesariamente la responsabilidad del cumplimiento de las obligaciones fiscales formales y materiales recae sobre el *órgano de administración* por su vinculación jurídica con ella (representante legal o administradores) o sobre *aquel al que se le haya delegado esa esfera de competencia* (representante voluntario) y tenga pleno dominio fáctico. Será uno de ellos quien necesariamente habrá de actuar en nombre de la persona jurídica frente a la Administración Tributaria, bien no presentando las declaraciones o autoliquidaciones de IVA o presentándolas de forma mendaz, bien presentando solicitudes de devolución de cuotas de IVA fraudulentas. Pues bien, con esto parece evidente que los sujetos *subordinados* que se ha identificado no ostentan esa posición de garantía respecto al cumplimiento de tales obligaciones tributarias formales y materiales. Esa esfera de competencia únicamente es atribuible formalmente a aquellos que sean *administradores, representantes legales o voluntarios* de la persona jurídica, o materialmente a los *administradores de hecho* en determinados supuestos, y, precisamente, detentar esa condición los ubicaría en la órbita de la primera vía de imputación [(letra a)] como *autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica* o que tienen *facultades de organización y control*, como ya se ha visto.

A esto hay que añadir, que en esta vía de imputación el precepto únicamente refiere la actuación *por cuenta* de la persona jurídica, lo que equivale a actuar sin ostentar una representación formal otorgada mediante un título habilitante, algo del todo incompatible con la *posición de garantía* que ha de tenerse respecto al cumplimiento de las obligaciones fiscales de la persona jurídica frente a la Administración Tributaria. Desde el punto de vista punible, los *subordinados* al no ser titulares de esa posición de garantía por su condición de meros empleados no podrán cometer el delito en nombre de la persona jurídica y ser considerados por ello autores materiales de la

⁸⁶² Véase en sentido parecido González Cussac, J.L., *Responsabilidad penal*, cit., p. 144; Del Moral García, A., «Art. 31 bis», en el mismo (Dir.), *Código Penal. Comentarios y jurisprudencia*, 2018, p. 261.

infracción penal por la vía del art. 31 CP. No son sujetos idóneos para generar la responsabilidad penal de la sociedad en el delito fiscal pues no tendrán capacidad para lesionar el deber tributario extrapenal constituyendo su actuación en el delito una conducta accesoria y no referencial. Todo lo más, podrán participar en el *iter criminis* con actos más o menos relevantes, previos o coetáneos, que coadyuven a la perpetración del delito, y en esa condición serán responsables como partícipes (inductores, cómplices o cooperadores necesarios), pero nunca podrán llegar a consumar el delito. Para ello, es condición *sine qua non* ostentar la referida posición de garantía primaria o por delegación respecto al cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad (*bróker*), algo que solo recae, como digo, sobre los *administradores y representantes legales o voluntarios*.

Así pues, descartada la *autoría* y aceptada la *participación* de estos sujetos con exclusión de la imputación por la vía de la letra b) objeto de análisis, conviene hacer referencia de forma específica a las funciones que desempeñan cada uno de ellos en el organigrama societario en virtud de su relación laboral o mercantil con la sociedad. Esto nos permitirá aproximarnos al modo en que sus actos o conductas en el desempeño de las funciones propias de su cargo pueden participar en la ejecución del delito fiscal y además servirá de base para determinar su responsabilidad penal en el Capítulo V. En ese sentido hay que subrayar que el sistema defraudatorio de IVA diseñado y ejecutado en la empresa necesita no solo la participación de aquellos que tienen la capacidad para cometer el delito, sino también la de aquellos empleados, internos o externos, que en el desempeño de sus funciones permiten que este pueda llevarse a cabo:

i) *Sujetos vinculados a funciones tributarias.*

En este grupo de sujetos encontramos en primer lugar a los *contables*. Son los encargados de llevar la *gestión de la contabilidad* en la empresa tanto de forma interna (*in house*) o externa (*out house*). En líneas generales elaboran los libros de contabilidad registrando los asientos contables en el libro diario, que, junto al libro de inventarios y cuentas anuales, forman los dos libros obligatorios que toda empresa debe elaborar y legalizar de forma periódica (art. 25 CCom). Estos libros deberán ser presentados al final del ejercicio contable en el Registro Mercantil de la provincia donde se encuentre el domicilio social de la sociedad (art. 27 CCom), función que también puede encontrarse entre las encomendadas al asesor contable. En el desempeño de estas funciones los contables pueden llegar a tener un protagonismo relevante en las defraudaciones tributarias delictivas en el marco del *fraude carrusel*. Especialmente si omiten la anotación en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones mercantiles o en general transacciones económicas vinculadas a la mecánica del fraude, los hubiesen anotado de forma falaz o si llevan a cabo anotaciones contables irregulares mediante la contabilización de facturas falsas o falseadas. Lo relevante será si esas conductas las realizan siguiendo estrictamente las instrucciones de aquellos de los que jerárquicamente dependen y con la información y documentación que estos les suministran, o si las llevan a cabo en connivencia con ellos, participando activamente en el falseo de la contabilidad y la documentación en el marco del plan de ejecución del delito. En estos casos podrán responder penalmente como *inductores, cómplices o cooperadores necesarios*.

En segundo lugar, encontramos a los *asesores fiscales o tributarios*. Estos operarios, cuando no detentan la *representación voluntaria* (art. 46 LGT), pueden desempeñar funciones de consultoría en materia tributaria interna o externa entre las que principalmente se encuentran el

asesoramiento, suministro de información, consejo, confección de documentos, confección de autoliquidaciones o solicitudes de devolución sin presentación, el diseño de la planificación fiscal a corto medio o largo plazo sin la ejecución de esta y también la llevanza de contabilidad. Funciones que tienen una evidente vinculación con la defraudación tributaria en el marco del *fraude carrusel*, especialmente el diseño de la planificación fiscal de la sociedad, en la que puede incluirse la ocultación o la reducción de bases imponibles de IVA gracias a la creación o la participación en *fraudes carrusel*. Sobre la relevancia penal de estas conductas y la responsabilidad penal en la que pueden incurrir los asesores fiscales (consultores) nos ocuparemos en un epígrafe posterior, baste aquí decir que a contrario del supuesto en el que aquellos detentan la *representación voluntaria* de la sociedad con las facultades delegadas de cumplimiento de obligaciones tributarias, sus conductas constituyen en principio un *aporte participativo* a la ejecución del delito cometido por quien formalmente ostente la posición de garantía en materia tributaria. Esto es, el *representante legal* (posición de garantía primaria) o el *representante voluntario*⁸⁶³ (posición de garantía delegada) o el administrador de hecho (dominio funcional del hecho). De ahí que su responsabilidad quede relegada a los supuestos de *inducción, complicidad o cooperación necesaria*.

Por último, cabe integrar en este grupo de sujetos a los *directores financieros*. Se trataría de los casos en los que mantienen una relación laboral o mercantil de dependencia sin capacidad real de decisión y no han sido nombrados *representantes voluntarios* por la persona jurídica para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y por tanto su conducta únicamente puede ser participativa del mismo modo que los anteriores. Para que sea culminado con éxito, el fraude necesita obligatoriamente la colaboración del director financiero. Debido a las propias funciones que desempeña, conoce la realidad de las operaciones comerciales que se realizan y cuales de ellas no se corresponden con intereses o necesidades objetivas de la empresa y cuales persiguen exclusivamente la defraudación del IVA. Su participación en la mecánica defraudatoria puede ser *activa*, colaborando en la planificación y ejecución de las transacciones comerciales fraudulentas, u *omisiva*, permitiendo que aquellas se lleven a cabo. Resulta verdaderamente difícil que dadas las funciones financieras inherentes al cargo que ostenta pueda desempeñarlas desconociendo la mecánica defraudatoria mediante operaciones que solo aparentemente tienen sentido comercial. Así pues, aun sin ser representante voluntario de la persona jurídica en materia tributaria, su actuación es sin duda relevante y difícilmente reemplazable a efectos penales, por lo que será considerado normalmente en estos casos un *cooperador necesario*.

ii) *Sujetos vinculados a la actividad comercial y las mercancías.*

Aquí podemos encontrar al *personal del departamento de compras y ventas*. En la ejecución del fraude también son necesarias las aportaciones más o menos intensas de aquellos que ocupan puestos o desempeñan roles de menor rango. Estos vendrían a ser el personal adscrito al departamento de compras y ventas que controla las mercancías objeto de las transacciones fraudulentas, su revisión y clasificación, así como la documentación de su compra a los proveedores y su venta a los clientes. Hay que señalar que por la propia función que desempeñan pueden participar en la ejecución del fraude instruidos por sus superiores y por ello pueden no

⁸⁶³ Adviértase aquí que el art. 46 LGT que regula la figura del *representante voluntario* del obligado tributario refiere que este «podrá ser un asesor fiscal», dejando abierta la posibilidad de que sea cualquier otro sujeto distinto a elección del obligado tributario por ejemplo consejeros delegados, directores generales, directores financieros o contables.

conocer la existencia del fraude y su participación en el como *cómplices* o *cooperadores necesarios*.

Del mismo modo, se ubican aquí aquellos que tienen la consideración de *transportistas*. La mecánica del fraude incluye los transportes de las mercancías objeto de las operaciones fraudulentas o su simulación. De ahí que los transportistas, internos o externos, también puedan participar en la ejecución del plan delictivo. Aunque en el capítulo siguiente analizaré la relevancia penal de las conductas de los subordinados en general y los transportistas en particular, adelantamos ya aquí que, en realidad, el *transporte*, a mi modo de ver, constituye una aportación mínimamente relevante al delito. Son actos que quedan muy alejados materialmente del núcleo de la defraudación tributaria en las declaraciones o solicitudes de IVA fraudulento y así deberá valorarse. Aun y así, habría que diferenciar en este grupo entre los que tienen capacidad de organización o control sobre todas las cuestiones relativas a las mercancías y su transporte, los *jefes de logística*, y aquellos otros que no, los simples *transportistas*. Respecto a los primeros, estos pueden tener conocimiento de la existencia del fraude o actuar en connivencia con los promotores del delito fiscal de los que reciben instrucciones, especialmente cuando la mercancía en realidad no existe y se simula el transporte de forma virtual mediante el sistema de liberación o *release*. Es difícil pensar (aunque no es imposible) que los encargados de gestionar el transporte de mercancías no tengan conocimiento o la mínima sospecha de que las mercancías que transportan, o no existen, o son de distinta calidad y cantidad. Por su parte, los segundos, que únicamente se limitan a seguir instrucciones de sus superiores desempeñando la función material del transporte, podrían llegar a conocer o sospechar la existencia del fraude, pero en la mayor parte de los casos obrarán motivados por el absoluto desconocimiento de su existencia y su participación en el. No puede presumirse sin más que quien se limita a trasladar la mercancía real, de distinta calidad o incluso ficticia, sin intervenir en la articulación de la documentación falsa o falseada que le da soporte y no participó de ninguna otra forma en la defraudación tributaria pudiera tener conocimiento de la existencia de esta.

4.3.2.3. Delito cometido en el ejercicio de funciones sociales y en beneficio directo o indirecto.

Este requisito exige que los sujetos físicos vinculados a la persona jurídica actúen «*en el ejercicio de actividades sociales*». La expresión utilizada por el legislador viene a significar que la actuación de los *subordinados* tendrá lugar si ejecutan tareas que funcionalmente les corresponden dentro del objeto social, pero también si ejecutan actividades en el seno de la sociedad que, perteneciendo al objeto social, no quedan incluidas en su esfera de competencia funcional⁸⁶⁴. Siendo irrelevante, además, el aspecto puramente formal de la vinculación con la sociedad de acuerdo con la doctrina dominante⁸⁶⁵. A decir de GONZÁLEZ CUSSAC⁸⁶⁶, la expresión utilizada por el legislador apunta solo a que la actuación se haya realizado dentro del entramado organizativo de la sociedad. Es decir, cuando el trabajador delinque en su trabajo, esto es,

⁸⁶⁴ De esta opinión Díez Ripollés, J.L., *RAD-InDret*, cit., p. 23.

⁸⁶⁵ Boldova Pasamar, M.A., *EPC*, cit., p. 243; Feijoó Sánchez, B., «*Los requisitos ...*», en VV.AA., *Tratado*, cit., p. 80; Díez Ripollés, J.L., *RAD-InDret*, cit., p. 22.; De la Cuesta Arzamendi, J.L., *RE-AIDP*, cit., p. 13.; Del Rosal Blasco, B., *CPC* cit., p. 88 y ss.; González Sierra, P., *La imputación penal de las personas jurídicas*, cit., p. 252 y ss.

⁸⁶⁶ González Cussac, J.L., *Responsabilidad penal*, cit., p. 145 con cita a Ragués i Vallès, R., *La actuación en beneficio de la persona jurídica como presupuesto para su responsabilidad penal*, 2017, p. 32 y ss.

trabajando para la sociedad⁸⁶⁷. No obstante, para salvar esa afirmación excesivamente amplia, a juicio del autor, solo cabe apelar a que el delito cometido por el *subordinado* deba guardar relación con el objeto social. Y, con mayor rigor, debería precisarse una relación entre la actividad socioeconómica, el órgano, departamento, unidad de la sociedad y la concreta conducta delictiva cometida.

En mi opinión, la expresión utilizada por el legislador no se refiere a las actividades que desempeña el empleado (competencias asignadas) en virtud de su relación laboral o mercantil con la sociedad, sino más bien a las desarrolladas por esta última dentro de su actividad mercantil⁸⁶⁸. De esta forma cabrían aquellas actividades desarrolladas por el empleado, distintas a las que tuviera encomendadas por el vínculo laboral o mercantil que mantuviera con la persona jurídica, pero no ajenas a las definidas en el objeto social de aquella. Se trata de vincular la actuación de los *subordinados* con las actividades mercantiles que conforman el objeto social de la sociedad, más allá de las funciones que estrictamente tuvieran atribuidas dentro de ella en virtud de una relación laboral contractual. Por tanto, en esa conceptualización cabría la extralimitación en las funciones que tiene encomendadas el empleado por contrato, y, en consecuencia, sería viable la atribución de responsabilidad a la sociedad en tal caso. Eso sí, siempre y cuando esa extralimitación no desborde las actividades que conforman el objeto social que define la actividad mercantil de la sociedad y atienda a intereses sociales y no particulares (extralimitación limitada).

Desde el punto de vista de los *subordinados* con competencia en materia fiscal sin posición de garantía transferida, la actuación «*en el ejercicio de actividades sociales*» vendría anudada a las actividades vinculadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de la actividad mercantil de la persona jurídica. Y, en particular, las conductas que tienen por finalidad el cumplimiento efectivo de obligaciones tributarias, aunque también podría comportar otras actividades vinculadas como la gestión documental tributaria, la contabilidad o la planificación fiscal. Insistimos, una vez más, en que estas conductas de los *subordinados* únicamente constituirían aportaciones a la defraudación tributaria ejecutada por aquellos que ostentan la posición de garantía en materia fiscal, y, por tanto, limitadas a la esfera de la *participación* y no a la de *autoría*. De ahí que no pueda afirmarse la posibilidad de atribuir responsabilidad penal de la persona jurídica por el delito tributario en esta segunda vía de imputación.

Respecto al requisito de obrar en *beneficio directo* o *indirecto* de la sociedad, tratándose este de una exigencia común en las dos vías de imputación penal, nos remitimos a lo ya expuesto cuando analizábamos la primera de ellas. Aunque ello, no obstante, carezca ya de relevancia dadas las premisas de las que se ha partido en el análisis y que excluyen la aplicación de este segundo título de imputación penal.

⁸⁶⁷ Apunta acertadamente el autor que ese criterio tan amplio permitiría atribuir la responsabilidad criminal por el delito cometido por un empleado dentro de la empresa pero que fuera completamente ajeno al objeto social. Pone como ejemplo el supuesto de un encargo privado solicitado por y para un administrador o directivos, en González Cussac, J.L., *Responsabilidad penal*, cit., p. 145.

⁸⁶⁸ A contrario, sostiene FERNÁNDEZ TERUELO que el requisito de que el delito se haya cometido «*en el ejercicio de actividades sociales*» se cumple cuando el comportamiento delictivo del subordinado se haya realizado dentro del ámbito de las competencias que, como trabajador de la entidad tiene atribuidas. Es, por tanto, el equivalente a la exigencia de que el sujeto actúe en nombre de la persona jurídica contenida en el apartado a) del art. 31 bis CP, en Fernández Teruelo, J.G., *Parámetros*, cit., p. 127.

4.3.2.4. El incumplimiento grave de los deberes de supervisión, vigilancia y control de la actividad de los subordinados: la paradoja.

En esta segunda vía de imputación el art. 31 bis 1 letra b) CP habla explícitamente de que el delito haya podido cometerse por los *subordinados* porque las personas físicas delimitadas en la letra a) no ejercieron las tareas de *supervisión, vigilancia y control* sobre su actividad y que eran exigibles atendiendo a las concretas circunstancias del caso. En palabras de GONZÁLEZ CUSSAC⁸⁶⁹, el texto requiere que alguna de las personas físicas con la condición de representante legal, administrador o con poder de decidir o de ejercer control, haya incumplido gravemente el deber de controlar la actividad de aquellos. Y, según afirma DOPICO GÓMEZ-ALLER⁸⁷⁰, ese sería el verdadero criterio de imputación de responsabilidad a la persona jurídica y el núcleo de la tipicidad en esta segunda vía: el incumplimiento grave, imputable a ésta, de los deberes de supervisión, vigilancia y control de la actividad del trabajador.

Desde la perspectiva práctica que se analiza, se ha dicho que los *contables*, los *asesores fiscales* o los *directores financieros* (en este caso hartamente discutible), cuando sean considerados meramente *subordinados* que no detentan la posición de garantía en materia de cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad, únicamente pueden participar de la ejecución del delito fiscal cometido por los *representantes legales* o *voluntarios* que sí la detentan de forma originaria o delegada (administradores, directores generales, directores financieros, asesores fiscales, etc.) y los *administradores de hecho* (en determinados casos) que, aun no detentándola, tienen en dominio social-funcional del hecho. Como ya se ha afirmado, esa circunstancia excluye la posibilidad de que aquellos que son meros *subordinados* puedan generar la responsabilidad penal de la sociedad en el delito fiscal por falta de *tipicidad objetiva*, pues ellos no cometen el delito, sino que únicamente participan de él. Cabe preguntarse entonces si el incumplimiento de los deberes de *supervisión, vigilancia y control* sobre las funciones de los *subordinados* que no ostentan la posición de garantía tiene alguna relevancia desde la óptica de la generación de la responsabilidad penal de la persona jurídica.

En mi opinión, en ese supuesto en particular el incumplimiento de tales deberes devendría irrelevante a efectos del art. 31 bis CP. No solo porque faltaría uno de los presupuestos exigidos en la segunda vía de imputación para generar la responsabilidad penal de la persona jurídica (delito cometido por subordinados) que sí concurrirá en la primera (delito cometido por representantes legales o autorizados), sino porque son estos sujetos que cometen el delito los que deben supervisar, vigilar y controlar las propias conductas que permiten su consumación y que han sido llevadas a cabo por los subordinados jerárquicamente dependientes de ellos. Ello nos aboca a un escenario *paradójico* en el que los deberes de *supervisión, vigilancia y control* de las conductas de los subordinados participativas del delito (confección y contabilización de facturas falsas, ocultación de bases tributarias, confección de autoliquidaciones o solicitudes tributarias fraudulentas etc.) recaerían sobre los mismos sujetos físicos, *representantes legales* o *autorizados*, que tienen en exclusiva la capacidad para lesionar el bien jurídico y deciden ejecutarlo. Estos sujetos, en unas ocasiones además serán los ideólogos y los que proporcionen las instrucciones y/o faciliten la documentación necesaria a los *subordinados* para alcanzar ese fin delictivo. Y, en otras, al contrario, serán ellos mismos inducidos o incluso instrumentalizados

⁸⁶⁹ González Cussac, J.L., *Responsabilidad penal*, cit., p. 146.

⁸⁷⁰ Dopico Gómez-Aller, J., en VV.AA., *Derecho penal económico*, cit., p. 143.

por los propios subordinados (por lo general asesores fiscales sin posición de garantía) para la comisión del delito mediante un determinado asesoramiento fiscal con relevancia penal como se verá en el capítulo siguiente.

5. Atribución de responsabilidad penal a la sociedad *bróker* en supuestos hipotéticos de administración de derecho o en relaciones matriz-filial.

5.1. Breve planteamiento de la problemática.

En la actualidad no es habitual que en los *fraudes carrusel* las sociedades que desempeñan el rol de *bróker* y/o las personas físicas que las controlan opten por crear, dirigir o incluso formalmente representar como administradores de derecho o de hecho a las sociedades utilizadas como *truchas*⁸⁷¹. La razón es que una vez descubierto el fraude la vinculación entre ambas sociedades permite identificar con relativa facilidad a los verdaderos beneficiarios y responsables de la trama urdida.

Estos supuestos se producían con más frecuencia en los orígenes del fraude, tras la entrada en vigor del régimen transitorio de IVA, cuando todavía la técnica defraudatoria imprimida por los delincuentes fiscales era aún rudimentaria⁸⁷². Con el tiempo, se ha ido alcanzando progresivamente mayor complejidad y mayores cotas de sofisticación en las técnicas defraudatorias con la finalidad de impedir por todos los medios posibles que los autores del fraude sean descubiertos por la Agencia Tributaria y puedan ser responsabilizados por ello en la vía judicial. De ahí que en la actualidad resulte difícil, aunque no imposible, encontrar en el repertorio jurisprudencial casos enjuiciados donde puedan apreciarse vinculaciones directas, jurídicas o personales entre las sociedades *trucha* y *bróker* que evidencien la connivencia en ellas para ejecutar el fraude. Con frecuencia, estas aparecerán diluidas gracias a la creación de aparatosos

⁸⁷¹ Existen casos en los que puede apreciarse ese control formal o material de sociedades instrumentales. Resulta interesante referenciar la SAP Asturias nº 83/2018, de 9 de marzo, donde se aprecia nítidamente como el acusado, ideólogo del fraude al IVA, controlaba las sociedades núcleo de la trama, *plantillas* y *truchas*, bien directamente, bien a través de personas allegadas como su madre, su hermana y el marido de esta, quienes aparecían en las sociedades, como socios, administradores o apoderados. Esta sentencia ejemplifica como todavía hoy existen casos en los que en el marco de la delincuencia empresarial se evidencia el poco esmero de algunos delincuentes fiscales por ocultar su identidad para intentar eludir su responsabilidad penal; En sentido parecido la SAP Jaén nº 340/2018, de 14 de noviembre, que resuelve un recurso de apelación contra la sentencia del SJP de Jaén, de 22 de diciembre, donde consta acreditado que en el marco de un *fraude carrusel* documental la sociedad distribuidora simulaba la realización de ventas intracomunitarias a su propia filial domiciliada en Portugal elaborando las correspondientes facturas para beneficiarse de la exención del tributo que corresponde a tales entregas, realizando posteriormente las supuestas compras de esos mismos productos a otras sociedades integrantes de la trama obteniendo con ello la compensación de un IVA no ingresado en origen. También es de interés la SAP Pontevedra nº 255/2020, de 11 de noviembre, que resuelve un supuesto de delito fiscal en un *grupo de empresas* en la que es condenada la persona que gestiona el grupo junto con la sociedad que realiza la actividad mercantil y en la que se presentan las declaraciones tributarias fraudulentas. El *administrador de hecho* de la sociedad defraudadora utilizó a otras empresas del grupo en las que figuraba como administrador único, que eran insolventes y carentes de actividad, para emitir múltiples facturas que generaron un IVA soportado deducible y que permitieron a la sociedad defraudadora cometer el delito fiscal. Aunque no se trate de un *fraude carrusel* sino de una defraudación tributaria de IVA genérica, del mismo modo que la sentencia anterior, sirve de ejemplo a lo que trato de explicar.

⁸⁷² Véase Informe del Observatorio de delito fiscal, cit., p. 81.

entramados societarios y la deslocalización de la zona geográfica de influencia facilitándose así la ocultación de los verdaderos responsables.

Sin perjuicio de lo anterior, nada impide, al menos en plano de hipótesis, representar la posibilidad de analizar supuestos de *fraude carrusel* en sociedades vinculadas. Es decir, casos en los que una sociedad que desempeña el rol de *bróker* utilizara a otra sociedad, de la que es administradora de derecho o sobre la que ejerce un control funcional y/o material (posición de dominio) para desempeñar el rol de *sociedad interpuesta* en operaciones intracomunitarias fraudulentas. Todo ello, con la finalidad de hacer recaer sobre tal sociedad la responsabilidad penal que hubiera de corresponderle como verdadero responsable y beneficiario del fraude. Estos supuestos pueden resultar interesantes desde el punto de vista del sistema de responsabilidad penal de las personas jurídicas, pues permiten entrar a analizar, en el marco del *fraude carrusel*, dos casos que en la práctica, por su complejidad, resultan ser un verdadero reto para la dogmática penal actual: de un lado, la responsabilidad penal de la persona jurídica administradora por el delito especial cometido en la sociedad administrada, y; de otro, la de la persona jurídica dominante en un grupo de empresas por el delito especial cometido en una de las sociedades dominadas.

5.2. Supuestos de control de la sociedad interpuesta en una relación de administración de derecho.

5.2.1. Referencia a la administración de sociedades por otras sociedades.

En clave genérica cuando una persona jurídica ostenta el cargo de *administradora de derecho* de otra sociedad⁸⁷³, dada su naturaleza jurídica de ente moral incapaz de acción, será necesaria la designación de una persona física que la represente y ejerza materialmente las funciones de administración en la persona jurídica administrada. Así lo dispone el art. 212 bis LSC cuando establece que:

«(...) en caso de ser nombrado administrador una persona jurídica, será necesario que ésta designe a una sola persona natural para el ejercicio permanente de las funciones propias del cargo»⁸⁷⁴.

El precepto regula pues el ejercicio por persona física del poder de representación de la sociedad administradora frente a un tercero cual es la sociedad administrada⁸⁷⁵. Tan es así que, de no proceder con la designación, la inscripción en el RM del cargo de administrador de la persona jurídica administradora no podrá llevarse a efecto tal y como preceptúa el art. 143 RRM:

⁸⁷³ Esta circunstancia puede ocurrir en tres tipos de situaciones: i) cuando una sociedad es socia de otras, y por razón de la representación proporcional, ostenta cargos en varios consejos de administración; ii) cuando se trata de un holding de sociedades en el que una sociedad es la dueña o tiene el control sobre las demás, y; cuando no siendo socio, se elige a una persona jurídica especializada en la gestión de sociedades y/o patrimonios.

⁸⁷⁴ Preceptos similares existen en otras normas especiales del ordenamiento jurídico: art. 47.1 del Reglamento de la Sociedad Europea; art. 34.1.3 de la Ley de Cooperativas; art. 12.2 de la Ley 12/1991, de Agrupaciones Europeas de Interés Económico; art. 19.2 del Reglamento de Agrupaciones Europeas de Interés Económico.

⁸⁷⁵ Véase Resolución de 10 de julio de 2013 DGRN (FJ 1).

«(...) en caso de administrador persona jurídica, no procederá la inscripción del nombramiento en tanto no conste la identidad de la persona física que aquélla haya designado como representante suyo para el ejercicio de las funciones propias del cargo».

La competencia para llevar a cabo la designación del representante la tiene el *órgano de administración* de la persona jurídica nombrada administradora y no la sociedad administrada. Aunque no existe aun una previsión legal que lo fundamente, así ha sido reiteradamente declarado por la DGRN⁸⁷⁶ al disponer que:

«(...) es la persona jurídica designada administrador, y no la sociedad administrada, quien tiene competencia para nombrar a la persona física o natural que ejercita las funciones propias del cargo».

En el acto de designación existen dos posibilidades diferentes: de un lado, que el designado pertenezca al *órgano de administración* que lo designa o que se autodesigne por ser él mismo administrador único, y; de otro, que se nombre a cualquier otra persona desligada del órgano de administración: en el primer caso, la designación se producirá mediante una *delegación de funciones* que exigirá la *celebración de un contrato* con la sociedad de acuerdo con el art. 249.3 LSC, aunque para la inscripción en el RM bastará con una *certificación* correspondiente al acuerdo expedida por el órgano de administración; en el segundo, la designación se llevará a cabo mediante un *acto de apoderamiento* que deberá constar en escritura pública y que comportará asimismo una delegación de las funciones a desempeñar⁸⁷⁷.

Así es que la persona física designada ejercerá en nombre de la persona jurídica administradora con carácter permanente (art. 212 bis LSC) las funciones inherentes al cargo de administrador en la persona jurídica administrada. Y, podrá hacerlo, de tres formas distintas: i) con *plena autonomía*, porque sea simultáneamente administrador único de la sociedad administradora, o en otro caso, porque desde aquella, concretamente los miembros que conforman su órgano de gobierno o administración, no se le impartan directrices sobre la gestión de la sociedad administrada; ii) con *autonomía limitada*, recibiendo directrices en determinadas parcelas de actividad, pero manteniendo plena autonomía en otras, y; iii) con *dependencia*, esto es, subordinado a las directrices impartidas desde la sociedad administradora. Algo que en realidad podría convertir a quien imparte las directrices en administrador de hecho y al que las recibe en un mero administrador formal sin capacidad de decisión.

Por último, cabe señalar que la legislación mercantil desde la reforma operada por Ley 31/2014, de 3 de diciembre, de la LSC ha equiparado la posición de esta persona física designada a la de *administrador*⁸⁷⁸. De acuerdo con el art. 236.5 LSC se atribuyen a esta las obligaciones y responsabilidades propias de esa condición disponiendo que:

⁸⁷⁶ Resolución de 10 de julio de 2013 DGRN (FJ 1); En el mismo sentido, véanse las Resoluciones DGRN: 11 de marzo de 1991; 3 de junio de 1999, 22 de septiembre de 2010, y; 18 de mayo de 2012.

⁸⁷⁷ Resolución de 10 de julio de 2013 DGRN (FJ 1).

⁸⁷⁸ Véase García-Villarrubia Bernabé, M., «La responsabilidad del representante del administrador persona jurídica», *ED-RDM*, nº 59, 2018 (Disponible en línea: <https://www.uria.com/es/publicaciones/articulos-juridicos.html?id=5487&pub=Publicacion&tipo=es>, última consulta: 17 de abril de 2020); En el mismo sentido, Juste Mencia, J.; «Artículo 236. Presupuestos

«(...) la persona física designada para el ejercicio permanente de las funciones propias del cargo de administrador persona jurídica deberá reunir los requisitos legales establecidos para los administradores, estará sometida a los mismos deberes y responderá solidariamente con la persona jurídica administrador».

De ese modo, podría afirmarse que este sujeto físico ostenta una doble posición jurídica de representación: de un lado, la de *administrador* de la persona jurídica administrada por cuanto ejercerá las funciones propias de ese cargo en ella, y; de otro, y al mismo tiempo, la de *representante* de la persona jurídica administradora, pues ejercerá dichas funciones en representación de esta en virtud de la designación, bien en la condición de *administrador* o *consejero delegado*, bien como *apoderado* ocupando cualquier cargo indistintamente. De esta forma, convengo con FORTUNY CENDRA⁸⁷⁹ en que la representación se ejerce en nombre y por cuenta de ambas sociedades, administradora y administrada. Sin embargo, hay que matizar esa afirmación, pues tal representación bidireccional no se da siempre y en todo caso. Como se verá seguidamente, los delitos especiales y la especial cualificación del sujeto activo del delito, podrían operar como una limitación a esa doble condición, restringiendo la representación, en determinados casos, a solo una de las sociedades.

5.2.2. Responsabilidad penal por los delitos fiscales cometidos en la sociedad administrada.

Pues bien, supongamos, que la sociedad *bróker* en lugar de adquirir mercancías directamente de un proveedor comunitario mediante AIB neutra a efectos de IVA, decide realizar esas operaciones interponiendo a sociedades que administra para generar un IVA que en la realidad tributaria no debería generarse y que con posterioridad deducirá o solicitará la devolución. Se pretende adquirir a estas sociedades interpuestas las mercancías en operaciones de adquisición interiores gravadas con un IVA que el *bróker* administrador no paga, o si lo hace, le será retornado, y que obviamente no será ingresado en la Hacienda por las primeras. Para que la defraudación tuviera lugar, estas sociedades interpuestas serán controladas por el *bróker* mediante la designación de un representante vinculado a su órgano de administración que adoptará las decisiones de carácter defraudatorio directamente o a través de la designación de cualquier otra persona como representante a la que se le imparten directrices desde su propio órgano de administración en una relación de dependencia entre ellos. Es decir, la sociedad *bróker* llevará a cabo operaciones ficticias encubridoras de las auténticas transacciones que quedan ocultas tras ellas, generando así un marco de opacidad apto para las defraudaciones tributarias. En particular, obtendrá las mercancías sin IVA del proveedor intracomunitario y se asegurará un IVA soportado a modo de crédito frente a la Administración Tributaria que podrá deducir al realizar, por lo general, operaciones interiores gravadas con IVA o solicitar su devolución normalmente en caso de

y extensión subjetiva de la responsabilidad», en el mismo, (Coord.), *Comentario de la reforma del Régimen de las Sociedades de Capital en materia de gobierno corporativo (Ley 31/2014)*. *Sociedades no cotizadas*, 2015, pp. 460-461.

⁸⁷⁹ Fortuny Cendra, M., «El riesgo de contaminación de la responsabilidad penal corporativa en los grupos empresariales: la atribución de responsabilidad penal a la matriz por los delitos de sus filiales», *RLLCP*, nº 5, 2021, p. 8.

realizar EIB o exportaciones exentas consumando de esa forma el delito contra la Hacienda Pública⁸⁸⁰.

En ese marco fáctico, partiendo de la configuración de la administración de derecho ejercida por sociedades, podemos distinguir de forma desdoblada varios sujetos físicos y jurídicos *prima facie* penalmente responsables de las operaciones fraudulentas descritas: i) Por un lado, tendríamos a la *sociedad interpuesta* administrada, contribuyente en el tributo defraudado y sujeto activo del delito. También a su *administrador* que sería el representante designado por la sociedad administradora para ejercer el cargo en su nombre y, en principio, autor material del delito, y; ii) por otro, encontramos a la sociedad *bróker* administradora de derecho y verdadera beneficiaria de las defraudaciones tributarias. Por su parte, estaría el *directivo* y el *tercero* designado representante para ejercer las funciones de administración que, tratándose del primero, o bien cometería el mismo el delito o bien daría las instrucciones al tercero designado representante para cometerlo. Ese sería el plantel de sujetos físicos y jurídicos penalmente responsables por las defraudaciones tributarias cometidas en la *sociedad administrada*.

Acotando la problemática planteada, y dejando al margen por ahora la obvia responsabilidad penal de los sujetos físicos, la cuestión se resume a si sería o no posible atribuir responsabilidad penal a la *sociedad administradora* por los delitos fiscales cometidos por el representante designado para desempeñar las funciones de administración en la sociedad que administra, cuya única finalidad es generarle un IVA ficticio deducible o a devolver y una ventaja económica y competitiva. O, si por el contrario, hubiera de responder penalmente por la comisión de sus propios delitos fiscales por ser las transacciones de la *sociedad administrada* simuladas.

5.2.2.1. Análisis de la responsabilidad penal de la sociedad administradora por los delitos fiscales cometidos en el seno de la sociedad administrada.

A mi modo de ver, la *primera opción*, la de intentar hacer responsable a la *sociedad administradora* de los delitos fiscales cometidos en la *sociedad administrada*, además de exigir un exorbitante esfuerzo justificante para la dogmática, podría no llegar a ser una solución satisfactoria desde el punto de vista práctico. Veamos los posibles escenarios que podrían darse: i) Que el representante designado para ejercer las funciones de administración en la sociedad administrada ostente la *administración única* de la sociedad administradora; ii) Que el

⁸⁸⁰ Un supuesto de hecho real muy similar al planteado, aunque sin la existencia de control formal pero sí de hecho de las sociedades interpuestas, puede encontrarse en la SAP Barcelona nº 291/2005, de 26 de enero, en la que los acusados «con la finalidad de eludir la declaración y pago de importantes sumas de IVA correspondientes a los ejercicios de 1996, 1997, 1998 y 1999, simularon que la adquisición de componentes informáticos necesarios para el desarrollo de su actividad, la realizaban a las sociedades "Moncalieri Sistemas SL", "Comprabas, SL", "Indagine Ram, SL", "Deen-Reek, SL" y "Micro Slabe, SL", entidades supuestamente radicadas en territorio nacional, con lo que los acusados fingían haber soportado el pago de importantes cuotas en concepto de IVA, al tratarse de operaciones interiores y por tanto no exentas del pago del tributo, cantidades que se deducían en sus declaraciones tributarias, siendo la realidad que las mercancías eran adquiridas a proveedores extranjeros, por lo cual las obtenían a un precio muy inferior al que figuraban satisfacer, por cuanto se trataba de operaciones intracomunitarias y, por tanto, exentas. De idéntica manera, los acusados simularon haber realizado ventas de sus componentes en los mercados portugués (Ibersoluções-Soluções Informáticas LDA y Sistema Técnica e Gestao Publicitaria, S.A) y francés (Sarl 3 J Import), ventas que, de ser ciertas, hubieran estado exentas de IVA, siendo la realidad que realizaron sus ventas a clientes españoles, a los que repercutían las consiguientes cuotas de IVA, por tratarse de ventas no exentas, cuotas que no fueron posteriormente ingresadas en el erario público».

representante designado para ejercer las funciones de administración en la sociedad administrada ostente la condición de *administrador solidario* de la sociedad administradora; iii) Que el representante designado para ejercer las funciones de administración en la sociedad administrada ostente la condición de *consejero* en el consejo de administración de la sociedad administradora y este actúe con plena autonomía, autonomía restringida o con dependencia, y; iv) Que el representante designado para ejercer las funciones de administración en la sociedad administrada sea un *tercero en una relación de dependencia* del órgano administrador de la sociedad administradora que lo designa y este actúe con plena autonomía, autonomía restringida o con dependencia.

En estos escenarios identificados, la problemática a nivel de atribución de responsabilidad penal que se plantea se da *prima facie* respecto de las personas físicas intervinientes pero no a nivel de personas jurídicas. Trataré de fundar una respuesta respecto a si es posible en estos casos planteados una eventual responsabilidad penal de la *sociedad administradora* por los delitos fiscales cometidos en la *sociedad administrada*. La solución pasará, necesariamente, por determinar si concurren o no los requisitos exigidos en la doble vía de imputación prevista en el art. 31 bis CP para activar el mecanismo de responsabilidad penal de las personas jurídicas.

En el sistema penal regulado en el art. 31 bis CP, los títulos de imputación exigen para desencadenar la responsabilidad penal de la persona jurídica la existencia de un *hecho de conexión*, esto es, la previa constatación de «*delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas*» [(letra a)] o «*en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta (...) de las mismas (...)*» [(letra b)] y en su «*beneficio directo o indirecto*» por una de las personas físicas legalmente idóneas. Algo que, en estos supuestos objeto de análisis, bajo mi humilde punto de vista, no ocurre en realidad.

El delito fiscal (delito especial) cometido en el seno de la *sociedad interpuesta* no se ejecutaría por el designado representante para las funciones de administración *en nombre o por cuenta* de la sociedad *bróker* administradora, por más que esta sea en última instancia la beneficiada de la defraudación, su órgano de administración hubiera designado a una persona física para ejercer el cargo de administrador en la administrada y no hubiera ejercido el debido control sobre ella. La razón es simple: *falta de tipicidad objetiva*. Solo la *sociedad interpuesta* es la obligada tributaria, esto es, contribuyente en el tributo defraudado, y solo cuando los administradores, representantes legales o voluntarios actúen *en su nombre o por su cuenta* frente a la Administración Tributaria podrá defraudarse el tributo del cual, como se ha dicho, es contribuyente (art. 45 LGT)⁸⁸¹.

En ninguno de los cuatro escenarios descritos *ut supra* el representante designado para las funciones de administración cometería la defraudación *en nombre o por cuenta* de la *sociedad administradora*. Ni siquiera en los casos donde existe una *relación de dependencia* en los que el consejero designado representante recibiría instrucciones del consejo de administración o cuando uno o varios directivos hubieran impartido directrices al tercero designado representante para ejecutar la defraudación y también pudieran ser responsabilizados por ello. En todos los supuestos, el delito se cometería necesariamente, y en exclusiva, *en nombre* de la *sociedad administrada*, único sujeto activo del delito y única destinataria del reproche penal por la

⁸⁸¹ Art. 45.2 LGT: «*Por las personas jurídicas actuarán las personas que ostenten, en el momento en que se produzcan las actuaciones tributarias correspondientes, la titularidad de los órganos a quienes corresponda su representación, por disposición de la ley o por acuerdo válidamente adoptado*».

defraudación de los tributos devengados en su propia actividad mercantil. Sería necesario distinguir, pues, entre la actuación del representante designado *en nombre* o *por cuenta* de la administrada para cometer el delito y la actuación de este en *representación* de la sociedad administradora para desempeñar las funciones de administración. No es lo mismo.

En el caso del *representante* designado, este en la comisión del delito actuaría siempre *en nombre* de la *sociedad administrada* como se ha dicho. Bien omitiendo la presentación de las declaraciones tributarias o bien presentándolas de forma mendaz como auténtico administrador, por más que al mismo tiempo actúe en nombre de la *sociedad administradora* en el desempeño de las funciones de administración para las que fue designado. Visto así, habría una falta de *tipicidad objetiva* que impediría activar el mecanismo del art. 31 bis CP. En el caso de los *directivos*, el hecho de impartir directrices al representante podría llevarles a ser considerados administradores de hecho de la sociedad administrada, o en otro caso, inductores, dependiendo de quien tuviera el dominio del hecho. Del mismo modo, las conductas defraudatorias se realizarían siempre solo en nombre de la *sociedad administrada*. Cabría valorar si en el caso de ser considerados inductores del delito fiscal podrían activar el mecanismo de responsabilidad de la *sociedad administradora* por esas actuaciones instigadoras. De acuerdo con la tesis restrictiva aquí mantenida, la respuesta debería ser negativa. La propia expresión «*delitos cometidos por*» prevista en los títulos de imputación del art. 31 bis CP impediría la apreciación de las formas de participación e instigación de la persona física para activar el mecanismo de responsabilidad penal.

De lo anterior se concluye la inexistencia del *hecho de conexión* habilitante que permitiera la atribución de responsabilidad penal a la *sociedad administradora*. Los sujetos legalmente idóneos no cometerían el delito fiscal *en nombre* o *por cuenta* de aquella, y por ello, no concurriría uno de los elementos del tipo, resultando las vías de imputación del art. 31 bis CP inaplicables por falta de *tipicidad objetiva*.

Por otro lado, aun aceptando una tesis que postule la existencia del *hecho de conexión* habilitante por entender que el representante designado por la sociedad *bróker* actuaría *en nombre* o *por cuenta* de las dos sociedades (administradora y administrada), sin la cualificación exigida por el tipo especial (contribuyente del impuesto defraudado), la administradora en todo caso sería un *extraneus* en el delito fiscal de la sociedad administrada. Todo lo más, siempre desde la óptica del modelo de *autorresponsabilidad*, podría ser una especie de *cooperadora necesaria* o incluso *inductora* (si es que esto es realmente posible en personas jurídicas)⁸⁸², pero no como autora del delito. Para considerar a la *sociedad administradora* como tal, sería necesario un nuevo ejercicio de retorsión con el que hacer aplicable la cláusula de extensión de autoría del art. 31 CP a personas jurídicas administradoras no cualificadas (algo para lo que no fue previsto ese precepto) junto con la concurrencia de un *defecto organizativo* que permitiera la actuación delictiva en la *sociedad interpuesta* de los sujetos físicos a ella vinculados. Demasiado difícil. Aceptarlo, además, sería equivalente a postular por la primera vía de acción penal en la persecución de las tramas de IVA a la que se hizo referencia en el Capítulo III. Esto es, dirigir principalmente la acción penal contra

⁸⁸² A decir de GÓMEZ TOMILLO, si la ley permite imputar a una persona jurídica una conducta susceptible de ser calificada como delictiva a título de autor, debería también poder imputarse a la misma, en el marco del delito cometido por otra persona jurídica, tanto una inducción punible de naturaleza jurídica accesoria, como una cooperación necesaria o complicidad, en Gómez Tomillo, M., *Introducción*, 2ª edición, cit., pp. 224 y 226; En sentido parecido, Gómez-Jara, Díez, C., *Autoría y participación en la responsabilidad penal de las personas jurídicas*, en VV.AA., *Tratado*, cit., pp. 271-272.

la *sociedad interpuesta* que ha sido instrumentalizada para cometer el delito fiscal, con los problemas ya apuntados entonces: principalmente la impunidad de los verdaderos responsables del delito y la imposibilidad de satisfacer la responsabilidad civil en una sociedad *a priori* insolvente.

En definitiva, en mi estricta opinión, la solución a la que se llegaría si se opta por dirigir la acción penal en primer término contra la *sociedad administrada* defraudadora inmediata y en segundo contra la *sociedad administradora* sería la que seguidamente se plantea.

En el caso de la *sociedad administrada* habría que distinguirse, de un lado, si aquella no tiene una mínima complejidad organizativa o presenta un perfil irregular similar a las *truchas*, y de otro, si dispone de estructura y no presenta esa irregularidad: i) Si la sociedad no dispone de complejidad organizativa o atiende a un perfil irregular se llegaría a un infructuoso *statu quo*: por las defraudaciones tributarias cometidas en su seno sería virtualmente responsable por la vía del art. 31 bis CP como ente revestido de personalidad jurídica, pero procesalmente *inimputable*. Bien por inexistencia de delito corporativo al no 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. En el primer caso, bastaría con el castigo de la persona física responsable evitando así un indeseado *bis in idem*. En el segundo, resultaría aplicable el tratamiento punitivo que la jurisprudencia ha propuesto darles a las sociedades puramente instrumentales sin ningún tipo de actividad mercantil lícita, constituidas o reactivadas con la única finalidad de defraudar a la Hacienda Pública. Estas sociedades deberían ser *disueltas* sin más trámites que los necesarios para la constatación de su naturaleza exclusivamente delictiva ponderando siempre los intereses de terceros que pudieran estar en juego; ii) Si la sociedad presenta un mínimo de complejidad organizativa o no presenta ese perfil irregular, serían aplicables las previsiones del sistema de responsabilidad penal de las personas jurídicas del art. 31 bis CP sin mayores inconvenientes.

Por su parte, la *sociedad administradora* no sería penalmente responsable al no concurrir uno de los elementos objetivos del tipo, tal es la comisión del delito por parte del sujeto legalmente idóneo *en su nombre o por su cuenta*. Indistintamente, sería un *extraneus* en las defraudaciones de la *sociedad interpuesta* y podría igualmente negarse el reproche penal por la imposibilidad de aplicar la cláusula de extensión de autoría del art. 31 CP a personas jurídicas. A salvo queda la figura de la responsabilidad civil subsidiaria prevista en el art. 120.4 CP que sí podría resultar de aplicación, por cuanto únicamente exige para su apreciación la comisión de delitos por empleados o dependientes, representantes o gestores «*en el desempeño de sus obligaciones o servicios*», entre los que podría encontrarse el representante designado por la *sociedad administradora* para el ejercicio del cargo en la administrada y la infracción de deberes de diligencia.

En cualquier caso, este planteamiento solo sería posible de dirigir la acción contra la sociedad defraudadora inmediata asumiendo una realidad tributaria inexistente. A salvo quedaría la aplicación de la *simulación* que aquí se sostiene como opción mejor posicionada para determinar la responsabilidad penal de los sujetos responsables. Lo vemos seguidamente.

5.2.2.2. Responsabilidad penal de la sociedad administradora por sus propios delitos fiscales.

Dadas las conclusiones alcanzadas en el ordinal anterior, resulta preferible optar por la segunda posibilidad referida al inicio de este epígrafe: la aplicación de la *tesis de la simulación* tributaria

para hacer responsable a la *sociedad administradora* que actúo como *bróker* por sus propios delitos fiscales. Esta solución, aunque presenta no pocos problemas desde el punto de vista probatorio, permitiría resolver la problemática sin la necesidad de fundamentar complejas construcciones dogmáticas. La decisión no es azarosa, más al contrario viene motivada principalmente por varias razones: i) porque quien verdaderamente tiene el *domino del hecho* en el delito fiscal es quien controla la *sociedad interpuesta* y se beneficia de la defraudación; ii) por el carácter marcadamente simulado de las transacciones fraudulentas objeto de la mecánica defraudatoria; iii) por la mayoritaria aplicación de la figura de la *simulación* al delito fiscal en la vía judicial, y; iv) por el eventual perfil que presentaría la *sociedad interpuesta* administrada por el *bróker*.

Precisamente, respecto a este último elemento, si la *sociedad administrada* no tiene actividad económica, estructura, medios materiales y humanos, no cumple con sus obligaciones tributarias o es insolvente, la apariencia de realidad de las operaciones comerciales que realice desde el punto de vista tributario será hartamente discutible y podrán ser tachadas sin género de dudas como transacciones simuladas. Ello obedece entre otras razones a una simple cuestión de capacidad: si la propia *sociedad administrada* no tiene sustrato económico, infraestructura, recursos humanos o materiales para llevar a cabo las transacciones objeto de defraudación que dice realizar, difícilmente podrá justificar la realidad de aquellas. Esta circunstancia motiva que las operaciones comerciales realizadas con el proveedor intracomunitario desde la perspectiva de la lógica mercantil, o bien sean inviables, o bien no puedan ser justificadas. Algo que la Administración Tributaria estaría en condiciones de constatar sin mayor esfuerzo cuando sociedades con perfil marcadamente irregular operan en el tráfico jurídico y llevan a cabo operaciones mercantiles dudosamente reales. Cabría diferenciar, al menos en plano de hipótesis, estos supuestos en los que la *sociedad administrada* es insolvente y no tiene actividad real, lo que estaría próximo al perfil puro de una *trucha*, de aquellos otros en los que sí podría ser solvente y operar en el tráfico jurídico con normalidad. Aunque estos se alejen de ese perfil, lo que dificultaría las posibilidades de acreditar la existencia de *simulación*, el rol que desempeñarían dentro del mecanismo defraudatorio sería el mismo: repercutir IVA, no ingresarlo y ocultar la realidad tributaria subyacente para frustrar las expectativas recaudatorias de la Administración Tributaria. En cualquiera de los casos, dada la naturaleza fraudulenta de las transacciones a las que se está haciendo referencia, estas serían sin duda simuladas, permitiendo el paso a la aplicación de la *tesis de la simulación* para aflorar la verdadera realidad tributaria que subyace en ellas, siempre y cuando pueda probarse su existencia.

Sobre la *tesis de la simulación* se había dicho que se trata de 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. Y que, ante esa tesitura, la reacción lógica del ordenamiento únicamente puede consistir en eliminar la simulación y traer a primer plano la realidad tributaria realmente operativa en el tráfico jurídico a fin de que produzca los efectos legales correspondientes. Partiendo de esa premisa, la consecuencia a la que se llegará en el supuesto fáctico planteado si en lugar de tomar como referencia las operaciones simuladas realizadas por la *sociedad administrada* y la deuda tributaria defraudada se opta por la deuda generada por la propia *sociedad administradora*, será la recalificación de los hechos para considerar a esta última la adquirente de las mercancías directamente del proveedor intracomunitario en una AIB neutra a efectos de IVA. De ese modo, se le privará del IVA que la sociedad administrada le repercutió en factura en las transacciones interiores al ser consideradas aquellas simuladas y no existir hecho imponible. Sin IVA soportado que deducir de la sociedad

administrada, tras la regularización de las AIB ocultas resultará que las cuotas de IVA devendrán inexistentes llevando a la administradora a cometer su propio delito fiscal, bien por haberse deducido un IVA ficticio, bien por haber solicitado de forma improcedente su devolución, siempre que en cualquier de los casos se supere la cifra de 120.000 euros (condición objetiva de punibilidad). En ese escenario, no haría falta ya recurrir a complejas fórmulas dogmáticas para atribuir responsabilidad penal a la *sociedad administradora* que actúa como *bróker*. Serían los propios directivos de la administradora, esto es, representantes legales o voluntarios en materia tributaria y los administradores, quienes habrían cometido los delitos (hechos de conexión) *en nombre* o *por cuenta* de la propia administradora y en su beneficio *directo*. Por su parte, la sociedad administrada en el nuevo contexto tributario quedaría desplazada, no así los sujetos físicos que serían responsables, dejando expedita la vía de acción penal contra la administradora que actúa como *bróker* y sus miembros por sus propios delitos fiscales, verdadera defraudadora y única beneficiada por la simulación.

No obstante, lo anterior, no pueden orillarse los problemas que podrían plantearse en la práctica derivados de la dificultad de acreditar la existencia de *simulación* en las operaciones comerciales en el marco del *fraude carrusel*. Evidentemente la solución al problema con este planteamiento se revela sumamente favorecedora a los intereses materiales de la Hacienda Pública, pero presenta obstáculos desde otros ámbitos. Para empezar, siguiendo a ALONSO GONZÁLEZ⁸⁸³, es indispensable tener la certeza de cual es la deuda de IVA defraudada para saber también a quien se le puede exigir. Cada eslabón de la cadena de transacciones fraudulenta genera, en la normalidad de los casos, una deuda de importe distinto y a cargo de un sujeto pasivo diferente. En el supuesto del *bróker* que interpone la sociedad que administra para cometer el fraude puede no implicar excesivos problemas, pero en supuestos de mayor envergadura en los que lleguen a participar un elevado número de sociedades, la cuestión será mucho más compleja. En segundo lugar, si se acepta la mecánica recalificadora expuesta se estará otorgando a la Administración Tributaria la facultad de optar por señalar como sujetos responsables del pago a aquellos que se encuentran situados en eslabones más alejados de las operaciones que dieron lugar al fraude. La razón es que la deuda tributaria será mayor cuanto más alejada se encuentre de la defraudación haciéndola sin duda más rentable, pero reclamando un mayor esfuerzo probático de la irrealidad de las operaciones. Por último, y en un lugar preponderante, será necesario acreditar la existencia de simulación con verdaderos medios de prueba válidos en derecho. O, desde el prisma inverso, en el momento en que se pruebe la realidad de las operaciones, acreditando la entrega de los bienes desde el proveedor intracomunitario a la sociedad interpuesta primero y de esta última al *bróker* después, así como su efectivo pago y contabilización, podría ser inviable sostener la existencia de simulación para responsabilizar penalmente al *bróker* por su propia defraudación.

⁸⁸³ Alonso González, L.M.; *Fraude y delito fiscal en el IVA*, cit., pp. 322-323.

5.3. Supuestos de control de la sociedad interpuesta en una relación matriz-filial.

5.3.1. Breve referencia a los grupos de sociedades y las relaciones económicas y organizativas matriz-filial

Sobre el concepto de *grupo de sociedades*, de las varias definiciones existentes en nuestro ordenamiento jurídico, apuntaremos aquí el ofrecido por el Código de Comercio en el art. 42 CCom⁸⁸⁴:

«(...) Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones: a) Posea la mayoría de los derechos de voto. b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración. c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto. d) Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores(...)».

Desde un punto de vista *formal*, en los *grupos de sociedades* las relaciones que cabe establecer entre las empresas que detentan el estatus de *matriz* y aquellas otras que tienen la consideración de *filial* se rigen por los postulados del principio de *personalidad jurídica separada*⁸⁸⁵. De esa forma, ambos tipos de sociedades se encontrarían revestidas de autonomía e independencia, aunque desde el prisma *material* no pueda predicarse tal relación siempre y en todo caso. Esto es así porque las decisiones, estrategias y actuaciones (incluso delictivas) que adoptan, definen o ejecutan las filiales pueden estar instruidas por la matriz a la que formalmente están vinculadas.

⁸⁸⁴ También encontramos otras definiciones de *grupo de empresas* en la legislación mercantil (art. 18 LSC y el art. 5 LMV, aunque con remisión al art. 42 CCom), en la legislación fiscal (art. 58 LIS y 163 *quinques* LIVA) y en la jurisprudencia laboral que desarrolla el concepto genérico de «*empresa de grupo*» o «*empresa-grupo*» y el específico de «*grupo patológico*» (STS nº 656/2018, de 20 de junio, Sala de lo Social [FJ 6]).

⁸⁸⁵ En ese sentido, la destacada STS nº 695/2015, de 11 de diciembre, Sala de lo Civil (FJ 3) pone de manifiesto que: «*La integración de la sociedad en un grupo societario, incluso aunque lo sea en concepto de sociedad filial o dominada, no supone la pérdida total de su identidad y autonomía. La sociedad filial no solo conserva su propia personalidad jurídica, sino también sus concretos objetivos y su propio y específico interés social, matizado por el interés del grupo, y coordinado con el mismo, pero no diluido en él hasta el punto de desaparecer y justificar cualquier actuación dañosa para la sociedad por el mero hecho de que favorezca al grupo en que está integrado*». No obstante, el poder de dirección unitaria del *grupo de empresas* puede llevar a la *filial* a perseguir objetivos cuyo interés empresarial beneficia al grupo, aunque resulte distinto al suyo propio. Esa circunstancia, puede llegar a desembocar, en no pocas ocasiones, en un perjuicio comercial y/o patrimonial, directo o indirecto, tanto para la propia *filial* como para los acreedores. Ello tiene lugar porque normalmente el Derecho de sociedades obliga a los administradores a desarrollar la actividad mercantil de acuerdo con el mejor interés para ésta bajo la amenaza de incurrir en responsabilidades frente a los accionistas, los acreedores y la propia sociedad. Sin embargo, estos mismos administradores vienen obligados a cumplir con las directrices impartidas desde la matriz a la que igualmente están vinculados y cuyo fin persigue el interés global del grupo. Véase un ejemplo de conflictos de interés *matriz-filial* y responsabilidad de administradores en la sentencia citada.

En lo que a este trabajo interesa, sin perjuicio de la multiplicidad de situaciones que en la práctica podrían darse, cabría delimitar cuatro posibles escenarios de acuerdo con la clasificación hecha por FORTUNY CENDRA⁸⁸⁶: i) El dominio y control material sobre la actividad de la filial ejercido por la matriz (unidad económica o de dirección). Se trataría de los casos en los que la filial carece de autonomía financiera y/u organizativa y se encuentra materialmente vinculada al poder de decisión y organización de la matriz. Las actuaciones de la filial se rigen por las directrices de los sujetos físicos integrados en el órgano de gobierno o administración de la matriz, quedando restringida la actuación de los miembros de la filial al cumplimiento y ejecución de las directrices de los primeros; ii) La participación de miembros del *top management* de la matriz en los órganos de administración de las filiales. En este caso, estaríamos ante grupos o *holdings* empresariales en los que la matriz ostenta todas o la mayor parte de las acciones o participaciones sociales de las filiales. De esa forma, estaría en disposición de nombrar a los miembros de los órganos de gobierno y administración de las filiales; iii) El ejercicio de facultades de organización y gestión sobre los procesos de negocio de la filial por parte de miembros del *top management* de la matriz. Aquí hablaríamos de la gestión, control y supervisión ejercida por miembros del *top management* de la matriz sobre los procesos de negocio de las filiales. Entre ellos, cabría diferenciar los que podrían decirse transversales y comunes al grupo⁸⁸⁷ y aquellos otros propios de las filiales que se hallan vinculados exclusivamente a operaciones de negocio singulares⁸⁸⁸; iv) El ejercicio de supervisión del modelo de organización y gestión por el *compliance officer*. En este caso, se trataría de la supervisión del modelo de *compliance* implantado en la filial por parte del *compliance officer* vinculado orgánicamente a la matriz.

Lo anterior en cuanto al concepto de *grupo de empresas* y las relaciones que interesa aquí destacar entre las sociedades que lo conforman. Ahora bien, en esta breve exposición se hace necesaria, además, la referencia al tratamiento penal que reciben los *grupos de empresas* desde la perspectiva del sistema penal de las personas jurídicas. El CP establece un modelo de responsabilidad penal corporativa que toma como referente la personificación jurídica singular, sin previsión alguna aplicable al fenómeno de los *grupos de empresa*, esto es, a la concentración de una pluralidad de sociedades bajo dirección y control financiero, más o menos unificados, de una sociedad dominante, matriz o *holding*⁸⁸⁹. Los *grupos de empresas* carecen de *personalidad jurídica* propia con arreglo a derecho y ello permite afirmar, sin tapujos, que en sí mismos no serían destinatarios de reproche penal⁸⁹⁰. La razón se haya en que el modelo adoptado en el art. 31 bis CP parte, precisamente, de la exigencia de *personalidad jurídica* como presupuesto general para imputar responsabilidad penal a las sociedades. Careciendo los grupos de empresas de tal exigencia, han de quedar ya de entrada al margen de las previsiones del referido precepto. Por el

⁸⁸⁶ Fortuny Cendra, M., *RLLCP*, cit., p. 8.

⁸⁸⁷ Los *procesos transversales* estarán gestionados normalmente por la matriz que operara como una proveedora prestadora de servicios corporativos a sus filiales.

⁸⁸⁸ Los *procesos singulares* están vinculados a la operativa de negocio que desarrolla la propia filial en exclusiva en el marco de su actividad mercantil y que normalmente estará vinculada a productos y/o servicios básicamente.

⁸⁸⁹ García Albero, R., «Responsabilidad penal y *compliance* en los grupos de empresas», en Gómez Colomer, L. (Coord.), *Tratado sobre Compliance Penal*, cit., p. 277.

⁸⁹⁰ En el mismo sentido, Feijóo Sánchez, B.J., «La persona jurídica como sujeto de imputación jurídico-penal», en VV.AA., *Tratado*, cit., p. 66.

contrario, sí serían en principio destinatarias de reproche penal de forma individualizada, lógicamente, las sociedades singulares que lo conforman⁸⁹¹. Por lo general estarán dotadas de *personalidad jurídica*, y ello, necesariamente las vincula al sistema de responsabilidad penal del art. 31 bis CP siempre que presenten una estructura organizativa relevante. En consecuencia, siempre y cuando concurren los requisitos legalmente exigidos en la doble vía de imputación, podrán ser declaradas penalmente responsables.

Del mismo modo, tampoco podrá afirmarse que resulten de aplicación las consecuencias accesorias del artículo 129 CP al *grupo de empresas*. En ese sentido, convengo con GARCÍA ALBERO⁸⁹² en que las consecuencias accesorias sólo resultan de aplicación cuando no hay personas jurídicas a quien imputar responsabilidad criminal. Un *grupo de empresas*, salvo que estuviésemos hablando de empresas unipersonales (si es que tiene sentido hablar aquí de grupo y no de simple agrupación) está conformado lógicamente por personas jurídicas, y, en consecuencia, no podría agravarse, adicionalmente, la responsabilidad por la vía, primero, de condenar *ex art.* 31 bis CP a cada una de ellas y luego aplicar las consecuencias accesorias al grupo, lo que en realidad serían nuevas sanciones a la entidad dominante con infracción del principio *non bis in ídem*⁸⁹³.

Cuestión distinta sería que lo que formalmente se imputa de forma individual a una sociedad dependiente, pueda materialmente imputarse a una dominante si, bajo el criterio general de la *unidad de decisión del grupo*, es a ésta a quien competía realmente el debido control sobre el sujeto que cometió el delito. Siendo el camino más fácil, a decir de NIETO MARTÍN⁸⁹⁴, entender que los administradores de la empresa matriz son administradores de hecho de la filial y que por tanto están obligados a extender el debido control sobre todo el grupo, en cuanto que sus empleados estarían sometidos a su actividad. En ese caso, podría plantearse la posibilidad de que la sociedad dominante soportara el reproche penal por la conducta delictiva realizada en la filial por el directivo o subordinado vinculado a ella. Circunstancia que podría tener lugar en los escenarios antes apuntados cuando hacíamos referencia a las decisiones, estrategias y actuaciones que son impuestas o impulsadas por la matriz, pero ejecutadas en las filiales.

⁸⁹¹ En ese mismo sentido, Nieto Martín, A., «Cumplimiento normativo, criminología y responsabilidad penal de las personas jurídicas», en el mismo / *et al.*, *Manual de cumplimiento penal*, cit., p. 102 y ss. (cap 49-109); Feijóo Sánchez, B.J., «La persona jurídica...», en VV.AA., *Tratado*, cit., p. 66.

⁸⁹² García Albero, R., en Gómez Colomer, L. (Coord.), *Tratado sobre Compliance Penal*, cit., p. 285.

⁸⁹³ En el mismo sentido, NIETO MARTÍN matiza acertadamente que «Aunque no están nada claro los fines de política criminal que el legislador ha perseguido a través del art. 129 del Código penal, dada la tipología de las sanciones que establece (suspensión de actividades, cierre de locales, intervención, prohibición de realizar actividades) su aplicación sólo tiene sentido a "entidades" que resulten peligrosas, bien porque están orientadas a la comisión de hechos ilícitos (empresas criminales), bien porque la forma en que son gestionadas supone un peligro para terceros. Por esta razón, carece de sentido que el art. 129 pueda ser de aplicación a un grupo de sociedades. No tiene lógica alguna que entes con personalidad jurídica como los que integran el grupo de sociedades o las UTEs, por un determinado régimen de participaciones, acaban en el campo de aplicación del art. 129», en Nieto Martín, A., «Cumplimiento normativo...», en el mismo / *et al.*, *Manual de cumplimiento penal*, cit., p. 102 y ss.

⁸⁹⁴ *Ibidem*, cit., p. 102.

5.3.2. Responsabilidad penal por los delitos fiscales cometidos en la filial.

En el supuesto planteado en el ordinal anterior *in fine*, es en el que podrían tener encaje los casos en los que una sociedad matriz (actuando como *bróker*) instrumentalizara a una de las sociedades filiales que conforman el grupo (sociedad interpuesta) para defraudar a la Hacienda Pública y obtener beneficio económico y mercantil con ello en el marco de operaciones intracomunitarias. La sociedad dominante usaría a una de las sociedades del grupo para adquirir, con IVA neutro, mercancías de un proveedor intracomunitario para luego comprar esa misma mercancía a su filial, la cual repercutiría el IVA correspondiente en factura pero que, ni la dominante pagaría, ni la filial ingresaría en la Hacienda perpetrando el fraude. La relación entre la *sociedad interpuesta* que habría sido instrumentalizada para iniciar el fraude y la sociedad *bróker* que la instrumentaliza estaría marcada por un vínculo matriz-filial en el marco de un *grupo de empresas*, esto es, una relación entre la sociedad dominante (bróker-matriz) y la sociedad dominada (sociedad interpuesta-filial).

El vínculo o relación apuntada partirá o estará basado en la clasificación que antes se ha referido en el ordinal anterior siguiendo a FORTUNY CENDRA, cuyos distintos escenarios servirán para exponer los supuestos de defraudación tributaria que se pretenden analizar. Seguidamente paso a plantearlos, aunque cabe advertir ya que solo me referiré a los dos primeros, pues solo en ellos tiene sentido analizar de las defraudaciones tributarias. La razón estriba en que el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales puede llevarse a cabo únicamente por representantes legales, administradores o representantes voluntarios en materia tributaria, y del mismo modo, únicamente cabe hablar de consumación del delito por tales sujetos en la esfera de las relaciones matriz-filial que pueden darse en los dos primeros escenarios, excluyendo, por tanto, los otros dos, al no estar vinculados con el cumplimiento de las referidas obligaciones.

El primer supuesto, partiendo del dominio y control material de la *matriz* sobre la actividad de la *filial* (unidad económica o de dirección), sería aquel en el que el delito fiscal se habría cometido por los representantes legales o voluntarios en materia tributaria o los administradores de la *filial* en virtud de las directrices impuestas por los directivos orgánicamente vinculados a la *matriz* con el objetivo de pergeñar la defraudación fiscal en beneficio (in-)directo de la sociedad dominante. El administrador o representante legal o voluntario en materia tributaria de la *filial* cometería el delito fiscal cuando, tras adquirir mercancías al operador intracomunitario (*conduit company*), realiza una transacción interior a la *matriz* en la que no le repercute IVA, o si lo repercute lo retornará a aquella, y, en cualquier caso, no ingresará ese IVA devengado a la Hacienda Pública. Permitiendo, de esa forma, que la *matriz* obtenga un crédito fiscal frente a la Administración Tributaria que podrá deducir o solicitar su devolución y, por lo general, la adquisición de las mercancías a un precio ventajoso.

El segundo supuesto, sería aquel en el que los propios miembros del *top management* de la *matriz* participan en los órganos de administración (administradores o consejeros delegados) o son representantes legales o voluntarios en materia tributaria de la *filial*. El delito fiscal se habría cometido directamente por los directivos de la *matriz* que a su vez lo son de la *filial*. Este caso no difiere en exceso con el que ya se explicó páginas atrás en el cual la sociedad que actúa como *bróker* es administradora de derecho de la sociedad interpuesta administrada y el sujeto físico que comete el delito está vinculado de forma orgánica o funcional a las dos sociedades en cuestión: administradora o *matriz* y administrada o *filial*.

En esos dos escenarios fácticos planteados, partiendo de las relaciones que cabe establecer entre la sociedad *matriz* (*bróker*) y la *filial* (sociedad interpuesta), pueden distinguirse varios sujetos físicos y jurídicos que resultarán penalmente responsables por las defraudaciones tributarias pergeñadas en el marco de las transacciones económicas que se ha descrito: i) En primer lugar, en la esfera económica y organizacional de la sociedad interpuesta, la *filial*, encontramos a la propia sociedad en tanto que contribuyente en el tributo defraudado y sujeto activo del delito, y actuando en su nombre y representación, sus representantes legales o voluntarios en materia tributaria y a los administradores, quienes serán los autores inmediatos de las defraudaciones tributarias; ii) En segundo lugar, en la esfera económica y organizativa de la sociedad que actúa como *bróker*, la *matriz*, encontramos los miembros de sus órganos de gobierno y administración, que bien pueden impartir las directrices para que los directivos de la *filial* cometan el delito, o bien pueden cometerlo ellos mismos por formar parte del órgano de gobierno y administración de la *filial*. Asimismo, habría que incluir también aquí por principio a la propia sociedad *matriz*, al estar vinculados orgánicamente a ella los sujetos físicos que imparten las directrices para cometer el delito o que directamente lo ejecutan, siendo, además, la principal beneficiada por la defraudación tributaria.

Dos serían las opciones de persecución penal de los sujetos físicos y jurídicos responsables: i) La primera sería optar por dirigir la acción penal contra la *filial interpuesta* en la que se comete los delitos fiscales y tratar de responsabilizar a la *matriz* que actúa como *bróker* por esos delitos con fundamento en las instrucciones impartidas por sus directivos o por la comisión de los delitos por ellos mismos actuando como administradores de hecho o de derecho de la *filial*; ii) La segunda opción, sería dirigir la acción penal contra la *matriz* que actúa como *bróker* por la comisión de sus propios delitos fiscales en aplicación de la tesis de la *simulación* eliminando del contexto tributario las transacciones realizadas por la *filial* por simuladas. La problemática aquí, nuevamente dejando al margen a los sujetos físicos cuya responsabilidad se tratará de analizar en el capítulo siguiente, sería determinar si podría ser plausible atribuir responsabilidad penal a la sociedad *matriz* que hubiera actuado como *bróker* por los delitos fiscales cometidos en la *filial* que hubiera hecho lo propio como sociedad interpuesta. O, de otro modo, si la *matriz* hubiera de responder por sus propios delitos fiscales por ser las operaciones de adquisición de mercancías realizadas con la *filial* constitutivas de una simulación tributaria.

5.3.2.1 Responsabilidad penal de la sociedad matriz por los delitos fiscales cometidos en el seno de la filial.

En el debate que se está suscitando en doctrina y jurisprudencia entorno a la responsabilidad penal de la *matriz* por los delitos cometidos en sus *filiales*, parece estar fraguándose un consenso respecto a que cuando la primera no ha ejercido un *debido control* sobre la actividad de la segunda, que sí puede controlar, puede estar sometida a responsabilidad penal. Siendo sumamente relevante si la *matriz* ostenta el control o no de sus *filiales*⁸⁹⁵. No obstante, a esa afirmación cabe objetar con NIETO MARTÍN⁸⁹⁶ que la obligación de implantar el sistema de cumplimiento normativo no sería de la *matriz*, sino de los administradores de aquella, en cuanto administradores

⁸⁹⁵ Véase sobre la cuestión referida Magro Servet, V., *Memento*, cit., p. 282.

⁸⁹⁶ Nieto Martín, A., «*Cumplimiento normativo...*», en el mismo / *et al.*, *Manual de cumplimiento penal*, cit., p. 103.

de hecho de la *filial*. De lo que se derivaría que la posible responsabilidad penal sólo sería predicable de la *filial* y no de la *matriz*.

A decir de FORTUNY CENDRA⁸⁹⁷, en abstracto, para lograr imputar a la sociedad *matriz* responsabilidad penal por los delitos cometidos en la *filial* habrá que analizar qué tipo de influencia o intervención ha podido tener aquella en la configuración del delito de esta última. El tipo de intervención que lleve a cabo dependerá en gran medida del grado de autonomía que ostente la *filial*. De ese modo, afirma el autor, que la participación o intervención en el hecho delictivo de la *filial* vendrá de la mano de sujetos pertenecientes al *top management* de la *matriz*. Deberá consistir en una aportación penalmente relevante para la configuración del delito, ya sea por acción o por omisión, dolosa o imprudente, subsumible en alguna de las dos vías de imputación prevenidas en el art. 31 bis 1 CP [letras a) o b)]. Concluyendo que, el tipo de participación responderá a una circunstancia principal: cómo se encuentra estructurado y organizado el grupo a nivel interno.

En el sentido anterior, GARCÍA ALBERO⁸⁹⁸ sostiene que no está en cuestión que cuando el directivo de la *matriz* ha impuesto una determinada decisión delictiva en la *filial*, ostentando aquel el efectivo *dominio del hecho*, la sociedad dominante podrá incurrir en responsabilidad criminal, salvo que el hecho le haya perjudicado. Esto incluiría los casos en los que la misma *filial* ha podido ser perjudicada si la dominante u otra filial del grupo ha resultado beneficiada. Defiende este autor que para que la posibilidad de atribuir responsabilidad criminal a la *matriz* por los hechos cometidos por las *filiales* sea real y efectiva, exigiría la concurrencia de los siguientes requisitos: i) que quepa individualizar un hecho en el que ha tenido influencia decisiva persona o personas físicas vinculadas con la *matriz* en los términos de la letra a) del art. 31 bis CP, y que al propio tiempo puedan ser consideradas administradoras de derecho o de hecho o simplemente dirigentes de la controlada. Alternativamente, que el sujeto que actúa por cuenta de la *holding* concorra con el sujeto que comete el hecho por cuenta de la persona jurídica controlada; ii) que pueda acreditarse que la *dominante* ha sido beneficiada directa o indirectamente por el delito cometido en el ámbito de actividad de la sociedad *filial*.

A mi modo de ver este planteamiento de atribuir responsabilidad penal a la *matriz* por los delitos cometidos en la *filial*, siempre que no se haya ejercido el *debido control* sobre ella y exista una vinculación orgánica entre ambas, bien porque los directivos de la primera ostenten el control de la segunda impartiendo directrices a sus directivos (administradores de hecho), bien porque participen en los órganos de gobierno y administración por ser ellos mismos los miembros integrantes de tales órganos (administradores de derecho), podría resultar satisfactorio cuando se trata de *delitos comunes* que admiten la responsabilidad penal de la persona jurídica. Sin embargo, presenta los mismos problemas que se han planteado respecto a los *delitos especiales*, y en particular en el delito fiscal. En mi opinión, las conclusiones alcanzadas allí para la sociedad que actúa como *bróker* administrador de derecho de la sociedad interpuesta son válidas en esencia para el supuesto de atribución de responsabilidad penal a la sociedad *matriz* que actúa como *bróker* por el delito fiscal cometido por una de sus *filiales* interpuestas del que ahora se trata.

⁸⁹⁷ Fortuny Cendra, M., *RLLCP*, cit., p. 6.

⁸⁹⁸ García Albero, R., en Gómez Colomer, L. (Coord.), *Tratado sobre Compliance Penal.*, cit., p. 290.

Los autores citados, para configurar la responsabilidad de la *matriz*, parten de afirmar, siempre y en todo caso (o al menos sin apreciar distinciones), la existencia efectiva de un *hecho de conexión* ocurrido en la *filial* realizado por directivos que actúan en una doble condición: en nombre o por cuenta de la *matriz* y de la *filial*⁸⁹⁹. De ahí que quepa plantear la atribución de la responsabilidad penal de ambas siempre y cuando concurren, además, el resto de los requisitos establecidos en el art. 31 bis 1 CP. Desde mi óptica, este planteamiento ha de ser matizado, pues no puede sostenerse en aquellos grupos de delitos en los que es la propia *filial*, en exclusiva, quien tiene la capacidad para ser sujeto activo del delito por reunir las condiciones o cualidades establecidas en el tipo penal. En efecto, cuando se trata de *delitos especiales* en los que únicamente la *filial* reúne las calidades del tipo para la autoría, la comisión del delito solo podrá tener lugar si una persona física actúa en su nombre y representación, por más que aquella actuación pueda ubicarse en la esfera de representación de otra a la que orgánicamente esté vinculada. En ese sentido, los *directivos*, sea cual sea el vínculo orgánico que mantengan con la *matriz*, no realizarán un *hecho de conexión* que permita desencadenar el mecanismo de atribución de responsabilidad de aquella. El delito no lo habrán cometido *en nombre o por cuenta* de la *matriz*, aunque indirectamente pueda resultar beneficiada, sino de la *filial* en cuanto que administradores de hecho o derecho, al ser esta la única sociedad con capacidad para ser sujeto activo del delito y en cuyo seno únicamente podrá lesionarse el bien jurídico. Esa circunstancia impide afirmar la concurrencia del *hecho de conexión* en la *matriz* al ser negada esa posibilidad en la propia dicción del art. 31 bis 1 CP. A esto hay que añadir que la obligación de controlar la actividad de los representantes legales, voluntarios y administradores respecto del efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales recaerá únicamente sobre la sociedad *filial* y sus administradores y no sobre la *matriz* (principio de personalidad jurídica separada). Por lo que el *defecto organizativo* que permitiría el incumplimiento delictivo de las obligaciones fiscales solo podría imputarse a la *filial* y no a la *matriz*.

Así pues, en el caso de que los directivos de la *matriz* impartan directrices a los directivos de la *filial*, para que éstos, en las facultades de cumplimiento de obligaciones fiscales que ostentan, defrauden a la Hacienda Pública, podrán ser considerados *inductores*, o como administradores de hecho, *coautores* junto con los directivos de la *filial* o *autores mediatos* por instrumentalizar a los directivos de la *filial* (dominio del hecho). Respecto al supuesto de la *inducción*, no cabría hablar de hecho de conexión en la *matriz*, pues el directivo no habría cometido el delito en la *filial*, sino que únicamente habría participado de aquel. Repárese nuevamente en que el art. 31 bis 1 CP en las dos vías de imputación [letras a) y b)] refiere «*delitos cometidos...*», lo que, en la posición aquí sostenida, excluye las formas de participación del sujeto físico idóneo en delitos de terceros. Por su parte, en la *coautoría* o *autoría mediata*, a *contrario sensu* sí cometerían el delito. Serían considerados administradores de hecho a todos los efectos. Sin embargo, su actuación delictiva habrá de ser incardinada necesariamente en la esfera de representación de la *filial*, pues únicamente actuando en nombre o representación de aquella podrá cometer el delito frente a la Administración Tributaria. De ahí que la responsabilidad penal de estos sujetos en concepto de *coautoría* o *autoría mediata*, al no reunir las condiciones exigidas para ser sujetos activos del delito (*extraneus*), solo puede predicarse en virtud de la aplicación de la cláusula de extensión de autoría regulada en el art. 31 CP. A salvo quedaría lo ya dicho para el administrador de hecho cuando existe un administrador de derecho válidamente designado que actúa en error.

⁸⁹⁹ García Albero, R., en Gómez Colomer, L. (Coord.), *Tratado sobre Compliance Penal*, cit., p. 281; Fortuny Cendra, M., *RLLCP*, cit., p. 8.

En el otro caso, en el de que los directivos de la *matriz* directamente participen en el órgano de gobierno y administración de la *filial*, esto es, sean ellos mismos los miembros de los órganos referidos, podrán ser considerados *autores* o *coautores* inmediatos de los delitos cometidos en la *filial* en su condición de administradores de derecho. Al igual que en el caso anterior, no podrá afirmarse la existencia de un *hecho de conexión* en nombre o por cuenta de la *matriz* que permita desencadenar el mecanismo de atribución de responsabilidad penal.

Cabe referir también que de entenderse viable la responsabilidad penal de la *matriz* por los delitos fiscales cometidos en la *filial*, imponer dos sanciones por separado, como si se tratara de dos entidades absolutamente diferentes podría suponer un problema añadido de *non bis in idem* al resultar el montante total de la sanción (doble) desproporcionado. Algo que la aplicación de la tesis de la *simulación* podría eludir de forma solvente. En otro caso, al menos debería plantearse la posibilidad de aplicar de forma analógica la cláusula prevista en el art. 31 ter CP, para permitir al juez observar desde el punto de vista fáctico que se trata en realidad de una única empresa.

Sin perjuicio de la posición aquí defendida, esto es, la (i-)responsabilidad penal de la *matriz* por los delitos especiales cometidos en el seno de la *filial*, todas las entidades que forman parte del grupo se encuentran incluidas en el contexto de la organización de la *matriz*⁹⁰⁰. Por ello, convengo con GARCÍA ALBERO⁹⁰¹ en que los grupos societarios deberían apostar, además de por modelos de prevención descentralizados, con la pretensión de reducir posibles riesgos de atribución de responsabilidad (política orientada a la diversificación de riesgos), por órganos de administración de las sociedades *filiales* conformados por personas físicas sin responsabilidad ejecutiva en la sociedad dominante. A lo que añadido, el despliegue de un control exhaustivo de aquellas personas que tienen facultades de dirección y decisión y que pueden constituirse en verdaderos *administradores de hecho* de las *filiales* impartiendo instrucciones con relevancia penal a aquellos que formalmente son designados como administradores o directivos en ellas.

Por otro lado, no puede orillarse la referencia a la cuestión del beneficio (directo o indirecto) en las defraudaciones al IVA que podrían cometerse en los *grupos de empresas*, pues cabe significar algunos matices derivados de la unidad económica y direccional que representa esta figura la mayoría de las veces. En el IVA cuando se trata de estos grupos, además de la modalidad general de tributación independiente e individual de las sociedades que lo componen, existe la posibilidad de que en conjunto se acojan a un régimen especial de tributación. Se trata del Régimen Especial del Grupo de Entidades (REGGE), regulado en los art. 163 LIVA apartados *quinquies* al *nonies* y tiene por finalidad la declaración conjunta de IVA de un *grupo de sociedades*⁹⁰², permitiendo la

⁹⁰⁰ Véase UNE 19601: Sistemas de gestión de compliance penal. Requisitos con orientación para su uso, cit., p. 14 (apartado 4).

⁹⁰¹ García Albero, R., en Gómez Colomer, L. (Coord.), *Tratado sobre Compliance Penal.*, cit., p. 292.

⁹⁰² Por *grupo de sociedades* a efectos del tributo ha de entenderse, de acuerdo con el apartado *quinquies* del precepto, el formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes, que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, en los términos que se desarrollen reglamentariamente, siempre que las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de ellas radiquen en el territorio de aplicación del Impuesto. Por *entidad dominante* se entiende aquella que cumple con los siguientes requisitos: a) personalidad jurídica propia; b) control efectivo sobre las entidades del grupo, a través de un a participación, directa o indirecta, de más del 50% en el capital o en los derechos de voto de las mismas; c) que dicha participación se mantenga durante todo el año natural; d) que no sea dependiente de ninguna otra entidad establecida en el territorio de

compensación de saldos entre las distintas empresas y el coste financiero que puede suponer la facturación interna⁹⁰³.

Existen dos modalidades de tributación dentro del REGE: La *modalidad básica* en la que cada sociedad del grupo aplicará el IVA de forma individual e independiente respecto de todas sus operaciones, presentando las correspondientes autoliquidaciones individuales con una periodicidad mensual en la que determinarán su resultado a ingresar o a compensar en el tributo. Este resultado además se integrará en una autoliquidación agregada del grupo al que pertenecen y que deberá ser presentada por la sociedad dominante, de forma que si el resultado es a ingresar será la dominante la que deba hacer el pago de la deuda tributaria y si es a devolver podrá solicitar la devolución. Y, la *modalidad específica* que pretende eliminar la carga fiscal que supone la aplicación de un margen de beneficios sobre los costes en cuanto a facturación intragrupo se refiere. Cuando un *grupo de sociedades* lleva a cabo facturación interna, para valorar la operación a mercado, las sociedades aplican un margen sobre el coste necesario para la obtención de la venta. Ese incremento genera un devengo de IVA mayor que el soportado en el coste de producción, no obstante, si un grupo opta por esta modalidad de tributación, no existirá IVA en la facturación interna del grupo que, aun cuando en la factura si exista beneficio sobre el coste, su valoración a efectos de la base imponible se llevará a cabo por el coste efectivo.

Pues bien, en el supuesto que se está analizando y respecto del *beneficio directo o indirecto* que exige el art. 31 bis CP, que un *grupo de sociedades* en el que la *matriz* utilizara a una de sus *filiales* para cometer fraudes al IVA esté acogido al REGE no hace más que evidenciar el beneficio que obtendría la primera por las defraudaciones de la segunda. Si en el supuesto de la sociedad que actúa como *bróker* administrador de una *sociedad interpuesta* que administra se decía que podía existir un beneficio al menos *indirecto* derivado del IVA soportado que le genera un crédito frente a la Hacienda Pública, en el supuesto de *grupo de empresas*, el beneficio pasaría a ser *directo*. Existiendo la posibilidad, incluso, de que el delito se cometa en su nombre y representación, pues las obligaciones fiscales del grupo en última instancia pueden recaer sobre ella cuando ostente la representación del grupo a efectos fiscales.

Salvando las particularidades concretas de estas modalidades de tributación, las entidades que conforman el grupo podrán repercutir y soportar IVA entre ellas y generar el derecho a deducir o a solicitar la devolución de las cuotas de IVA, de lo que se infiere una vinculación aun mayor entre estas sociedades que, en todo caso, permite la identificación con mayor facilidad del verdadero beneficiario y responsable de los fraudes al IVA. Por ello, si además de existir el vínculo orgánico y funcional entre la matriz dominante y la filial dominada añadimos un sistema de tributación unitario como grupo, menos dificultoso podrá resultar apreciar el beneficio directo que los delitos fiscales cometidos por la *filial* dominada le pueden reportar.

aplicación del impuesto que reúna los requisitos para ser dominante. Y por *entidad dependiente* aquella que, constituyendo un empresario o profesional distinto de la entidad dominante, se encuentre establecida en el territorio de aplicación del impuesto y en la que la entidad dominante posea una participación que reúna los requisitos contenidos en las letras b) y c) del apartado anterior.

⁹⁰³ De acuerdo con el apartado *sexies* del precepto el régimen especial de tributación de grupo de sociedades será de aplicación cuando cada una de las entidades de forma individual y cumplan los requisitos para ser consideradas grupo y opten por su aplicación mediante acuerdo del consejo de administración u órgano que ejerza una función equivalente.

5.3.2.2. Responsabilidad penal de la sociedad matriz por sus propios delitos fiscales.

Las conclusiones alcanzadas cuando se explicó la responsabilidad de la sociedad administradora que actúa como *bróker* por los delitos fiscales de la administrada que hace lo propio como *sociedad interpuesta* son perfectamente extrapolables aquí. Del mismo modo que en aquel supuesto, optar aquí por dirigir la acción penal contra la sociedad *matriz* mediante el recurso a la *simulación tributaria*, sería la opción mejor posicionada para atribuir responsabilidad penal a aquella y sus directivos, verdaderos defraudadores. Para ello, sería necesario llevar a cabo una recalificación de los hechos con relevancia tributaria para considerar a esta sociedad, y no a la *filial* interpuesta, como la verdadera adquirente de las mercancías directamente del proveedor intracomunitario en una AIB neutra a efectos de IVA. De esa forma, las deducciones o solicitudes de devolución de IVA que hubiera realizado devendrían ilegítimas, y superando los 120.000 euros como condición objetiva de punibilidad, delictivas. Por su parte, los hechos imponderables que dieron lugar a la aparente defraudación de la *filial* interpuesta serían eliminados por ser meramente simulados. Su único objetivo sirve al fin de ocultar la verdadera realidad tributaria.

Partiendo de ese nuevo escenario fiscal, sería la sociedad *matriz* que actuó como *bróker* el contribuyente en el tributo defraudado y el sujeto activo en el delito, quedando relegada la *filial* interpuesta y sus directivos, en el caso de que sean distintos a los de la *matriz*, a una posición participativa. Los representantes legales o voluntarios en materia tributaria o los administradores de la *matriz*, habrían procedido a deducir o a solicitar la devolución de cuotas de un IVA devengado que fue simulado y que, por tanto, no habría soportado. En ese caso, se habría perpetrado la defraudación tributaria por la *matriz* y esos hechos delictivos (hechos de conexión) habrían sido realizados por los directivos vinculados a ella orgánicamente *en su nombre o por su cuenta* y en su beneficio *directo o indirecto*, lo que permitiría ya sin mayor esfuerzo activar el mecanismo de atribución de responsabilidad penal por sus propios delitos fiscales. De esa forma, se sortearía nuevamente abordar la compleja cuestión de la responsabilidad penal en cascada en grupos de empresas por delitos especiales, al menos en el tipo penal de defraudación tributaria.

6. Consecuencias civiles y penales aplicables a la sociedad que actúa como bróker por el delito contra la Hacienda Pública.

6.1. Breves apuntes sobre el art. 310 bis CP.

Las penas previstas para la persona jurídica por el delito de defraudación tributaria fueron reguladas en el art. 310 bis CP con la reforma del CP operada por la LO 5/2010. A tal efecto, el precepto establecía que cuando de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 bis CP una persona jurídica fuera responsable de los delitos recogidos en el Título XIV, con la rúbrica *«de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social»*, se le impondrían las determinadas penas dependiendo del delito cometido por la persona física: Por un lado, si se trataba del delito del art. 310 CP la pena de multa de 6 meses a 1 año; Y, de otro, si se trataba del resto de delitos contenidos en el Título XIV y siempre que el delito cometido por la persona física tuviera prevista una pena de prisión de más de 2 años, se impondría la pena de multa del doble al cuádruple de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida. En cualquiera de los supuestos, el art. 305.5 CP preveía la posibilidad de que los Jueces y Tribunales pudieran recabar el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria para la ejecución de las multas, que serían exigidas a través del

procedimiento administrativo de apremio junto con la responsabilidad civil como se verá en el epígrafe siguiente con más detalle⁹⁰⁴.

Por otro lado, el precepto establecía la posibilidad de que los Jueces y Tribunales también pudieran imponer a las personas jurídicas las penas recogidas en las letras b) a g) del apartado 7 del art. 33 CP atendidas las reglas especiales establecidas en el art. 66 bis CP. Disponía el precepto: *«los jueces y tribunales podrán asimismo imponer las penas recogidas en las letras b) a g) del apartado 7 del artículo 33»*. Se advierte una facultad discrecional otorgada al órgano judicial *«podrán asimismo imponer»* para supuestos que pudieran entrañar mayor gravedad o riesgo delictivo.

La reforma operada por la LO 7/2012, de 27 de diciembre, modificó el art. 310 bis CP, según se desprende del propio Preámbulo de la norma⁹⁰⁵, con el objetivo de armonizar la penalidad impuesta a las personas jurídicas responsables de los delitos contra la Hacienda Pública, con las ya previstas para las personas físicas responsables de los mismos delitos. Así, de un lado, se introdujo en la letra b) la pena de multa del doble al cuádruple en los supuestos agravados cuya regulación se proponía en el nuevo art. 305 bis CP. Y, de otro, se añadió un nuevo segundo párrafo en el que se preveía la imposición a las personas jurídicas responsables de estos delitos las penas que la letra f) del apartado 7 del art. 33 CP preveía con carácter general y que ya el apartado 1 del art. 305 CP imponía para las personas físicas. No obstante, el Preámbulo omitió la referencia a la modificación de la penalidad de la letra a), que pasó a establecer una multa del tanto al doble de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tenía prevista una pena de prisión de más de 2 años⁹⁰⁶.

Respecto a la introducción del párrafo segundo en el art. 310 bis CP, merece la pena significar que la anterior regulación que preveía la aplicación de las penas de las letras b) a g) del art. 33.7 CP a las personas jurídicas por el delito de defraudación tributaria y seguridad social se vio modificada. Si bien tal previsión, de la forma en que estaba regulada lo era con carácter *facultativo* respecto a todas las penas referidas, con la nueva regulación del art. 310 bis CP, 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 establecida en la letra f) pasó a ser *preceptiva* en los supuestos de delitos contra la Hacienda Pública y Seguridad Social. Y ello, en simetría con la penalidad ya prevista para las personas físicas. No así la prohibición para contratar con las

⁹⁰⁴ Véase Roca De Agapito, L., *«Novedades en torno a la regulación de la pena de multa»*, en Álvarez García, F. / González Cussac, J.L. (Dir.), *Comentarios a la reforma del Código Penal*, 2010, p. 114.

⁹⁰⁵ LO 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, apartado IV *in fine* del Preámbulo: *«Se modifica el artículo 310 bis del Código Penal debido a la necesidad de armonizar la penalidad impuesta a las personas jurídicas responsables de delitos contra la Hacienda Pública, con la ya prevista para las personas físicas responsables de los mismos delitos, de suerte que, de un lado, se introduce en la letra b) la pena de multa del doble al cuádruple en los supuestos agravados cuya regulación se propone en el nuevo artículo 305 bis y, de otro lado, se añade un nuevo segundo párrafo en el que se prevé la imposición a las personas jurídicas responsables de estos delitos de las penas que la letra f) del apartado 7 del artículo 33 prevé con carácter general y que ya el apartado 1 del artículo 305 impone para las personas físicas»*.

⁹⁰⁶ Véase Sánchez-Ostiz Gutiérrez, P., *«Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social»*, en Silva Sánchez, J.M. (Dir.) / Pastor Muñoz, N. (Coord.), *El nuevo Código Penal. Comentarios a la reforma de la LO 5/2010*, 2012, p. 470 y ss.

Administraciones Públicas igualmente prevista en la letra f), que sigue manteniendo su carácter *facultativo* tras la reforma.

En mi opinión, las penas de la letra f) en los delitos contra la Hacienda Pública y Seguridad Social son político-criminalmente necesarias, justificadas y plenamente vinculadas con la naturaleza de la sanción en este tipo de delitos. De ahí que desde esa óptica, su aplicación por Jueces y Tribunales debiera ser siempre y en todos sus términos *preceptiva*. Aun cuando el tipo penal en concreto no lo hubiera previsto así desde el principio y actualmente solo otorgue un margen optativo de discrecionalidad respecto a la prohibición de contratar con las Administraciones Públicas.

6.2. Penas aplicables a la sociedad que actúa como *bróker* por la declaración de responsabilidad penal.

Nuevamente merece la pena recordar aquí que en esta exposición se parte de la aplicación de la tesis de la *simulación tributaria* para tratar de responsabilizar a la sociedad que opera como *bróker* 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 concurrieron en la mecánica defraudatoria prestando soporte con aportaciones más o menos relevantes. No obstante, lo anterior, aquí únicamente centraré el esfuerzo en analizar las penas que resultarían aplicables a la sociedad *bróker*, por tratarse del 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 a ella vinculadas serán estudiadas en el capítulo siguiente cuando entremos a analizar la responsabilidad penal individual.

Sí cabe señalar, sin embargo, que el sujeto físico idóneo para generar la responsabilidad penal de la sociedad *bróker*, 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 subtipos agravados del art. 305 bis CP, como de los delitos mediales 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, 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 *bróker* por los delitos fiscales de los que sea penalmente responsable 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 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 ha analizado en el Capítulo II. 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, y; 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 a 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 resultado perjuicio producido.

De forma simultánea con la pena de multa, la sociedad *bróker* 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.

6.3. La responsabilidad civil de la sociedad que actúa como bróker derivada del delito contra la Hacienda Pública.

Se ha visto en el apartado anterior 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 directivo autor material 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.

Como ya se explicó en el Capítulo II 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 *bróker* 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.

7. Responsabilidad penal de la sociedad bróker por el delito de blanqueo de capitales.

Como se ha explicado, el delito de blanqueo de capitales no forma parte de la mecánica defraudatoria en carrusel, pero sí guarda cierta relación con aquella. Las conductas constitutivas de blanqueo estarían ubicadas, de producirse, en una fase posterior en la que el delincuente fiscal persigue el aprovechamiento de la cuota tributaria defraudada en beneficio propio o de tercero. No obstante, corresponde realizar una somera referencia a la posibilidad de atribución de responsabilidad penal por este delito a la sociedad que actúa como *bróker* mediante la activación del mecanismo previsto en el art. 31 bis CP.

El delito de blanqueo es uno de los que admiten la responsabilidad penal de la persona jurídica, siempre y cuando concurren los requisitos legalmente previstos para ello. En concreto, su regulación se encuentra en el art. 301 CP, en la modalidad dolosa (apartados 1 y 2) e imprudente (apartado 3). A su vez, en el art. 302 CP se determinan las penas de multa a imponer a la persona jurídica cuando sea considerada responsable. En concreto, multa de 2 a 5 años, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de 5 años o de 6 meses a 2 años, en el resto de los casos. Asimismo, atendidas las reglas establecidas en el art. 66 bis CP, los jueces y tribunales podrán imponer las penas recogidas en las letras b) a g) del apartado 7 del art. 33 CP entre las que se encuentra la de disolución [apartado b)].

Por lo general, en este contexto delictivo relacionado con el tipo penal de blanqueo pueden distinguirse, siguiendo la clasificación de FERNÁNDEZ TERUELO⁹⁰⁷, dos tipos de sociedades: i) De un lado, las *sociedades instrumentales*, interpuestas o fantasmas, con frecuencia administradas por testaferros, especialmente en los casos de *fraude carrusel*, cuyo único o principal objetivo será el de ocultar el capital obtenido ilícitamente y blanquearlo. Aquí podrían encajar las *truchas* como instrumento de la defraudación tributaria y del blanqueo de la cuota tributaria ilícitamente obtenida. Dado el carácter instrumental que presentan y atendiendo al nivel que tenga la actividad ilegal sobre la legal, serán declaradas inimputables; ii) De otro, aquellas *sociedades reales* que ejercitan una actividad esencialmente lícita, pero que son utilizadas para blanquear dinero procedente del delito. En esta categoría, podrían encajar las sociedades que actúan como *bróker* en el *fraude carrusel* y que una vez obtenida la cuota tributaria defraudada se disponen a realizar actos tendentes a blanquearla. Este grupo de sociedades, en principio se corresponderían con los sujetos obligados por la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo y cuyo art. 2.2 delimita un catálogo de personas físicas o jurídicas que tienen tal consideración, disponiendo a continuación que, no obstante, cuando las personas físicas actúen en calidad de empleados de una persona jurídica, o le presten servicios permanentes o esporádicos, las obligaciones impuestas recaerán sobre dicha persona jurídica respecto de los servicios prestados. Pudiera pensarse que esta delimitación de sujetos obligados y la existencia de obligaciones extrapenales de conducta expresamente indicadas a los destinatarios de la normativa de prevención del blanqueo de capitales convierte a ese tipo penal en un *delito especial* que solo puede ser cometido por aquellos. Sin embargo, para doc. y jur. may. se está ante un *delito común* en todo caso pues, aceptar lo contrario, supondría, sin ir más lejos, que quien no fuera sujeto obligado por la legislación antiblanqueo no podría ser autor del tipo imprudente⁹⁰⁸.

Por su parte, la Ley 10/2010, de 28 de abril, tiene por objeto el establecimiento de determinados deberes de prevención del blanqueo para los sujetos obligados destinatarios de la norma. En su articulado se regula un *deber de diligencia* con específicas obligaciones de vigilancia y control que tienen por objeto la detección de transacciones indiciariamente irregulares y cuya inobservancia conlleva sanciones de corte administrativo clasificadas como muy graves, graves a leves⁹⁰⁹. Pueden relacionarse entre otras obligaciones de control: las de identificación formal (art. 3); las de identificación del titular real (art. 4); las de obtener información sobre el propósito e índole de la relación de negocios (art. 5); el deber de comunicación (art. 18), o; las obligaciones específicas de colaboración (art. 21).

Cuando el sujeto obligado al cumplimiento de tales obligaciones de control tiene la consideración de persona jurídica, esta las deberá ejercer: i) a través de sus administradores o representantes de forma directa en tanto que garantes responsables originarios de su cumplimiento, o; b) mediante la designación específica de la persona que deberá ejercer tales funciones a través del mecanismo de la delegación. En todo caso, el art. 26 ter LO 10/2010, de 28 de abril, establece la obligación a los sujetos obligados de designar como representante ante el Servicio Ejecutivo de la Comisión

⁹⁰⁷ Fernández Teruelo, J.G., «Responsabilidad penal de las personas jurídicas El contenido de las obligaciones de supervisión, organización, vigilancia y control referidas en el art. 31 bis 1. b) del Código Penal español», en *RECPC*, 21-3, 2019, p. 17 y ss.

⁹⁰⁸ Gallego Soler, I., «De la receptación y el blanqueo de capitales», en Corcoy Bidasolo, M. / Mir Puig, S. (Dirs.), *Comentarios*, 2015, cit., p. 1031.

⁹⁰⁹ Art. 50 y ss. LO 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo.

a una persona que ejerza cargo de administración o dirección de la sociedad. El representante ante el Servicio Ejecutivo de la Comisión será responsable del cumplimiento de las obligaciones de información establecidas en la Ley, para lo que tendrá acceso sin limitación alguna a cualquier información obrante en el sujeto obligado.

Trasladando este esquema al caso de estudio, esto es, a la responsabilidad penal de la sociedad *bróker* por las conductas de blanqueo de la cuota tributaria defraudada en el *fraude carrusel* en su seno, deberá analizarse cómo operan las conductas típicas y la inobservancia de las obligaciones de control en el sistema de responsabilidad penal de las personas jurídicas contenido en el art. 31 bis CP. Como en cualquier tipo penal que admite la responsabilidad penal de las personas jurídicas, deberán analizarse las conductas típicas atendiendo a los dos títulos de imputación previstos en los apartados a) y b) del art. 31 bis CP.

En el caso de la letra a), será la determinación de la responsabilidad de la empresa en los supuestos en los que son los representantes, personas con capacidad de tomar decisiones o que ostentan facultades de decisión, organización y control han omitido el cumplimiento de las obligaciones establecidas en la normativa o incluso han participado activamente en las conductas de blanqueo dando con ello lugar al delito. Para que pueda plantearse la presencia de la responsabilidad penal de la empresa será preciso que el incumplimiento de obligaciones haya tenido como objetivo facilitar voluntariamente el blanqueo de la cuota tributaria defraudada y que el mismo se haya producido (art. 301.2 CP) o que una omisión negligente lo haya facilitado (art. 301.3 CP). Junto a ello, deben concurrir, además, los restantes elementos del hecho de conexión exigidos en el precepto. Será evidente el beneficio objetivo y directo para la empresa cuando además de obtener la cuota tributaria a través de la comisión del delito fiscal, esta lleva a cabo actos de blanqueo para su aprovechamiento o la ocultación o encubrimiento de su origen ilícito.

En el supuesto de la letra b), será la determinación de la responsabilidad de la persona jurídica en los casos en los que la ejecución de las obligaciones de control corresponde a empleados situados en un estrato inferior de la misma y sobre los que no se ha ejercido la debida supervisión, vigilancia y control adecuados por aquellos de los que jerárquicamente dependen. Del mismo modo que en la supuesto de la letra a), el incumplimiento de obligaciones de control puede haber tenido como objetivo facilitar el blanqueo de la cuota tributaria defraudada (art. 301.2 CP) o que una omisión negligente lo haya posibilitado (art. 301.3 CP). No existirán particulares dificultades para apreciar los restantes elementos del hecho de conexión exigidos en el precepto. En cualquier caso, lo esencial será la determinación de las obligaciones de control cuyo incumplimiento permite o favorece el blanqueo de la cuota tributaria defraudada y la determinación del momento en el que puede calificarse ese incumplimiento de los deberes de supervisión, vigilancia y control de los directivos como grave a efectos del art. 31 bis CP.

Con lo anterior, en principio, concurrirán todos los elementos legalmente exigidos para activar el sistema de responsabilidad previsto en el art. 31 bis CP. En concreto: i) existencia de una cuota tributaria defraudada; ii) obligaciones de control para la prevención del blanqueo normativamente identificadas y cuyo incumplimiento puede dar lugar a la comisión del delito; iii) la calificación de estas obligaciones incumplidas como muy graves o graves por la propia normativa. Lo que facilitará la concurrencia del requisito de la gravedad del incumplimiento del deber de supervisión, vigilancia y control sobre subordinados del art. 31 bis CP con mayores garantías y seguridad jurídica. iv) Los restantes elementos de los hechos de conexión previstos en el precepto.

8. Balance.

A modo de cierre del capítulo, haré un breve balance de las principales conclusiones alcanzadas en torno al mecanismo de atribución de responsabilidad penal desde el prisma de la sociedad que actúa como *bróker* en el *fraude carrusel*. En concreto, de la concurrencia de los requisitos comunes y específicos previstos en el art. 31 bis CP para la declaración de responsabilidad penal de esta sociedad partiendo de los caracteres previamente definidos que la dotan de plena capacidad penal.

Para activar el sistema previsto en el art. 31 bis CP es necesaria la existencia de tres presupuestos comunes que, sin perjuicio de una valoración individualizada caso por caso, pueden decirse concurrentes en la sociedad distribuidora: i) *Tenencia de personalidad jurídica y capacidad de imputación penal*: Las sociedades que actúan como *bróker*, dado el perfil que normalmente suelen presentar en este tipo de fraudes, contarán con personalidad jurídica y presentarán un substrato económico-organizativo relevante que las dotará de capacidad de imputación penal. Por lo que se concluye que, sin perjuicio de una valoración del caso concreto, atendiendo al perfil general que presentan estas sociedades, el requisito de la tenencia de personalidad jurídica será concurrente; ii) *Comisión de un delito de los que admite la atribución de responsabilidad penal*: el delito contra la Hacienda Pública previsto y penado en el art. 305 CP y su modalidad agravada del art. 305 bis CP, es uno de los que admiten la responsabilidad penal de la persona jurídica de acuerdo con el art. 310 bis CP. Por tanto, se concluye que el delito tiene la categorización de tipo penal corporativo comisible por la sociedad distribuidora, y: iii) *Que el delito sea cometido por una persona física legalmente idónea*: en la sociedad *bróker*, al disponer por norma general de substrato organizativo relevante, existirán varios sujetos con la capacidad de cometer los delitos en su nombre y beneficio de acuerdo con el art. 31 bis CP. Aunque dependerá del tamaño y la estructura organizativa de la sociedad, como mínimo, podrán captarse en este elenco de sujetos los representantes legales (y en su caso voluntarios) y administradores de hecho y derecho. Constatada la existencia del fraude y la participación de la sociedad, también será concurrente este presupuesto.

Juntamente con los tres requisitos anteriores, es necesario el cumplimiento de otros específicos vinculados al tipo penal en cuestión y a la vía de imputación penal prevista en la letra a) del apartado 1 del art. 31 bis CP: i) *La cualificación de la sociedad distribuidora como sujeto activo del delito*; tanto si efectivamente existe una cadena de transacciones real como si aquella es simulada, la sociedad *distribuidora* que se dispone a deducir o solicitar la devolución del IVA ficticiamente soportado podrá ser sujeto activo del delito contra la Hacienda Pública. Bien por ser obligada tributaria en la modalidad de elusión, bien por ser quien finge la titularidad del derecho a la devolución de la cuota en la modalidad de obtención indebida de devoluciones; ii) *Presupuesto de conexión habilitante*: en la sociedad *bróker* los sujetos legalmente idóneos con responsabilidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias llevarán a cabo conductas con relevancia penal que podrán ser captadas en la modalidad de elusión del pago del tributo y la obtención indebida de devoluciones. En la *elusión del pago de tributos*, la conducta (omisiva) consistiría en incrementar el máximo posible el importe de IVA soportado con el efecto de reducir la cifra a ingresar en Hacienda mediante el sencillo expediente de intentar anular el importe del IVA devengado deduciendo cuotas de IVA soportado ficticias. En cambio, en la modalidad de *obtención indebida de devoluciones*, la conducta (activa) consistirá en obtener un IVA soportado superior al importe de IVA devengado en las operaciones comerciales al objeto de generar un derecho de crédito (ilegítimo por ficticio) frente a la Hacienda Pública, a partir del cual, se

presentará una solicitud de devolución de IVA a la que no se tiene derecho; iii) *actuación en nombre de la sociedad distribuidora*: Se ha concluido que el delito contra la Hacienda Pública al tratarse de un delito especial solo podrá ser cometido «*en nombre*» de la sociedad por los sujetos especialmente habilitados (representantes legales o voluntarios) y no «*por cuenta*» de aquella. Sólo aquellos que sean titulares de forma originaria de la obligación de cumplimiento de las obligaciones tributarias o a los que se les haya delegado esa función mediante un título habilitante (requisito formal) tendrán la capacidad para cometer el delito en nombre de la sociedad. De lo contrario, cualquier tipo de actuación frente a la Administración Tributaria sería inválida al no ostentar el sujeto físico la representación legal o voluntaria de la sociedad en cuyo nombre dice actuar (arts. 45 y 46 LGT); iv) *Beneficio directo o indirecto*: por la defraudación tributaria el *beneficio* para la sociedad distribuidora podría constituirse tanto como un beneficio económico, como una ventaja competitiva. Este beneficio puede ser la cuota de IVA fraudulentamente deducida en las declaraciones trimestrales u obtenida por medio de una solicitud de devolución y el consecuente efecto reflejo en la base imponible del IS (beneficio directo). O también una *ventaja competitiva* en el mercado frente al resto de competidores, ya sea en su propio sector de actividad, ya en otro distinto (beneficio indirecto); v) *Ausencia o defecto de supervisión, vigilancia y control del cumplimiento de las obligaciones tributarias*: el defecto de organización que fundamentaría la «culpabilidad» de la sociedad *distribuidora* en el delito contra la Hacienda Pública (tesis de la autorresponsabilidad) se materializaría cuando llegara a producirse el incumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales que permiten la consumación del delito. Ese incumplimiento vendría motivado por la ausencia o inidoneidad del control ejercido sobre el cumplimiento de aquellas por parte de los *representantes legales* que ostentan el deber primario de cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad o los *representantes voluntarios* que ostentan ese deber primario delegado mediante un acto de delegación válido.

Cabe referir que he descartado la aplicación de la segunda vía de imputación penal prevista en la letra b) del apartado 1 del art. 31 bis CP por ser de difícil o imposible aplicación. Dependerá de si los *representantes voluntarios tributarios* son considerados *autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica* ubicados en la primera vía de imputación penal como aquí se sostiene, o si, por el contrario, son considerados *subordinados* por no ostentar facultades de decisión general, restringida a un ramo de actividad concreta, y ubicados en la segunda vía de imputación. Asimismo, también dependería de si se aceptan incluidas o no en ambos títulos de imputación las formas de *participación* en el delito como elemento activador del mecanismo de responsabilidad penal. De entenderse incluidos los *subordinados*, al menos, podrán participar de la comisión del delito con actos previos o coetáneos relevantes y esa interpretación podría posibilitar la aplicación de la segunda vía. De no aceptarse incluidas, como aquí sostengo, esta tampoco sería aplicable, pues los *subordinados* únicamente podrían desplegar conductas participativas en los delitos cometidos por los directivos de los que jerárquicamente dependen.

Por último, con las conclusiones alcanzadas, se está en disposición de afirmar que las sociedades *distribuidoras* que disponen de capacidad penal por cumplir con el perfil y los caracteres que se han identificado, y en las que los delitos son cometidos por directivos descontrolados, son las que permiten, en su seno, una valoración y análisis de las claves para la implementación del modelo de *compliance* como forma de eludir la participación en el fraude y la exoneración o minoración de la responsabilidad penal. Ese análisis queda reservado para el sexto y último capítulo de la presente tesis.

CAPÍTULO V

RESPONSABILIDAD PENAL INDIVIDUAL POR LOS DELITOS VINCULADOS AL FRAUDE CARRUSEL: ESPECIAL CONSIDERACIÓN A LOS SUJETOS RELACIONADOS CON LA SOCIEDAD BRÓKER.

1. Introducción.

En el análisis de la responsabilidad penal de las sociedades en las que se crea o desde las que se participa en el *fraude carrusel*, no puede dejarse al margen lo atinente a las personas físicas que obran en su nombre y representación y/o que forman parte de su estructura societaria. Ni tampoco, faltaría plus, aquellas que no tienen vinculación con sociedades pero que igualmente participan de la trama. Sin ellas, no solo será inviable la perfección del fraude, sino que, del mismo modo, lo será la responsabilidad penal de las sociedades participantes. Más allá de la discusión entorno a la incapacidad de acción o de culpabilidad de las empresas, son las personas físicas vinculadas a ellas las que materialmente ejecutan las conductas que darán lugar o que permitan la defraudación (hecho de conexión) y las que desencadenarán la responsabilidad penal corporativa. De ahí que pueda advertirse sin esfuerzo que el estudio de la mecánica defraudatoria desde este prisma también resulte indispensable para el trabajo que me ocupa.

Así pues, ese será el ámbito de estudio que trataré de desarrollar a lo largo del presente capítulo. Plantearé que, partiendo de la aplicación de la tesis de la *simulación* que se ha venido sosteniendo como solución más adecuada para el enjuiciamiento penal de los delitos cometidos en el *fraude carrusel*, la responsabilidad individual por tales delitos puede enfrentarse desde una perspectiva bifronte: de un lado, si se acepta que la realidad tributaria en el fraude erige a la sociedad *distribuidora* como la verdadera defraudadora, la primera perspectiva de análisis, y la principal, consistirá en la responsabilidad de las personas físicas que actúan en nombre o representación de aquella o que forman parte de su estructura societaria; de otro, aceptado de la misma forma lo anterior, la segunda perspectiva de análisis será la responsabilidad penal de las personas físicas que actúan en nombre y representación del resto de sociedades que participan en la defraudación de la *distribuidora*, y aquellas otras que, sin presentar vínculos societarios con sociedades, desempeñan una función determinada y determinante dentro de la trama ejecutando actos que permitan la perfección del fraude.

Desde el primer ámbito, la responsabilidad penal de las personas jurídicas suscita una serie de cuestiones problemáticas que afectan no solo a su propia responsabilidad, sino también al juicio de atribución a las personas físicas que han cometido el delito en sede de la empresa. En efecto, la pluralidad de personas que intervienen normalmente en las actividades societarias, y con más razón en el *fraude carrusel*, así como la complejidad de las relaciones funcionales que pueden establecerse entre ellas, motiva una gran dificultad a la hora de identificar y determinar la responsabilidad individual de cada uno de los participantes. Por ello, en el presente capítulo, más allá de las cuestiones relacionadas con la interpretación y aplicación de los distintos tipos penales en cuestión, intentaré desarrollar un análisis más o menos preciso pero esencial de los criterios de imputación individual que rigen en la empresa y que resultarán aplicables al caso concreto de una sociedad *distribuidora* prototípica. En ese contexto de estudio, se tendrá en consideración aspectos fundamentales como: la organización estructural de la empresa; las relaciones horizontales y verticales entre sus miembros; la atribución y delegación de competencias; la división del trabajo; la aplicabilidad o inaplicabilidad de los principios de competencia, confianza

y desconfianza, y; el deber de vigilancia y control que, en origen, es competencia del órgano de administración.

Desde el segundo ámbito, y en un plano secundario, se estudiará la responsabilidad penal de las personas físicas que participan en el fraude al margen o de forma independiente de la sociedad *bróker*. Aquí menores problemas de imputación se plantean, aunque, cierto es, ello no obsta al esfuerzo argumentativo que reclama su análisis. Aquí trataré de llevar a cabo un estudio dirigido a identificar y determinar la responsabilidad del resto de sujetos participantes por los ilícitos penales vinculados al fraude partiendo de los mismos criterios de imputación. No solo por los delitos contra la Hacienda Pública en los que la participación será estrictamente la regla de imputación, sino también del resto de delitos periféricos donde la autoría también puede resultar perfectamente plausible.

Así pues, en lo que sigue, plantearé, analizaré y desarrollaré las cuestiones apuntadas sin perder de vista la conexión que existe entre ellas y los contenidos ya analizados en los capítulos anteriores.

2. La atribución de responsabilidad penal individual en el seno de la persona jurídica: Delimitación de los criterios básicos de imputación penal.

Como antesala del análisis de la responsabilidad penal individual en el fraude, en este epígrafe intentaré desarrollar a modo introductorio los criterios de imputación penal que rigen en la empresa y que han venido siendo aceptados en la doc. y jur. may. Estos criterios serán el punto de partida en el estudio de las responsabilidades que pueden exigirse, no solo en el seno de la sociedad *bróker*, sino también en el del resto de sociedades que pueden llegar a participar en la estructura defraudatoria.

2.1. Jerarquía y división del trabajo. El principio de competencia en la esfera horizontal y vertical.

Las relaciones sociales, y en particular las que se dan entre sujetos recíprocamente, parten o mejor dicho se guían por principios y reglas que las hacen diferenciables e independientes desde el punto de vista de la responsabilidad por actos determinados. En ese sentido, y desde el prisma que interesa, afirma SILVA SÁNCHEZ⁹¹⁰ que las relaciones interpersonales se rigen, de entrada, por el principio de estricta separación de esferas (o principio de competencia). Y ello, según el autor, puede observarse de modo especialmente claro en el ámbito de la empresa, como consecuencia de la interacción de la jerarquía vertical y la división horizontal del trabajo⁹¹¹.

⁹¹⁰ Silva Sánchez, J.M., *Fundamentos*, 2ª edición, cit., p. 208.

⁹¹¹ A ese respecto merece la pena destacar la contribución de PAREDES CASTAÑÓN, sistematizando los principios que rigen la organización del proceso productivo en el sistema económico: por un lado, identifica los principios de división del trabajo, especialización y complementariedad de acuerdo con los cuales los sujetos intervinientes dentro del proceso asumen la competencia funcional para determinar un cierto momento del mismo y realizar una aportación complementada con las aportaciones del resto de sujetos en el contexto de un plan común, y; por otro lado, el principio de jerarquía en el que las aportaciones de los sujetos están sometidas a una dirección común, con capacidad para aceptarlas, modificarlas o rechazarlas, Paredes Castañón, J.M., «*Responsabilidad penal y división del trabajo en la actividad productiva*», en Rodríguez Montañés, T. / Paredes Castañón, J.M. (Dir.), *El caso de la colza. Responsabilidad penal por productos adulterados o defectuosos*, 1995, pp. 142 y 145.

Partiendo de esa premisa, toda actividad empresarial compleja y organizada mediante la interrelación de las reglas de *jerarquía* (relación vertical) y *división del trabajo* (relación horizontal) y los *principios de confianza y desconfianza*, lleva a que, con frecuencia, quienes deciden ejecutar la acción delictiva y quienes la ejecutan sean personas distintas, pero con frecuencia interdependientes. La estructura vertical de la mayoría de las empresas propicia esa separación entre los dirigentes y los simples ejecutores. Esto es, a decir de MARTÍNEZ-BUJÁN⁹¹², la *disociación* característica entre acción y responsabilidad que se produce en el seno de la empresa entre los sujetos subordinados que ejecutan inmediatamente la conducta delictiva (que en ocasiones ni siquiera serán criminalmente responsables [por hallarse en situación de error, de coacción o en un estado de falta de autonomía decisoria] o no serán desde luego los únicos responsables) y los sujetos realmente responsables de la decisión criminal, que se hallan en la cúpula y que han trazado el plan ejecutivo. A ello hay que añadir que el hecho de que en la sociedad se concentre la información en los niveles superiores de la jerarquía puede llegar a producir problemas de imputación cuando parte de los intervinientes en el delito obra con conocimiento de que se está realizando una conducta típica y otra parte desconoce ese dato. La razón es que en estos ámbitos de responsabilidad se produce una especie de segmentación de los elementos del tipo que, a la vista de la división funcional del trabajo, pueden hallarse repartidos entre los distintos sujetos intervinientes. Sirva de referencia la destacada sentencia STS nº 714/2014, de 12 de noviembre⁹¹³ en la que se recoge la disociación entre directivos y subordinados desde el prisma de la atribución de responsabilidad penal:

«Los delitos producidos en el ámbito organizativo, empresarial no suelen responder, por regla general a comportamientos criminales aislados de una sola persona, más bien, son normalmente el resultado de la conjunción de numerosas acciones, así como de diversas personas entre las que se reparten decisiones y omisiones, y junto a ello el Derecho penal se encuentra frente a la realidad con mayores dificultades inmanentes al sistema ya que, a menudo, deberá responder a la cuestión de quien, como sujeto individual, debe ser, en el ámbito de una empresa, el responsable de las infracciones externas de determinados deberes y tal cuestión de la imputación individual de hechos realizados en el ámbito de una sociedad hace que el recurso a la tradicional Parte General del Derecho Penal plantee problemas y soluciones no del todo satisfactorias (...) en la medida en que se trata de sucesos en el ámbito de una empresa, será autor quien realmente domina la organización empresarial. Esto es, autor no sería tan solo la persona que actúa, sino que la responsabilidad como autor estaría basado en criterios social-funcionales; por ello, las actividades y formas de actuar de la empresa se consideran comportamientos penalmente relevantes y éstas se imputan penalmente, en primer lugar, a los directivos de la empresa como acciones propias, siguiendo el orden interno de atribución de responsabilidad, y , en segundo lugar, o en segunda línea la imputación a los subordinados en atención a las propias circunstancias del caso concreto».

Así es que en el ámbito de las organizaciones empresariales y su complejo organigrama estructural resulta evidente que el centro de gravedad de la responsabilidad por *autoría* no puede situarse solo o principalmente en la fase *ejecutiva*. Ese enfoque lleva a planteamientos insatisfactorios que alcanzan a desplazar, o incluso a dejar en zonas de impunidad, conductas *no ejecutivas* (decisorias) que resultan ser tanto o más importantes que las propiamente ejecutivas. Se plantea aquí una *vexata quaestio* cuyo núcleo dogmático consiste en identificar un criterio material que permita atribuir responsabilidad a aquellos que *deciden* la ejecución del hecho

⁹¹² Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal económico*, PG, 6ª edición, cit., p. 669.

⁹¹³ STS nº 714/2014, de 12 de noviembre (FJ 4).

delictivo a pesar de su *no intervención* en la ejecución de aquel. Para ello, se ha venido partiendo, no solo de las características de la estructura empresarial y el *modus operandi* en cuyo seno se llevan a cabo las conductas ejecutivas, sino que, del mismo modo, se parte de la propia naturaleza del delito en cuestión.

En el sentido anterior, el fundamento basal para considerar cualquier posibilidad de atribución de responsabilidad penal a los miembros que integran la empresa, que deciden y ejecutan, bajo el efecto de las reglas referidas al inicio, es la noción o *principio de competencia*⁹¹⁴. Será el círculo de deberes asumido por un sujeto en su ámbito organizativo lo que determinará la existencia o inexistencia de responsabilidad. En otras palabras, tanto en el plano vertical (relación jerárquica) como en el plano horizontal (relación entre iguales) la atribución de responsabilidad penal individual en la empresa habrá de partir de la determinación de las *esferas de competencia funcional* de cada sujeto: mientras que la presencia de competencia determina la responsabilidad, la ausencia de aquella, determinará lo contrario, esto es, en líneas generales, la irresponsabilidad aun cuando se tenga conocimiento del comportamiento delictivo ajeno (aunque esto último exigirá de una matización importante como se verá)⁹¹⁵.

De lo anterior se infieren algunas consecuencias relevantes que se abordarán seguidamente al analizar los dos planos sobre los que se asientan los procesos productivos del sistema económico empresarial: vertical y horizontal.

2.2. La competencia en la esfera vertical.

En el marco de las *relaciones verticales*, donde en mayor o menor medida rige el *principio de jerarquía*⁹¹⁶, el juicio de atribución de responsabilidad individual implica, en ocasiones, problemas de difícil solución dada la complejidad de la materia. Tanto en la doctrina como en la jurisprudencia suele partirse de que en las relaciones jerárquicas subyacen *deberes de vigilancia* derivados de posiciones de garantía de los superiores jerárquicos frente a las conductas de sus subordinados. Esa relación obliga a analizar la responsabilidad desde la doble perspectiva superior jerárquico/subordinado y a delimitar en el juicio de atribución de esa responsabilidad los criterios de imputación que rigen y resultan aplicables. En ese sentido, puede establecerse una categorización atendiendo a la naturaleza jurídica de los tipos penales objeto de imputación: comunes o especiales.

⁹¹⁴ En virtud del *principio de competencia* cada sujeto responderá de su propia esfera organizativa, delimitada y segmentada conforme a la división del trabajo (separación estricta de esferas), en Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal económico*, PG, 6ª edición, cit., pp. 683 y 684; en sentido parecido, Silva Sánchez, J.M., *Fundamentos*, 2ª edición cit., pp. 123 y 208.

⁹¹⁵ Véase Robles Planas, R., «*Principios de imputación en la empresa*», en Ragués i Vallès, R. / Robles Planas, R. (Dirs.), *Delito y empresa*, cit., p. 38.

⁹¹⁶ Gómez Martín, V., *La responsabilidad penal individual en estructuras empresariales. El caso del Compliance Officer*, 2021, pp. 23-24.

Siguiendo la exposición FARALDO CABANA⁹¹⁷, el criterio general para atribuir responsabilidad penal en las relaciones jerárquicas cuando se trata de *delitos comunes* es la siguiente: En las *conductas activas*, es autor quien realiza el hecho activamente de modo directo, juntamente con otros o instrumentalizando a otro. Es partícipe (inductor o cooperador) quien contribuye activamente al hecho del autor. En las *conductas omisivas*, es autor en *comisión por omisión* únicamente aquel en cuya esfera de competencia se halla la evitación directa del hecho. Es partícipe aquella persona en cuya esfera de competencia se halla la posibilidad de instar a la evitación del hecho.

Por su parte, cuando se trata de *delitos especiales*, que será el caso más frecuente (como el delito fiscal que más interesa), habrá que tenerse en cuenta que sólo quien reúne las características exigidas por el tipo puede ser autor, lo que plantea importantes problemas de autoría y participación cuando quien realiza la conducta típica es un *extraneus*. Esto es, un sujeto no cualificado que actúa en nombre o por cuenta de la sociedad. Incide la autora citada en la necesidad de plantear en el plano de los delitos especiales los siguientes escenarios: dirigente conocedor - subordinado conocedor; dirigente conocedor - subordinado desconocedor; dirigente desconocedor - subordinado conocedor. Ítem más, en el ámbito de la criminalidad de empresa se ha de tener en cuenta el problema de la actuación de una persona física en representación de una persona jurídica (en el caso de estudio, especialmente administradores y representantes legales y voluntarios), dado que la empresa suele realizar su actividad bajo la forma jurídica de una sociedad mercantil. También presenta especial relieve el problema de la responsabilidad por omisión del dirigente por los hechos ejecutados por los subordinados o por otros dirigentes, que puede desglosarse a su vez en varios aspectos: los presupuestos de la responsabilidad en comisión por omisión, la posición de garantía de los dirigentes y la creación de un tipo penal o administrativo específico que castigue la infracción del deber de vigilancia en la empresa.

En este contexto, por lo que respecta a los problemas de autoría en delitos especiales, de acuerdo con GÓMEZ MARTÍN⁹¹⁸, tres serían los supuestos más destacados: los de «*actuación en nombre o representación de otro*»; los de «*instrumento doloso no cualificado*»; y, por último, los de «*instrumento imprudente cualificado*». Respecto a los problemas de participación, consistirían básicamente en si desde el punto de vista punitivo sobre el partícipe *extraneus* pende una responsabilidad simétrica a la del *intraneus*. Para la resolución de todas estas cuestiones resultan particularmente importantes dos preceptos del CP: el art. 31 CP que establece una cláusula legal de extensión de autoría y el art. 65 CP que regula los distintos regímenes de comunicabilidad de las circunstancias modificativas de la responsabilidad penal.

A estas estructuras debe superponerse necesariamente un elemento subjetivo, esto es, la caracterización *dolosa* o *imprudente* del hecho realizado por cada sujeto individualmente. En ese sentido, no es excesivo recordar que el CP sólo considera delictivas y por ello prevé la imposición de una pena a las acciones u omisiones dolosas o imprudentes (arts. 5 y 10 CP). Lo que resulta determinante, por tanto, para poder realizar el juicio de atribución de responsabilidad penal, sin

⁹¹⁷ Faraldo Cabana, P., «Problemas de atribución de la responsabilidad penal derivados de la estructura jerárquica de la empresa», en Quintero Olivares, G. / Morales Prats, F. (Coords.), *Estudios de Derecho Ambiental. Libro Homenaje al profesor Miquel Prats Canut*, 2008, pp. 469-470.

⁹¹⁸ Gómez Martín, V., en Carbonell Mateu, J. C. / et al., *Estudios penales*, cit., p. 413.

perder de vista que actualmente son escasos los delitos imprudentes regulados entre las infracciones contra el orden socioeconómico.

2.1.1. Competencia restringida de los subordinados: Autoría ejecutiva, participación y posición de neutralidad.

Dentro del ámbito de la empresa, al margen de los administradores, no todo es incumbencia de todos. Esa premisa engloba la actuación de los subordinados en el giro de la empresa que parte entonces de una idea fuerza: *la competencia dentro de la organización y la asignación de determinados ámbitos de responsabilidad respecto a la gestión de riesgos o el cumplimiento de deberes*⁹¹⁹. Es decir, la limitación del alcance de las competencias asumidas por los sujetos en concreto derivada de su posición jerárquica dentro de la estructura societaria y las funciones atribuidas bajo el marco de la relación laboral o mercantil que le vincula a la sociedad. Esa limitación lleva a afirmar, de entrada, que en los estratos inferiores de la sociedad la atribución de responsabilidad a los subordinados puede llegar a mantenerse en una parcela residual donde no será habitual encontrar elementos que puedan alcanzar a justificar la declaración de aquella. Sin que ello, obviamente, excluya tal posibilidad en determinados casos.

La responsabilidad de los *subordinados* parte, como no puede ser de otra manera, de dos criterios para la atribución de responsabilidad penal: La imputación objetiva y la subjetiva. En cuanto a la *imputación objetiva*, podrán concurrir una multitud de escenarios en los que las conductas ejecutivas de los subordinados sean contrarias a la legalidad (delictivas), pero también otras conductas que sean adecuadas socialmente, esto es, que se trate de *conductas neutrales* irrelevantes para el Derecho Penal⁹²⁰. Respecto a las primeras, en principio no reviste mayores problemas afirmar objetivamente la *autoría* de quien realiza el hecho criminal directamente y la *participación* de quien contribuye con su acción a la realización de este. En cuanto a las segundas, la *vexata quaestio* radica en determinar si existe o no una hipotética *posición de garantía* de los subordinados que obligue a impedir infracciones penales en la empresa. Y ello, más allá incluso de que pudieran tener conocimiento de la perpetración del delito y entre este y su actuación material pudiera establecerse de alguna forma una relación de causalidad⁹²¹. A decir de ROBLES PLANAS⁹²², los subordinados no son en absoluto garantes de impedir que se cometan delitos en la empresa y ello colocaría a estos sujetos en una *posición de neutralidad* en buena parte de los

⁹¹⁹ Feijoó Sánchez, B., «*La imputación objetiva y subjetiva en los delitos económicos*», en Camacho Vizcaíno, A., *Tratado de Derecho penal económico*, 2019, p. 158.

⁹²⁰ En la jurisprudencia se ha implantado la doctrina de que los denominados *actos neutrales* no pueden generar en ningún caso responsabilidad penal porque no permiten superar objetivamente el nivel mínimo de relevancia para que la conducta adquiera significado delictivo como una conducta de participación, Feijoó Sánchez, B., en Camacho Vizcaíno, A., *Tratado*, cit., p. 163 con cita a la STS nº 1300/2009, de 23 de diciembre (FJ 5) y STS nº 974/2012, de 5 de diciembre (FJ 2).

⁹²¹ En este sentido ROBLES PLANAS de forma gráfica utiliza como ejemplo el caso del asesor fiscal de la empresa que, a juicio del autor, no responderá penalmente de un delito fiscal si introduce datos proporcionados por el administrador en la declaración del impuesto de sociedades sabiendo que son datos falsos que determinan lograr una menor cuota tributaria, Robles Planas, R., en Ragués I Vallès, R. / Robles Planas, R. (Dirs.), *Delito y empresa*, cit., p. 24; En sentido parecido, Feijoó Sánchez, B., en Camacho Vizcaíno, A., *Tratado*, cit., p. 158.

⁹²² Robles Planas, R., en Ragués I Vallès, R. / Robles Planas, R. (Dirs.), *Delito y empresa*, cit., p. 24.

supuestos delictivos que pueden darse en el ámbito empresarial. El *principio de competencia* despliega aquí sus efectos con plenitud.

En cuanto a la *imputación subjetiva*, también rigen las reglas para su aplicación en lo relativo a la calificación de la conducta de los sujetos que ejecutan hechos con relevancia penal cuando se hallan incardinados en el marco de una estructura societaria. En las relaciones jerárquicas, lo habitual será no apreciar su concurrencia imposibilitando así la fundamentación de la responsabilidad del subordinado por autoría o participación. Por lo general tendrá lugar cuando el subordinado ejecuta una acción objetivamente típica por orden de un directivo desconociendo que en su conducta concurren los elementos en que se basa la tipicidad (error), concurrencia que sí será conocida por el dirigente que ha dado la orden, o incluso, aun conociéndola, obra sin antijuricidad (estado de necesidad, miedo insuperable o cumplimiento de un deber). Se trata de los casos de instrumentalización del subordinado por el directivo en los que la figura de la *autoría mediata* podría conducir a soluciones adecuadas⁹²³. No obstante, ello no quiere decir que no sea perfectamente posible la imputación subjetiva en el subordinado. Dependerá del conocimiento o desconocimiento que aquel tuviera de la comisión del delito o la contribución a su producción cuando se motiva por las instrucciones del superior. Existen supuestos, obviamente, en los que el subordinado desplegará una *conducta ejecutiva* y será responsabilizado por ello sin mayores dificultades en tanto que sujeto *autorresponsable*, ya sea como autor, ya como partícipe. Piénsese en el subordinado que ejecuta directamente un delito en el que no actúa motivado por un error, el miedo o la coacción que sobre él pueda ejercer un superior jerárquico garante de la esfera de competencia a la que pertenece y es plenamente conocedor de la antijuricidad de su conducta.

En sintonía, o en paralelo si se prefiere, con la idea anterior, en los estratos superiores de la escala jerárquica societaria no ocurrirá lo mismo. Al margen de los casos en los que el superior ejecuta directamente el hecho delictivo, cuando su actuación no es ejecutiva sino de no evitación en su esfera de *competencia*, no solo podrá afirmarse la existencia de imputación objetiva en el directivo, sino también, junto con ello, la vigencia del principio de *jerarquía*. En efecto, en ese ámbito se identifican posiciones de deber que se caracterizan por albergar obligaciones de control y eliminación de determinados riesgos en la parcela de actividad que el sujeto tiene atribuida en concreto. A contrario de lo que ocurría con el estrato inferior, aquí el *principio de competencia* sí permitiría afirmar la responsabilidad de aquellos que han asumido determinados deberes en su esfera de organización funcional. De ese modo, la responsabilidad del *subordinado* podría ser negada (o al menos minorada) en favor de la del directivo o superior jerárquico del que depende, y que intencionadamente guió o permitió su forma de actuar delictiva. Ítem más, estos sujetos tienen un deber específico de vigilancia, control y evitación de las conductas antijurídicas de los subordinados que les sitúa en una *posición de garantía* respecto de la actividad de aquellos, siempre y cuando esté incardinada en su ámbito organizativo o competencial⁹²⁴. Puede advertirse, sin mayor esfuerzo, la quiebra del *principio de confianza*⁹²⁵ en las relaciones jerárquicas de arriba

⁹²³ Faraldo Cabana, P., en Quintero Olivares, G. / Morales Prats, F. (Coords.), *Estudios de Derecho Ambiental*, cit., p. 471.

⁹²⁴ Sobre la responsabilidad del administrador por omisión del deber de vigilancia, véase Silva Sánchez, J.M., *Fundamentos*, 2ª edición, cit., p. 148 y ss.

⁹²⁵ El *principio de confianza* sugiere que la posibilidad de confiar en la conducta correcta de los demás intervinientes, deja fuera de su deber de cuidado la posible conducta incorrecta de los terceros, permitiéndoles en definitiva estar pendientes de sus propias tareas y no de las tareas de los demás, en

abajo (*top down*) entre directivos y subordinados que sí rige en las relaciones entre iguales en los que cabe predicar una relación horizontal como se ha dicho. Sobre esta cuestión volveré más adelante cuando se analicen los principios de confianza y desconfianza en el marco de la delegación de funciones y los grupos de garantes.

En definitiva, como idea en abstracto, al tratarse de relaciones jerarquizadas donde opera el *principio de competencia* en sentido restrictivo, ahora las conductas con mayor relevancia para el Derecho Penal serán aquellas desplegadas por el responsable del ámbito de organización en concreto y en el que se incardina la actividad funcional del subordinado⁹²⁶. Cabe afirmar pues, que los *subordinados*, pueden llegar a no ser responsables por actos de ejecución, bien por mantenerse en una posición de neutralidad (conductas neutrales) que desplaza esa responsabilidad a los superiores jerárquicos de los que dependen, bien por desconocer que en su conducta concurren los elementos en que se basa la tipicidad (supuestos de error), o bien por obrar sin antijuricidad mediante coacción o miedo (estado de necesidad, miedo insuperable o cumplimiento de un deber). Ahora bien, ello no quiere decir que siempre y en todo caso pueda disculparse la conducta del subordinado por su actuar delictivo. Partiendo del *principio de autorresponsabilidad*⁹²⁷, será necesario valorar, en cada caso las circunstancias concretas para determinar si la atribución de responsabilidad a la cúspide empresarial excluye o no la imputación de subordinados ubicados en la esfera organizativa en cuestión, los cuales, de ser negativa la respuesta, podrán ser considerados entonces *coautores* o *partícipes*⁹²⁸.

2.1.2. Competencia amplia de los administradores: Posición de garantía y comisión por omisión.

La competencia limitada de los subordinados y la posición de neutralidad que puede predicarse de aquellos antes vista, lleva necesariamente a plantear la cuestión de la *posición de garantía*⁹²⁹ y la responsabilidad por *omisión impropia* de los administradores o los integrantes del consejo de administración, o en su caso superiores jerárquicos, por la no evitación de hechos delictivos cometidos por sus empleados cuando se hallaban en una situación en la que hubieran podido y

Maraver Gómez, M., «*El principio de confianza como criterio de imputación en el ámbito de la empresa*», en Demetrio Crespo, E. (Dir.) / De la Cuerda Martín, M. / García de la Torre, F. (Coords.), *Derecho penal económico*, cit., p. 181; Véase un amplio estudio sobre del principio de confianza en, Maraver Gómez, M., *El principio de confianza en el Derecho Penal. Un estudio sobre la aplicación del principio de autorresponsabilidad en la teoría de la imputación objetiva*, 2009; Por su parte, la STS nº 84/2010, de 18 de febrero (FJ 16) lo define como un supuesto de ruptura de la imputación objetiva: «*conforme al cual no se imputarán objetivamente los resultados producidos por quien ha obrado confiando en que otros se mantendrán dentro de los límites del peligro permitido*».

⁹²⁶ Véase en sentido parecido Silva Sánchez, J.M., *Fundamentos*, 2ª edición, cit., p. 94.

⁹²⁷ Históricamente, el *principio de autorresponsabilidad* se ha utilizado para excluir la causalidad o la imputación objetiva en aquellos casos en los que la producción del resultado lesivo se encuentra mediada por la conducta incorrecta de una tercera persona responsable, alegando que, por principio, no puede responderse de lo que es obra de un tercero, en Maraver Gómez, M., en Demetrio Crespo, E. (Dir.) / De la Cuerda Martín, M. / García de la Torre, F. (Coords.), *Derecho penal económico*, cit., p. 188.

⁹²⁸ En este sentido, Corcoy Bidasolo, M., en Demetrio Crespo, E. (Dir.) / De la Cuerda Martín, M. / García de la Torre, F. (Coords.), *Derecho penal económico*, cit., p. 94.

⁹²⁹ Sólo aquellas personas que tienen una especial vinculación con el bien jurídico protegido pueden ser consideradas garantes de la integridad de ese bien jurídico, aunque no exista un precepto legal, contrato o actuar precedente concreto que fundamente ese deber, Muñoz Conde, F., *Teoría*, 5ª edición, cit., p. 54.

debido hacerlo⁹³⁰. En efecto, en el juicio de *imputación objetiva*, la primera cuestión que deberá constatar, ya se trate de delitos activos u omisivos, es si el sujeto cuya conducta se esta enjuiciando detenta una posición de garantía con respecto al riesgo típicamente desaprobado. Debe valorarse, si las conductas delictivas y la puesta en peligro o lesión del bien jurídico protegido por un tercero se encuentran en su ámbito de competencia para poder atribuirle responsabilidad por ello. De lo contrario, podrá hacerse responsable, en su caso, de un delito de omisión pura sobre la base de la infracción de un deber general positivo. A este respecto conviene significar ya en este preciso momento que la figura de la *posición de garante* ha sido admitida por la doctrina mayoritaria en el ámbito de la criminalidad empresarial⁹³¹.

En el modo de operar clásico de la doctrina, la construcción de la responsabilidad de los *administradores* pivotaba entorno a las estructuras de imputación *activas*. Sin embargo, puede afirmarse hoy que ese eje ha dejado de tener la misma relevancia en el ámbito de la empresa, y en concreto respecto de la figura de los administradores, desechándose la validez de los criterios de imputación clásicos de autoría y participación fundamentados en los *delitos de acción*⁹³². Atrás queda el antiguo debate sobre si es posible fundamentar respecto de los administradores una *autoría mediata*⁹³³ (activa) por los delitos cometidos en la empresa, dejando paso a nuevas construcciones de la autoría basadas en otros criterios distintos de imputación. Buena parte de la doctrina ha oscilado entre la negación de esa posibilidad, la *autoría mediata* (activa), decantándose por figuras como la *inducción* o la *coautoría* en el plano vertical, y su confirmación, optando por construcciones más complejas como la *autoría mediata por dominio de la*

⁹³⁰ Hay que matizar en este punto que la posición de garantía no implicaría la obligación de evitar cualquier delito cometido en la empresa, sino únicamente los conocidos como «*delitos vinculados al establecimiento*», en Demetrio Crespo, E., «*Sobre la posición de. Garante del empresario por la no evitación de delitos cometidos por sus empleados*», en Serrano Piedecabras, J.R. / Demetrio Crespo, E. (Dirs.), *Cuestiones actuales de Derecho penal económico*, 2008, p. 69.

⁹³¹ Entre otros muchos, Gracia Martín, L., *El actuar en nombre de otro en Derecho Penal I. Teoría General*, 1ª Edición, 1985, p. 379 y ss.; Mir Puig, S. / Luzón Peña, D.M. (Coords.), *Responsabilidad penal de las empresas y sus órganos y responsabilidad por el producto*, 1996, p. 99 y ss.; Bacigalupo Zapater, E., «*La posición de garante en el ejercicio de vigilancia en el ámbito empresarial*», en el mismo (Dir.), *La responsabilidad penal de las sociedades*, 1995, p. 68 y ss.; Feijóo Sánchez, B., *Derecho penal de la empresa e imputación objetiva*, 2007, p. 84 y ss.; Silva Sánchez, J.M., «*Criterios de asignación de responsabilidad en estructuras jerárquicas*», en Bacigalupo Zapater, E. (Dir.), *Empresa y delito en el nuevo Código Penal*, 1997, p. 9 y ss.; Lascuráin Sánchez J.A., «*Fundamento y límites del deber de garantía del empresario*», *Jornadas en honor del profesor Klaus Tiedemann*, UAM, 1995, p. 211 y ss.; Peñaranda Ramos, E., «*Autoría y participación en la empresa*», en Demetrio Crespo, E. / Serrano Piedecabras, J.R. (Dirs.), *Cuestiones actuales*, cit., p. 179 y ss.; Gómez Martín, V., *La responsabilidad penal individual*, cit., p. 52.

⁹³² En este sentido, Robles Planas, R., en Ragués i Vallès, R. / Robles Planas, R. (Dirs.), *Delito y empresa*, cit., p. 26; Corcoy Bidasolo, M., Demetrio Crespo, E. (Dir.) / De la Cuerda Martín, M. / García de la Torre, F. (Coords.), *Derecho Penal económico*, cit., p. 96; Gómez Martín, V., «*Delegación de competencias y compliance penal: un estudio sobre la transferencia y transformación de los deberes (de vigilancia) en el derecho penal económico*», *RFD-PUCP*, nº 85, 2020, pp. 115-138.

⁹³³ Art. 28 CP: «*Son autores quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento (...)*». El precepto equipara la *autoría mediata* con la *inmediata* o *directa* y es aquella en la que el autor no realiza directa y personalmente el delito, sino sirviéndose de otra persona, generalmente no responsable, que es quien la realiza. El criterio que permite sancionar al autor real y no a su instrumento es el *dominio del hecho*, siendo *autor mediato* quien domina la realización del delito, Muñoz Conde, F., *Teoría*, 5ª edición, cit., pp. 219-221; Véase ampliamente, Mir Puig, S., *Derecho Penal*, 10ª edición, cit., p. 390 y ss. (*in memoriam*).

*organización*⁹³⁴, es decir, la posibilidad de influir y controlar la realización de un evento delictivo a través de un aparato de poder desde su respectivo nivel funcional⁹³⁵. Sin embargo, todas estas figuras no parece que lleguen a incidir en el núcleo de la cuestión, que no es otro que el ámbito de responsabilidad en estructuras de imputación *omisivas*. A decir de ROBLES PLANAS⁹³⁶, la estructura fundamental que subyace a la posición de los administradores deberá gravitar en torno a la *autoría ejecutiva* y el establecimiento de posiciones jerárquicas diferenciadas que determinan inicialmente una configuración de las esferas de deber. De un lado, porque el *administrador* es precisamente el máximo competente para evitar que la determinación delictiva de un subordinado se traduzca en una realización típica. De otro, porque esa máxima competencia, incluso ejercida activamente, no se corresponde con el concepto y caracteres propios de la instrumentalización en la *autoría mediata*, ni tampoco con las figuras de *inducción* o *coautoría*. Aquellas aportaciones activas a la comisión de delitos por parte de los administradores no pueden ser analizadas desde la óptica del *dominio del hecho*, ya que es en la empresa donde se observa con mayor claridad que el poder fáctico de organización no puede llegar a fundamentar por sí mismo la imputación de responsabilidad. De ahí que la discusión de la responsabilidad de los administradores por buena parte de la doctrina se haya centrado en la *posición de garante* de aquellos y el recurso a la estructura de la *comisión por omisión* para atribuirles responsabilidad por la no evitación de las conductas antijurídicas de los subordinados cuando estaban en disposición de hacerlo⁹³⁷.

⁹³⁴ Esta figura trae origen en las cuatro formas de *autoría mediata* que fueron planteadas por ROXIN: mediante coacción, a través de empleo de jóvenes o inimputables, por error y mediante la utilización de aparatos de poder organizados o «*dominio por organización*» cuyas notas características son: el dominio de la organización por parte de los autores mediatos; la fungibilidad o sustituibilidad de los ejecutores y que se trate de aparatos de poder que actúen como un todo al margen del Derecho (desvinculación del derecho). Esta última forma de autoría fue concebida por el autor en 1963 para los supuestos criminales de lesa humanidad en los que la autoría tradicional y sus teorías clásicas de imputación impedían atribuir responsabilidad penal a los altos mandos de organizaciones criminales fuertemente jerarquizadas, véase Roxin, C., *Autoría y dominio del hecho en Derecho Penal*, 1998, p. 151 y ss. y 259 y ss.

⁹³⁵ Para MUÑOZ CONDE no es fácilmente aplicable la tesis de la autoría mediata sirviéndose de un aparato de poder, o, por lo menos su aplicación exigiría hacer algunas correcciones. Para este autor, el requisito que plantea mayores problemas para ser aplicada esta forma de autoría en el ámbito empresarial es el de la *fungibilidad* de los meros ejecutores, pues con frecuencia no se trata de un ejecutor anónimo intercambiable arbitrariamente, sino una persona que posee conocimientos especiales que lo hacen difícilmente sustituible. Del mismo modo, difícilmente puede justificarse la concurrencia del requisito de la desvinculación del ordenamiento jurídico, pues no resulta equiparable una organización empresarial al aparato de poder de una organización criminal, y mucho menos, a una organización criminal de carácter estatal o paraestatal, estructuras para las que fue concebida esta tesis originalmente, Muñoz Conde, F., *Teoría*, 5ª edición, cit., pp. 241-242.

⁹³⁶ Robles Planas, R., en Ragués i Vallès, R. / Robles Planas, R. (Dir.), *Delito y empresa*, cit., p. 26.

⁹³⁷ Véase, por todos, Gómez Martín, V., *La responsabilidad penal individual*, cit., p. 52 y ss.

La construcción de la *posición de garantía*⁹³⁸ de los administradores debe encauzarse observando las reglas generales de la atribución de responsabilidad por actos propios de organización⁹³⁹. Difícilmente puede afirmarse que los sujetos que son titulares de un ámbito organizativo no ostentan deberes de aseguramiento frente a los riesgos que allí se producen, incluso negativos, derivados de determinados objetos o actividades. Quien ostenta el deber de impedir los riesgos ha de procurar que en su ámbito organizativo no se produzcan los perjuicios para los demás. El fundamento del *deber de garante* reside entonces en el derecho de configurar el propio ámbito de organización con exclusión de otros sujetos. Y ese deber, lógicamente, quedará restringido al cumplimiento de las exigencias que propugna el *riesgo permitido*⁹⁴⁰. Ahora bien, en la empresa, el ámbito de organización de los *administradores* se caracteriza por lo general por la existencia de otros sujetos jerárquicamente dependientes (subordinados) quienes serán los que llevarán a cabo las conductas delictivas materiales. No es difícil advertir, pues, que el deber de garante de los administradores incluirá necesariamente el aseguramiento de los riesgos provocados por el comportamiento peligroso de tales sujetos subordinados. Esto es, la evitación del *riesgo jurídicamente desaprobado* generado por el subordinado ubicado en su esfera de competencia. A pesar de que se ha discutido en este punto la presencia del *principio de autorresponsabilidad* en el que el subordinado es un sujeto por sí mismo responsable, provocando ciertas dificultades para fundamentar la responsabilidad de los administradores derivada de la posición de garante, nada impide afirmar en determinadas situaciones que la esfera de responsabilidad de los administradores se encuentra vinculada a la de otros sujetos jerárquicamente dependientes. Sin ser exhaustivo, de un lado, cuando los propios administradores intervienen en el comportamiento delictivo de los subordinados. De otro, cuando el uso de objetos peligrosos por terceros genera el deber de aseguramiento en los titulares de la esfera de organización a la que pertenece el objeto peligroso.

Sentado todo cuanto antecede, afirma SILVA SÁNCHEZ⁹⁴¹ que la determinación de la medida de la responsabilidad penal de los administradores de una sociedad ha de partir de la concreta estructura organizativa de la empresa, siempre teniendo en cuenta los criterios organizativos que, además de orientar la actividad empresarial, también contribuyen a la delimitación de las esferas

⁹³⁸ La *posición de garantía* de los administradores sociales tiene una doble dimensión: una dimensión *ad intra*, orientada a la evitación de resultados lesivos para la propia empresa, que hace del administrador un garante de protección; y una dimensión *ad extra*, orientada a la evitación de resultados lesivos que se produzcan sobre personas externas a partir de la actividad de los miembros de la propia empresa, en cuya virtud el administrador aparece como un garante de control, Silva Sánchez, J.M., *Fundamentos*, 2ª edición, cit., p. 198; Gómez Martín, V., *La responsabilidad penal individual*, cit., p. 52.

⁹³⁹ De esta opinión, Robles Planas, R., en Ragués i Vallès, R. / Robles Planas, R. (Dirs.), *Delito y empresa*, cit., p. 24; Corcoy Bidasolo, M., en Demetrio Crespo, E. (Dir.) / De la Cuerda Martín, M. / García de la Torre, F. (Coords.), *Derecho Penal económico*, cit., p. 100; Peñaranda Ramos, E., en Demetrio Crespo, E. / Serrano Piedecabras, J.R. (Dirs.), *Cuestiones actuales*, cit., p. 182; Bolea Bardón, C., «*Tendencias sobre autoría y participación en el ámbito de la criminalidad empresarial*», en Luzon Peña, D.M. (Dir.), *Derecho Penal del Estado Social y Democrático de Derecho. Libro homenaje a Santiago Mir Puig*, 2010, p. 764 y ss.

⁹⁴⁰ El *riesgo permitido* significa que la conducta, aunque formalmente típica, se encuentra asumida por el ordenamiento jurídico conforme a la configuración vigente de la sociedad; es decir, se trata de una conducta permitida por el orden primario preexistente al ordenamiento penal, entendido éste como orden secundario que tiene un carácter fragmentario y subsidiario, Feijóo Sánchez, B., en Camacho Vizcaíno, A., *Tratado*, cit., p. 147.

⁹⁴¹ Silva Sánchez, J.M., *Fundamentos*, 2ª edición, cit., p. 96.

de competencia. Por ello, es necesario acudir no solo a las reglas de *jerarquía y división del trabajo*, sino, además, a la conocida como *delegación de funciones o competencias*. En conexión con lo anterior, se admite que los administradores respondan en *comisión por omisión* por el comportamiento delictivo de los subordinados jerárquicamente dependientes, en tanto en cuanto, aquellos operen en la misma esfera de organización, generen un riesgo jurídicamente desaprobado y se omita por parte de los administradores el ejercicio de las facultades de control de los factores de riesgo asumidas o no se actúe para impedir la lesión del bien jurídico derivada del riesgo creado⁹⁴². A decir de CORCOY BIDASOLO⁹⁴³, respecto de los eslabones intermedios y de los ejecutivos y administradores resulta adecuada la imputación por *omisión* a partir de la existencia de una *posición de garantía* en base a la competencia sobre el riesgo derivada de la delegación. En tal sentido valga como referencia la posición del TS al respecto en la STS nº 1193/2010, de 24 de febrero⁹⁴⁴ cuando expone lo siguiente:

«(...) no existe ninguna razón de peso para excluir la responsabilidad penal del superior que conoce la ejecución del acto antijurídico del inferior, cometido, tanto dentro del ámbito de funciones de este último como de las facultades de supervisión del superior, y, pudiendo hacerlo, no ejerce sus facultades de control o no actúa para evitarlo. O, dicho con otras palabras, elige permanecer pasivo sin requerir más información y sin ejercer sus facultades superiores (...). Por lo tanto, el directivo que dispone de datos suficientes para saber que la conducta de sus subordinados, ejecutada en el ámbito de sus funciones y en el marco de su poder de dirección, crea un riesgo jurídicamente desaprobado, es responsable por omisión si no ejerce las facultades de control que le corresponden sobre el subordinado y su actividad, o no actúa para impedirla».

Lo antes dicho exige a mi juicio una matización absolutamente necesaria. La responsabilidad de los administradores por la conducta delictiva de los subordinados no entraña, de ningún modo posible, una asunción de responsabilidad por el comportamiento de terceros (responsabilidad por el hecho de otro), pues esa responsabilidad deviene proscrita en virtud de las exigencias derivadas del principio de culpabilidad⁹⁴⁵. Como acertadamente expone ROBLES PLANAS⁹⁴⁶, más bien se trata de una responsabilidad por el ámbito de organización que le es atribuible y que ha resultado ampliado con motivo de la incorporación a esa esfera organizativa de determinados sujetos que desarrollan su actividad en el y para el y en la que ostenta un deber de evitación de riesgos jurídicamente desaprobados.

2.3. La competencia en la esfera horizontal.

Del mismo modo que en las relaciones *verticales* resulta compleja la atribución de responsabilidad penal a los sujetos que se encuentran vinculados por el *principio de jerarquía*, en las relaciones *horizontales* también supone una gran complejidad atribuir responsabilidad a los sujetos vinculados por el principio de *división del trabajo*. Es necesario establecer qué criterios son válidos para determinar la responsabilidad desde un doble prisma: de un lado, quien de entre

⁹⁴² Gómez Martín, V., *La responsabilidad penal individual*, cit., p. 52.

⁹⁴³ Corcoy Bidasolo, M., en Demetrio Crespo, E. (Dir.) / De la Cuerda Martín, M. / García de la Torre, F. (Coords.), *Derecho Penal económico*, cit., p. 95.

⁹⁴⁴ STS nº 1193/2010, de 24 de febrero (FJ 3).

⁹⁴⁵ STS nº 607/2010, de 30 de junio (FJ 1).

⁹⁴⁶ Robles Planas, R., en Ragués i Vallès, R. / Robles Planas, R. (Dirs.), *Delito y empresa*, cit., p. 26.

los directivos que se encuentran en *posición de garantía* respecto a un riesgo específico han conculcado los deberes de evitación que ostentan, y de otro; si en los niveles inferiores los subordinados tienen entre sí deberes recíprocos de garantía y cómo operaría la existencia o inexistencia de aquellos a la hora de atribuir la responsabilidad.

Así pues, cuando las relaciones interpersonales no sean de *verticalidad* sino de *horizontalidad*, la regla general será negar la existencia de deberes de vigilancia y control, habida cuenta de que regirá el *principio de competencia* en toda su extensión, merced al cual, cada sujeto será responsable de su propia esfera organizacional⁹⁴⁷. De ahí que pueda afirmarse que, en las *relaciones horizontales* será de aplicación, en líneas generales, las figuras de *autoría* y *coautoría* al derivar el dominio del hecho de las competencias que ostente el sujeto en relación con la actividad en cuyo ámbito se comete el delito⁹⁴⁸. Sin perjuicio de que sea factible y no descartable que el ejecutor pueda ser considerado *partícipe* si no tiene una competencia efectiva por carecer de capacidad de decisión o incumple deberes de mera información⁹⁴⁹.

2.3.1. Relaciones horizontales entre garantes.

Una de las características que presentan las estructuras societarias es que no todos los sujetos implicados saben, ni tienen el deber de saber, todo lo que sucede en el marco de la actividad mercantil de la empresa (delimitación objetiva de ámbitos competenciales, de organización o esferas)⁹⁵⁰. Algo que fundamenta, sobre la base de la noción de *división del trabajo*, la vigencia del conocido como *principio de confianza*. Esto es, la posibilidad de que los sujetos confíen, y por tanto desconozcan, totalmente o en buena medida, los ámbitos de gestión atribuidos a otros (separación estricta de esferas)⁹⁵¹. Esa posibilidad de confianza, y por ende desconocimiento, es lo que permite afirmar, como regla general, la ruptura de la *imputación objetiva* y la consecuente exclusión de responsabilidad de aquellos sujetos captados en la estructura societaria que desconocen la comisión de delitos en otras esferas de competencia con las que cabría establecer

⁹⁴⁷ Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal económico*, PG, 6ª edición, cit., pp. 677-678; en sentido parecido Silva Sánchez, J.M., *Fundamentos*, 2ª edición, cit., p. 128; Gómez Martín, V., *La responsabilidad penal individual*, cit., pp. 23-24.

⁹⁴⁸ En este sentido puntualiza DEMETRIO CRESPO que la progresiva normativización del concepto de *coautoría*, que en principio aparecía limitado en el plano horizontal a personas que comparten un mismo nivel de competencia, se ensancha cada vez más y se ve desdibujado en sus límites principales, en Demetrio Crespo, E., en el mismo / Serrano Piedecabras, J.R. (Dirs.), *Cuestiones actuales*, cit, p. 63.

⁹⁴⁹ Corcoy Bidasolo, M., en Demetrio Crespo, E. (Dir.) / De la Cuerda Martín, M. / García de la Torre, F. (Coords.), *Derecho Penal económico*, cit., p. 103.

⁹⁵⁰ Feijóo Sánchez, B., en Camacho Vizcaíno, A., *Tratado*, cit., p. 158; en el mismo sentido, Ragués I Vallès, R., en el mismo / Robles Planas, R. (Dirs.), *Delito y empresa.*, cit., pp. 100-101;

⁹⁵¹ A ese respecto indica acertadamente SILVA SÁNCHEZ que la *confianza* rige tanto, en el plano vertical, en la relación de abajo a arriba, esto es, del inferior con el superior jerárquico, como en el horizontal con otro superior jerárquico paralelo al propio, Silva Sánchez, J.M., *Fundamentos*, 2ª edición, cit., p. 151; Por su parte, RAGUÉS I VALLÉS amplía esa visión del principio de confianza hacia cualquier sujeto integrante del entramado societario con el que quepa establecer una relación horizontal, esto es, relaciones entre iguales, Ragués i Vallès, R., en el mismo / Robles Planas, R. (Dirs.), *Delito y empresa.*, cit., p. 101; el mismo, «*Responsabilidad penal de las personas físicas*», en VV.AA., *Memento práctico. Penal económico y de la empresa*, 2016 p. 29 y ss.

una relación horizontal en el ámbito organizativo⁹⁵². De ahí que, en el marco de las relaciones horizontales, el *principio de competencia* también puede llegar a motivar posiciones de *neutralidad* derivadas de la *división del trabajo*, del mismo modo que ocurre en las relaciones verticales como se ha visto. Especialmente, cuando se trata de niveles inferiores. Allí es donde con mayor claridad se evidencia que los deberes que en el marco de la esfera de organización incumben a un garante no alcanzan a otro que no lo es.

Partiendo de ahí, cabe afirmar, inicialmente, que las relaciones entre directivos situados en el mismo plano horizontal se hallan, por lo general, regidas por el *principio de separación de esferas* salvo alguna excepción⁹⁵³. Aquellos sujetos garantes situados en una relación horizontal no tienen deberes de vigilancia y control entre ellos en virtud del principio de competencia, y por ello, pueden confiar en la correcta actuación unos respecto de los otros y quedar así al margen de responsabilidad por los delitos cometidos en esferas que no les competen. En palabras de SUÁREZ GONZÁLEZ⁹⁵⁴, nadie tiene la obligación de que los demás se comporten de manera correcta sino solo de comportarse él conforme a derecho. Ahora bien, cuando se trata de órganos colegiados (consejo de administración), la cuestión puede ser algo distinta. Si bien no tienen el deber de organizar mecanismos recíprocos de vigilancia sobre las conductas que realizan unos y otros, si un consejero adquiere el conocimiento, aunque sea en términos de probabilidad, de la comisión de un delito por parte de otro, puede ser hecho responsable por *omisión* de dicho delito si, teniendo capacidad para hacerlo, no lo evita. Se incluyen aquí los supuestos en los que se incurre voluntariamente en una situación de *ignorancia deliberada*⁹⁵⁵. Casos en los que pudiendo y debiendo conocer se decide conservar la condición de *ignorante* voluntariamente, adoptando una conducta *pasiva* que no impida el hecho delictivo o lo perpetúe⁹⁵⁶.

En efecto, de forma mayoritaria si bien se niega en la doctrina la existencia de deberes de vigilancia recíproca entre garantes situados en un mismo nivel jerárquico (horizontal), se admite como límite al *principio de confianza* la adquisición de conocimiento respecto de la comisión de un delito por parte de otro administrador o consejero. Se afirma que a partir del momento en que uno de los garantes horizontales detecta un *déficit organizativo* en otro, ya no puede confiar en que no llevará a cabo una conducta delictiva y surge la obligación de actuar para evitar la comisión del delito, pues no deja de ser garante (originario) aunque no exista un deber de vigilancia de unos

⁹⁵² En este sentido, Ragués I Vallès, R., en el mismo / Robles Planas, R. (Dirs.), *Delito y empresa.*, cit., p. 101.

⁹⁵³ Silva Sánchez, J.M., «Deberes de vigilancia y compliance empresariales», en Kuhlen, L. / Montiel, J.P. / Ortíz de Urbina Gimeno, I., *Compliance y teoría del Derecho Penal*, 2013, pp. 93-97.

⁹⁵⁴ Suárez González, C., «Participación en las decisiones del consejo de administración de una sociedad y responsabilidad penal», *CDJ-CGPJ*, nº 8, 1994, p. 55.

⁹⁵⁵ Hay que tener en cuenta que existen algunas resoluciones que niegan que la expresión *ignorancia deliberada* sea dogmática y conceptualmente adecuada por incurrir en una *contraditio in terminis* dado que si se tiene intención de ignorar es porque, en realidad, se sabe lo que se ignora. Nadie puede tener intención sobre lo que no sabe: Véase el caso paradigmático de la STS nº 797/2006, de 20 de julio (FJ 16).

⁹⁵⁶ Véase sobre *ignorancia deliberada* en los miembros del consejo de administración, Ragués i Vallès, R., en el mismo / Robles Planas, R. (Dirs.), *Delito y empresa.*, cit., pp. 100-101.

garantes frente a los otros⁹⁵⁷. En consecuencia, el efecto exonerador (ruptura de imputación objetiva) derivado de la *confianza* se vería matizado. El mero hecho de que en ese ámbito todos los miembros integrantes del órgano ostenten una posición de garante originaria los hace responsables de mantener a la organización libre de riesgos derivados del desarrollo de la actividad mercantil. Y, por tanto, como afirma CORCOY BIDASOLO⁹⁵⁸, el *principio de confianza* puede llegar a revertir en *desconfianza* si existen *indicios* de que puede estarse cometiendo un delito por otro garante.

Ese es el criterio que se ha venido manteniendo por la doc. may.⁹⁵⁹, y que fue inicialmente asumido, aunque con menor grado de desarrollo, por el TS en la destacada sentencia STS nº 234/2010, de 11 de marzo⁹⁶⁰, con un importante voto particular, donde el Alto Tribunal aborda la cuestión respecto a la existencia o no de deberes de vigilancia entre los miembros del consejo de administración, negando la existencia de una posición de garante de unos respecto de los otros:

«(...) En cuanto al deber jurídico, que en el caso se deriva de la ley, los recurrentes, al igual que el autor activo, eran miembros del Consejo de Administración. Como tales debían desempeñar su cargo con la diligencia de un ordenado empresario y de un representante leal e informarse diligentemente sobre la marcha de la sociedad (artículo 127 de la LSA). Pero esa condición no les hace penalmente responsables de todos los actos delictivos cometidos por los demás miembros del Consejo que de alguna forma se relacionen con la actividad de la sociedad, pues no existía una obligación especial de vigilancia respecto de todas y cada una de las actividades de aquellos que fueran más allá de lo autorizado, en relación con la actividad propia de la sociedad y con las normas que la regulan. Los recurrentes no ocupaban respecto del autor activo una posición de superioridad que les confiriera alguna autoridad sobre aquel. Eran, al igual que él, miembros del Consejo de Administración, aunque cada uno ejecutara funciones diferentes (...) No existía pues, posición de garante, ya que los recurrentes no tenían la obligación de vigilar la actividad de los demás miembros del Consejo de Administración en la ejecución de las actividades propias del giro de la sociedad hasta el extremo de comprobar que no aprovechaban su cargo para cometer alguna acción delictiva»⁹⁶¹.

⁹⁵⁷ Silva Sánchez, J.M., en Kuhlen, L. / Montiel, J.P. / Ortíz de Urbina Gimeno, I., *Compliance*, cit., pp. 93-97.

⁹⁵⁸ Corcoy Bidasolo, M., Demetrio Crespo, E. (Dir.) / De la Cuerda Martín, M. / García de la Torre, F. (Coords.), *Derecho Penal económico*, cit., p. 102.

⁹⁵⁹ Entre otros, Silva Sánchez, J.M., *Fundamentos*, 2ª edición, cit., p. 208 y ss.; el mismo, «Deberes de los miembros de un consejo de administración (a propósito de la STS núm. 234/2010 (Sala de lo Penal)», de 11 de marzo», *RAD-InDret*, 2011; el mismo, en Kuhlen, L. / Montiel, J.P. / Ortíz de Urbina Gimeno, I., *Compliance*, cit., p. 93-97; Bolea Bardón, C. / Gómez Martín, «La organización de la actividad mercantil como presupuesto de la determinación de la responsabilidad penal individual de la empresa», en Corcoy Bidasolo, M. / Gómez Martín, V. (Dirs.), *Derecho penal económico y de empresa*, cit., p. 47-48; Corcoy Bidasolo, M., Demetrio Crespo, E. (Dir.) / De la Cuerda Martín, M. / García de la Torre, F. (Coords.), *Derecho Penal económico*, cit., p. 102; Feijóo Sánchez, B., *Derecho penal de la empresa*, cit., p. 193 y ss.

⁹⁶⁰ STS nº 234/2010, de 11 de marzo FJ 3.

⁹⁶¹ La sentencia cuenta con un voto particular del magistrado D. Enrique Bacigalupo Zapater que expresa el parecer contrario al criterio mayoritario de la Sala: «Desde el punto de vista de quien suscribe, por el contrario, un ordenado comerciante tiene la obligación de vigilar que otros miembros del consejo de administración no distraigan dinero de la sociedad. No habiendo delegación de funciones en el sentido del art. 141 LSA -como en el presente caso- ese deber incumbe a todos los miembros del consejo de

Por otro lado, un sector de la doctrina que puede decirse minoritario niega cualquier restricción del *principio de separación de esferas* que rige en las relaciones horizontales entre administradores o directivos en los casos de *especialización*⁹⁶². En virtud de esta postura, la *especialización* sólo puede operar si se desvincula a los garantes originarios de su posición de garantía en relación con el concreto ámbito de actuación del garante especializado. A salvo quedarían los supuestos de doble aseguramiento, caracterizados por la necesidad de establecer un mecanismo de compensación de los posibles fallos de otro garante cuando se trata de actividades especialmente peligrosas⁹⁶³.

2.3.2. Relaciones horizontales entre subordinados.

Ya se ha referido que en el ámbito empresarial la idea básica es la de *competencia* o *separación de esferas* dentro de la organización. La asignación de ámbitos de responsabilidad con respecto a la gestión concreta de riesgos o el cumplimiento específico de deberes. De ahí la importancia de la delimitación objetiva dentro de las organizaciones de ámbitos competenciales, de organización o de esferas (departamentalización) a los efectos de imputación penal.

Dentro de una empresa los comportamientos y actividades que se llevan a cabo no son incumbencia de todos los miembros que la componen. Obviando lógicamente a los administradores. Las relaciones interpersonales se rigen por el principio de estricta separación de esferas (o principio de competencia) y ello no permite fundamentar la existencia de un deber especial de neutralización de riesgos o evitación de resultados producidos en esferas de organización ajenas. Los empleados que pertenecen a una determinada área o departamento carecen de deberes con respecto a las actividades que otros empleados de su mismo nivel jerárquico lleven a cabo en su propia área o departamento. No se trata ya de que confíen (principio de confianza) en que sus compañeros desarrollen correctamente las actividades que contractualmente tienen encomendadas en sus respectivas áreas, es que carecen de competencia sobre aquellas que les son ajenas. Por tanto, aquí no podrá hablarse de *coautoría*, sino de *autoría* y *participación*.

Entonces, aquel *subordinado* que lleve a cabo la conducta ejecutiva ilícita podrá ser responsable siempre que pueda afirmarse la imputación objetiva y subjetiva del resultado a su acción u omisión. De su parte, el *directivo* que ostenta la posición de garantía y los deberes de vigilancia y control sobre la esfera de competencia en la que se integra ese subordinado será responsable en atención a los criterios de imputación derivados del *principio de jerarquía*. Desde el *plano horizontal* entre subordinados, si otro de ellos integrado en una esfera de competencia distinta coadyuva a la conducta ejecutiva realizada por el compañero en su propia esfera de competencia, podrá ser considerado, todo lo más, como *partícipe*, mas no *coautor*, pues el *principio de competencia* impide tal consideración. Asimismo, en ningún caso ostentará deberes de

administración. Mucho más en el caso de una sociedad anónima cuyos tres socios ejercen conjuntamente la administración».

⁹⁶² Por todos, Ragués i Vallès, R., en el mismo / Robles Planas, R. (Dirs.), *Delito y empresa.*, cit., pp. 36 y 37.

⁹⁶³ Bolea Bardón, C. / Gómez Martín, «*La organización de la actividad mercantil...*», en Corcoy Bidasolo, M. / Gómez Martín, V. (Dirs.), *Derecho penal económico y de empresa*, cit., p. 48.

neutralización del riesgo creado en esa esfera de competencia ajena, pues no existe una posición de garantía entre ellos que obligue a desplegar la conducta exigida para evitar la materialización del riesgo en resultado lesivo.

2.4. Transmutación del principio de competencia a través del mecanismo de la delegación y la especialización.

El escenario de partida esbozado en los epígrafes anteriores puede reconfigurarse a través de dos mecanismos excepcionales especialmente vinculados en las estructuras societarias complejas tanto en el plano vertical como en el horizontal. Aunque ya referidos necesariamente por exigencias de la interconexión de conceptos, se trata de la *delegación de funciones* propia de las relaciones jerárquicas y la *especialización* vinculada a las relaciones horizontales. En lo que sigue, trataré de explicar las principales características de estos dos elementos para comprender mejor su operancia y la modificación del *principio de competencia* que pueden llegar provocar.

2.4.1. El mecanismo de delegación de funciones vinculado a las relaciones jerárquicas.

Explican BOLEA BARDÓN/GÓMEZ MARTÍN⁹⁶⁴, que en el ámbito empresarial no es posible concretar cuáles son los deberes que infringe el empresario o el administrador sin hacer referencia al fenómeno de la *delegación* en la empresa. La propia complejidad de la actividad empresarial lleva al órgano directivo a emplear el mecanismo de la *delegación* como medio de asegurar la no vulneración de sus deberes en el ámbito de su competencia. Cuanto más grande es una empresa más evidente resulta la necesidad de acudir a la *descentralización y delegación*.

Desde una perspectiva abstracta, siguiendo a MONTANER FERNÁNDEZ⁹⁶⁵, la *delegación* consiste en una técnica a través de la cual quien la acciona (delegante), tiene la posibilidad de descargarse de sus funciones y competencias iniciales traspasándolas o transfiriéndolas a otra persona (delegado). Desde una perspectiva más específica, mediante el mecanismo de la *delegación*, el administrador que, ostentará el estatus de delegante, transfiere sus competencias al subordinado jerárquicamente dependiente, asumiendo este último esa posición de garantía que originariamente ostentaba el primero. De esa forma, pasa entonces el delegado a desempeñar las funciones del ámbito de organización que le ha sido transferido como sujeto competente de mantener libre de riesgos para terceros el ámbito organizativo en cuestión. Se dice pues, que se produce una *mutación*, de modo que la delegación convierte al sujeto en quien recae en destinatario de la norma penal, mientras que la obligación original del delegante se transforma en un deber de controlar su cumplimiento por parte de otro⁹⁶⁶.

⁹⁶⁴ Bolea Bardón, C. / Gómez Martín, «*Delegación de funciones. Deberes de control y vigilancia*» en Corcoy Bidasolo, M. / Gómez Martín, V. (Dirs.), *Derecho penal económico y de empresa*, cit., pp. 81-82.

⁹⁶⁵ Montaner Fernández, R., en Ragués i Vallès, R. / Robles Planas, R. (Dirs.), *Delito y empresa*, cit., p. 64; En sentido parecido, Gómez Martín, V., *La responsabilidad penal individual*, cit., p. 63-64; el mismo, *RFD-PUCP*, cit., pp. 115-138; Silva Sánchez, J.M., *Fundamentos*, 2ª edición, cit., pp. 198 y 199; Demetrio Crespo, E., *Responsabilidad penal por omisión del empresario*, 2009, p. 107.

⁹⁶⁶ Demetrio Crespo, E., en Demetrio Crespo, E. / Serrano Piedecabras, J.R. (Dirs.), *Cuestiones actuales*, cit., p. 73 con cita a Meini, I., *Responsabilidad penal del empresario por los hechos cometidos por sus subordinados*, 2003, p. 367; Feijóo Sánchez, B., en Camacho Vizcaíno, A., *Tratado*, cit., p. 157.

La *delegación* como mecanismo de transferencia y transformación de competencias es una fuente de deberes penales de *garantía* (art. 11 CP)⁹⁶⁷. Lo anterior viene a significar, en pura lógica, de un lado, que el incumplimiento de las funciones delegadas (por el delegado) o la falta de control del delegado (por el delegante) pueden suponer un delito por el resultado que no se impide, y de otro, que el incumplidor de los deberes atribuidos podrá ser calificado como autor de ese delito. Consustancial a lo anterior es que pueden cometerse delitos por omisión en los que cabe exigir reproche penal, no ya por una mera pasividad en una función de control, sino en la existencia misma de un resultado. Incluso, si aquel ha sido provocado por otro⁹⁶⁸. En palabras más técnicas, cabe imputar objetivamente los resultados de la comisión de un delito indistintamente a *acciones* y *omisiones* y en grado de equivalencia (art. 11 CP como cláusula de equivalencia). Respecto a estas últimas, las *omisiones*, no es excesivo señalar que para imputar un resultado al sujeto no basta con la mera constatación de la causalidad hipotética de la omisión respecto del resultado producido y de la evitabilidad de este. Es necesario, además, que el sujeto tenga la capacidad de impedir la producción del resultado por mor de determinados deberes cuyo cumplimiento ha asumido⁹⁶⁹. Esto es, cuando corresponde al sujeto una específica función de protección del bien jurídico afectado o una función personal de control de una fuente de peligro. Ambas situaciones convierten entonces al sujeto en garante de la indemnidad del bien jurídico correspondiente (posición de garante)⁹⁷⁰.

Desde un plano subjetivo, el *acto de delegación* no solo podrá ser realizado por el empresario o administrador de la empresa (garante primario), sino que también estarán facultadas para tal fin las personas ubicadas en niveles o estratos inferiores al *top management* (garante secundario o residual)⁹⁷¹. Eso quiere decir que el recurso al mecanismo de la delegación no es exclusivo del garante primario de las fuentes de riesgo derivadas de la actividad económica de la empresa, sino que el círculo de sujetos con capacidad de delegación es más amplio alcanzando a otras esferas de organización inferiores dentro de la sociedad. Sea cual sea el estatus del delegante, a decir de LASCURAÍN SÁNCHEZ⁹⁷², la delegación provoca dos efectos principales que ya se ha enunciado líneas atrás: El primero y más evidente, es el de *generar un deber de seguridad* en el delegado que lo acepta. El segundo, más cuestionado, es el de *transformar el contenido del deber de seguridad* del delegante, que, tras la delegación, quedará restringido a un residual deber de vigilancia, corrección, sustitución y dotación de medios respecto del delegado⁹⁷³. Como refiere

⁹⁶⁷ Gómez Martín, V., *RFD-PUCP*, cit., p. 118.

⁹⁶⁸ Lascurain Sánchez J.A., «*La delegación,,,*», en Nieto Martín, A. / *et al.*, *Manual de cumplimiento penal*, cit., p. 167.

⁹⁶⁹ Muñoz Conde, F., *Teoría*, 5ª edición, cit., p. 53; Mir Puig, S., *Derecho Penal*, 10ª edición, cit., p. 327 (*in memoriam*).

⁹⁷⁰ Mir Puig, S., *Derecho Penal*, 10ª edición, cit., p. 327 (*in memoriam*).

⁹⁷¹ En sentido parecido, Bolea Bardón, C. / Gómez Martín, «*Delegación de funciones...»* en Corcoy Bidasolo, M. / Gómez Martín, V. (Dirs.), *Derecho penal económico y de empresa*, cit., pp. 82-83.

⁹⁷² Lascurain Sánchez J.A., «*La delegación,,,*», en Nieto Martín, A. / *et al.*, *Manual de cumplimiento penal*, cit., p. 170.

⁹⁷³ En la doctrina no existe acuerdo unánime sobre el fundamento del deber residual de vigilancia y control del delegado por parte del delegante. La razón es que el delegado se muestra como un sujeto plenamente autorresponsable de forma que no se advertiría motivo alguno para instituir su vigilancia y control como si

PEÑARANDA RAMOS⁹⁷⁴, con la delegación no se extingue en todo caso el núcleo esencial del deber de garante primario, consistente en garantizar la observancia del cuidado necesario para evitar en la medida de lo posible y exigible que del círculo de la organización de la empresa se deriven daños para terceros. Tan es así que ese deber remanente de control del delegante podrá ser a su vez delegado en personas con una determinada especialización cuya función tendrá por objeto controlar al delegado en nombre del delegante.

Al hilo de esa transformación de deberes, merece la pena diferenciar el *acto de delegación* del *acto de transmisión de competencias*, pues no tienen el mismo alcance ni las mismas consecuencias materiales. Suscribiendo las palabras de MONTANER FERNÁNDEZ⁹⁷⁵, mientras que una *transmisión* implica la desvinculación por parte del transmisor de aquello transmitido y la correspondiente liberación de responsabilidad respecto a lo transmitido, en la *delegación*, el delegante da a otra persona la jurisdicción, el poder o autoridad sobre algo que sigue permaneciendo en el ámbito de su propiedad, sin que se produzca enajenación de competencias alguna respecto al delegado. Simplemente se realiza el traspaso de responsabilidad que no supone, en todo caso, una exoneración de cualquier tipo de responsabilidad respecto a lo que ha sido delegado, sino cierta relajación de sus competencias. Es decir, tiene lugar una transformación de las esferas de responsabilidad individual tanto del sujeto considerado delegante como del sujeto considerado delegado. Asimismo, siguiendo la estela de la citada autora⁹⁷⁶, también es posible diferenciar entre *delegación de funciones o competencias* y el *encargo de la ejecución de una función*. Las primeras suponen el traspaso de un determinado ámbito de competencia, hasta el momento de titularidad (formal y materialmente) del delegante, a quien sea la persona delegada desencadenando los efectos generales de las delegaciones de creación de una nueva posición de garantía en el sujeto delegado y la transformación de los deberes de garante originarios en el sujeto delegante. En cambio, las segundas, solo implicarían un encargo de la ejecución de una función determinada. Se trataría de recabar por un sujeto competente los servicios de un tercero para ejecutar una concreta función. Sin que de ello se llegue a derivar una transformación de su

de un sujeto peligroso se tratara, Robles Planas, R., en Ragués i Vallès, R. / Robles Planas, R. (Dirs.), *Delito y empresa*, cit., p. 26.; En ese sentido, SILVA SÁNCHEZ ha identificado el fundamento de ese deber de vigilancia y control en el potencial criminógeno de la empresa en tanto que estructura que generaría en sus miembros *sesgos cognitivos*, mermando su autorresponsabilidad inicial, e imprimiéndoles una tendencia hacia la comisión de hechos delictivos, en Silva Sánchez, J.M., *Fundamentos*, 2ª edición, cit., p. 204 y ss.; el mismo; «*La evolución...*», en Ragués i Vallès, R. / Robles Planas, R. (Dirs.). *Delito y empresa*, cit., p. 44 y ss.; Por su parte GÓMEZ MARTÍN apunta a que la razón por la que, a pesar de la delegación, sigue dirigiéndose sobre el delegante un deber de vigilancia que tiene por objeto la actividad objeto de delegación es que el delegante seguiría ocupando la posición de garante, por lo que sobre el mismo continuaría recayendo el deber de evitar, o contribuir a que se evite, la realización en el resultado de riesgos que operarían en su propio ámbito de dominio, en Gómez Martín, V., *RFD-PUCP*, cit., pp. 115-138.

⁹⁷⁴ Peñaranda Ramos, E., «*Sobre la responsabilidad en comisión por omisión respecto de hechos delictivos cometidos en la empresa (y en organizaciones)*», en Díaz Maroto Villarejo, J., *Derecho y justicia penal en el siglo XXI: Liber amicorum en homenaje al profesor Antonio Cuéllar-Serrano García*, 2006, p 421; en el mismo sentido, Lascuraín Sánchez J.A., «*La delegación...*», en Nieto Martín, A. / et al., *Manual de cumplimiento penal*, cit., pp. 170 y 171.

⁹⁷⁵ Montaner Fernández, R., en Ragués i Vallès, R. / Robles Planas, R. (Dirs.), *Delito y empresa*, cit., p. 64; véase también, Gómez Martín, V., *La responsabilidad penal individual*, cit., pp. 76-77.

⁹⁷⁶ Montaner Fernández, R., en Ragués i Vallès, R. / Robles Planas, R. (Dirs.), *Delito y empresa*, cit., pp. 65-67.

ámbito competencial inicial (esfera de responsabilidad originaria), ni la transformación del ámbito de competencia del tercero ejecutor.

En cuanto a los *requisitos* de la delegación, hay que partir de la idea fuerza de que aquella sólo desplegará sus efectos generando un nuevo deber al delegado y, en su caso, de transformación del contenido del deber originario del delegante, cuando la competencia objeto de delegación pueda ser efectivamente delegada y su cumplimiento resulte posible *a priori*. Para ello, se exige esencialmente el ejercicio coordinado de dos esferas de autonomía: un delegante libre y un receptor igualmente libre. Este último debe ser un sujeto con capacidad para desarrollar las competencias que se le delegan y a quien debe dotársele del necesario *dominio* para el cumplimiento del deber. Así pues, a modo de balance y de forma telegráfica, pueden identificarse como requisitos de este mecanismo de generación de deberes de garantía: la delegabilidad de la función; la delegación libre; la asunción libre; la selección adecuada, y; la dotación de dominio⁹⁷⁷.

Desde el prisma de la *imputación penal*, la infracción de las competencias delegadas y de las competencias residuales da lugar a eventuales responsabilidades concurrentes de delegante y delegado respecto a un mismo curso lesivo. Acertadamente apunta GÓMEZ MARTÍN⁹⁷⁸ que se desplegaría una doble consecuencia: la ejecución o no evitación del resultado debería imputarse al delegado a título de *autoría* y, en su caso, al delegante como *partícipe* en dicha ejecución o no evitación. En efecto, como consecuencia de la delegación, la posición del delegante quedaría desplazada por la del delegado, aunque no por completo. De este modo, el delegante, sin dejar de ser garante, pasaría a ocupar una posición secundaria. En el momento en que el delegado asume la competencia transferida, asume el control directo del riesgo y puede reclamársele responsabilidad por *autoría*. A él compete evitar y controlar que el riesgo se convierta en lesión. El delegante, que mantiene un deber de vigilancia, está obligado a no favorecer, a minimizar el riesgo que pueda surgir de la actuación del delegado. La infracción de ese deber de vigilancia, supervisión y de intervención, en caso de detectar algún riesgo, lo sitúan, por regla general, en un segundo plano, en el plano de la *participación*. Partiendo de ahí, en mi estricta opinión, se empezará por apreciar la *participación* del delegante cuando este detecte la conducta de riesgo del delegado en un primer momento y decida aquietarse para no impedir u obstaculizar la comisión del delito. En cambio, la participación dará paso a la *autoría* cuando el delegante sea plenamente consciente de que el delegado lleva a cabo prácticas delictivas de forma reiterada y su no intervención pueda ser equiparada a mantener a la empresa en una situación de riesgo.

2.4.2. El criterio de especialización vinculado a las relaciones horizontales.

Cuando se habla de *especialización*, se alude normalmente en la doctrina al mecanismo en virtud del cual varios sujetos con el estatus de *garante* llevan a cabo una *división del trabajo* entre ellos, los garantes, de forma que se asignan unas determinadas funciones específicas por lo general tendentes a mejorar la productividad colectiva y que quedan bajo su esfera organizativa y de competencia funcional.

⁹⁷⁷ Lascuráin Sánchez J.A., «La delegación,,», en Nieto Martín, A. / et al., *Manual de cumplimiento penal*, cit., p. 172.

⁹⁷⁸ Gómez Martín, V., *RFD-PUCP*, cit., pp. 115-138; el mismo, *La responsabilidad penal individual*, cit., p. 65.

Aunque existe debate al respecto, cabe afirmar que, en virtud de la *especialización*, el garante especializado adopta un nuevo estatus en el que pasa a desempeñar un rol preponderante en el ámbito organizativo en cuestión. Los deberes generados en ese marco de *especialización* competen ahora al garante especializado quien será responsable de los riesgos generados en esa (su) esfera de competencia, quedando en principio liberados el resto de su propia posición de garantía, la cual se discute si podrían volver a recuperar en determinados supuestos (conocimiento de infracciones del garante especializado). Es decir, la *especialización* operaría como una especie de mecanismo de vinculación/desvinculación de posiciones de garantía. Como consecuencia, el garante especializado asumiría en exclusiva una posición de garantía respecto de la esfera de competencia en cuestión (vinculación de posición de garantía) y el resto de los garantes iniciales quedarían liberados y ya no pendería sobre ellos deberes de vigilancia y control sobre la actividad del nuevo garante especializado, pudiendo estos confiar en la correcta actuación de aquel (desvinculación de posición de garantía)⁹⁷⁹. De ahí que se haya afirmado en la doctrina que en los casos de especialización rige el *principio de confianza* y la irresponsabilidad por esferas de competencia ajenas⁹⁸⁰. No obstante, matiza ROBLES PLANAS⁹⁸¹ que esa suerte de liberación de la posición de garante tiene como presupuesto que el nuevo sujeto sea plenamente competente (en el sentido de capaz) para cumplir con su posición de garante. Algo que tiende abiertamente a cuestionar el *principio de confianza* en los casos en los que esa plena capacidad no sea predicable del garante especializado, obligando al garante liberado a controlar la capacidad del otro para desempeñar la posición de garante (deber de vigilancia horizontal).

Al hilo de lo anterior, ya se ha referido que no cabe descartar la posibilidad de debatir si en el *plano horizontal* solo pueden afirmarse relaciones de *confianza* o si del mismo modo puede hablarse en determinados casos de relaciones de *desconfianza*. Estas últimas con el contenido consustancial de deberes de vigilancia y control sobre otros garantes en supuestos en los que existen indicios de que uno de ellos puede estar desarrollando una actividad delictiva. Sobre tal cuestión es necesario recuperar aquí el supuesto antes visto en la STS nº 234/2010, de 11 de marzo, sobre la existencia o inexistencia de deberes de vigilancia entre los miembros del consejo de administración (sujetos en posición de garantía). Mientras la posición mayoritaria de la Sala concluyó que, entre los miembros del consejo, todos ellos garantes, no existen deberes de vigilancia recíproca, el voto particular formulado contra el parecer mayoritario afirmó su existencia con fundamento en la posición de garante que todos los miembros del consejo ostentan. La cuestión debatida es entonces si ante la presencia de indicios de comisión de delitos de uno de los garantes, el resto tiene el deber de impedir tales delitos, o de contrario, pueden confiar en que desempeñará su actividad correctamente y de acuerdo con la legalidad.

En mi opinión, de acuerdo con la doctrina mayoritaria y la posición adoptada por el Alto Tribunal, desde el momento en que existe un garante especializado en un ámbito de competencia específico, el resto de los garantes, que habrán sido liberados de esa posición en virtud de la *división del trabajo* no habrán de asumir esa función de vigilancia y control sobre aquel que ya es garante de

⁹⁷⁹ En ese sentido, afirma SILVA SÁNCHEZ, que el principio de estricta separación de esferas (o principio de competencia) no permite fundamentar la existencia de un deber especial de neutralización de riesgos o evitación de los resultados que se producen en esferas de organización ajenas, en Silva Sánchez, J.M., *Fundamentos*, 2ª edición, cit., p. 208.

⁹⁸⁰ Por todos, Silva Sánchez, J.M., *Fundamentos*, 2ª edición, cit., p. 22.

⁹⁸¹ Robles Planas, R., en Ragués i Vallès, R. / Robles Planas, R. (Dirs.), *Delito y empresa*, cit., p. 36.

su propia esfera de competencia. Esto es, el principio de separación de esferas impediría en responsabilizar a los garantes liberados de no impedir los delitos cometidos por el garante especializado en su propia esfera de competencia⁹⁸². No obstante, aquellos siguen ostentando una posición de garantía originaria, y en el momento en que tengan conocimiento de la existencia de indicios de la comisión de delitos, vendrán obligados a hacer todo lo posible por impedirlos a riesgo de ser responsabilizados de aquellos por su no evitación. Convengo entonces con SILVA SÁNCHEZ⁹⁸³ en que en esos casos los *garantes originarios* si bien tendrían el deber de evitar el resultado lesivo producido en la esfera de competencia del garante especializado, no tendrían, a contrario, el deber de procurarse el conocimiento acerca de si este último está obrando defectuosamente. Esto es, no existiría un deber a través del cual se exija al garante no especializado adoptar medidas para conocer la correcta o incorrecta actuación del garante especializado, ese conocimiento tendrá que alcanzarse por otras vías desconectadas de la esfera de deberes que por su posición le competen.

2.5. Los principios de confianza y desconfianza.

Por lo general, suele afirmarse que el motivo basal por el que un miembro del *top management*, o en general cualquier integrante de la estructura societaria, no es penalmente responsable de los delitos cometidos por otro en el seno la empresa, es porque su conducta se encuentra amparada por el efecto exonerador que deriva de la vigencia del *principio de confianza*.

De contrario, también suele afirmarse que la razón por la que estos mismos sujetos pueden ser penalmente responsables de los delitos cometidos por otro miembro de la empresa es porque, en el caso concreto, dadas las relaciones interpersonales existentes con el sujeto infractor, no se encuentra amparado por la vigencia del *principio de confianza* sino por el de *desconfianza*, que reclama deberes de vigilancia y control y cuya infracción permite atribuir la responsabilidad por *omisión impropia*.

Estos dos principios antagónicos, o el anverso y reverso que complementan al *principio de competencia*, cierran el círculo de principios rectores que permiten configurar la imputación de responsabilidad individual por los delitos cometidos en el seno de cualquier empresa. Aunque ya se ha hecho referencia a ellos para explicar las cuestiones contenidas en los epígrafes anteriores, cabe hacer una breve referencia de forma individualizada.

2.5.1. El principio de confianza.

Explica MARAVER GÓMEZ⁹⁸⁴ que el *principio de confianza*, de creación jurisprudencial originaria, surgió a mediados del siglo XX en el ámbito del tráfico viario. A través de este principio, la jurisprudencia pretendía limitar el *deber de cuidado* de los conductores de automóviles reconociéndoles la posibilidad de confiar en la conducta correcta de los demás

⁹⁸² De esta opinión, Robles Planas, R., en Ragués i Vallès, R. / Robles Planas, R. (Dirs.), *Delito y empresa*, cit., p. 38; Silva Sánchez, J.M., *Fundamentos*, 2ª edición, cit., p. 208.

⁹⁸³ Silva Sánchez, J.M., *Fundamentos*, 2ª edición, cit., pp. 210 y 211.

⁹⁸⁴ Maraver Gómez, M., en Demetrio Crespo, E. (Dir.) / De la Cuerda Martín, M. / García de la Torre, F. (Coords.), *Derecho penal económico*, cit., p. 181; el mismo, *El principio de confianza*, cit., p. 36 y ss.

participantes del tráfico. Se trataba, en última instancia, de limitar el alcance del tradicional criterio de la previsibilidad, permitiendo a los conductores no estar pendientes en todo momento de las posibles o previsibles actuaciones incorrectas de los terceros.

Como criterio básico, el *principio de confianza* alcanza relevancia en estructuras en las que existe una *división del trabajo* o de las funciones propias de la empresa cuando varios sujetos son garantes de un mismo suceso (relaciones horizontales)⁹⁸⁵. En efecto, este principio en su formulación clásica exige partir de una relación entre sujetos garantes en la que cada uno de ellos ostenta el deber propio y de forma añadida el deber de subsanar el incumplimiento de terceros. No obstante, la confianza no solo opera entre sujetos que interactúan en el marco de una misma organización (entre empresas y operadores económicos también rige el *principio de confianza* salvo que existan deberes que establezcan una relación de acuerdo a otros principios), en relación con los delitos económicos se manifiesta de forma especial la importancia de este principio en el ámbito de las organizaciones empresariales con una cierta complejidad interna que se caracterizan por una intensa descentralización, diferenciación funcional, división de tareas, reparto de trabajo y dinámicas sucesivas de delegación de competencias⁹⁸⁶.

Siguiendo a SILVA SÁNCHEZ⁹⁸⁷, en la concepción dominante del *principio de confianza* si un sujeto obra correctamente en su ámbito de organización, puede partir de que otro también lo hará en el suyo. Ese es el fundamento nuclear. No obstante, si existen indicios de que uno de ellos obra o tiene la intención de hacerlo de forma defectuosa, el otro tendrá el deber de intervenir para evitar el resultado lesivo, aunque este llegue a producirse en una esfera de competencia ajena. De ahí que suele afirmarse que el principio de confianza presupone la existencia de deberes de garantía extramuros de la propia esfera de organización, o como el autor referido lo denomina: «*vinculación entre esferas de organización prima facie separadas*». Lo más relevante de las relaciones regidas por el principio de confianza es la concurrencia de un elemento negativo: a pesar de que existiría el deber de evitar el resultado lesivo en una esfera de organización ajena, ese deber no alcanzaría la adquisición del conocimiento del obrar defectuoso de quien gestiona dicha esfera de competencia. Por tanto, será entonces la ausencia de procurarse tal conocimiento sobre el obrar de un tercero lo propio de las relaciones interpersonales en las que rige el principio de confianza. Y, asimismo, será lo que las diferenciará de las relaciones presididas por el principio de desconfianza, en el que sí existe el deber de adquirir el conocimiento adecuado sobre el modo en que un tercero gestiona su ámbito de competencia. Esto es, existe un deber de vigilancia y control respecto de dicha actuación⁹⁸⁸. En definitiva, la vigencia del principio de confianza presupone la existencia de determinadas relaciones previas en las que se originan deberes recíprocos de corrección de conductas lesivas ajenas o de evitación de los efectos lesivos que puedan comportar de dichas conductas.

⁹⁸⁵ Feijó Sánchez, B., «*La imputación objetiva y subjetiva en los delitos económicos*», en Camacho Vizcaíno, A., «*Tratado de Derecho penal económico*», cit., pp. 156-157; el mismo, «*Derecho penal de la empresa e imputación objetiva*», cit., 2007, p. 193 y ss.; Silva Sánchez, J.M. / Miró Llinares, F., *La teoría del delito en la práctica penal económica*, 2013, p. 196 y ss.

⁹⁸⁶ Feijó Sánchez, B., en Camacho Vizcaíno, A., *Tratado*, cit., p. 157; el mismo, «*Derecho penal de la empresa e imputación objetiva*», cit., 2007, p. 125 y ss.

⁹⁸⁷ Silva Sánchez, J.M., *Fundamentos*, 2ª edición, cit., p. 206 y ss.

⁹⁸⁸ *Ibidem*, cit., p. 211 con cita a Montaner Fernández, R., *Gestión empresarial y atribución de responsabilidad penal individual. A propósito de la gestión medioambiental*, 2008, p. 157 y ss., 162 y ss.

De otro lado, ya se ha adelantado que el *principio de confianza* rige de forma preponderante en los casos de *especialización* explicados (grupos de garantes), aunque también podría regir en los de *delegación* entre subordinado y superior jerárquico (*bottom up*) pero no al revés (*top down*) donde regiría el de *desconfianza*. Así pues, el garante originario podría confiar en el correcto desempeño de la actividad del garante especializado hasta el punto de desentenderse de vigilar y controlar su esfera organizativa. De esa forma, en aplicación del principio de confianza, quedaría en principio liberado del deber de vigilancia y control sobre la esfera de competencia del garante especializado. Sin embargo, como ya se ha visto, la doctrina mayoritaria limita el efecto desvinculante de posiciones de garantía del *principio de confianza* en los casos en los que el garante originario pese a no tener el deber de vigilar o controlar al garante especializado adquiere conocimiento de que este último despliega una conducta delictiva y, sin embargo, permanece impasible frente a ella. Será entonces la adquisición de ese conocimiento, sin que exista el deber de adoptar medidas para procurárselo, lo que llevaría a afirmar la responsabilidad del garante originario por la no evitación del resultado producido por el garante especializado en su esfera de competencia.

2.5.2. El principio de desconfianza.

El *principio de desconfianza* se erige como el reverso del *principio de confianza*. Como dos caras de la misma moneda. Es decir, por principio allá donde no rija el principio de confianza, regirá el de desconfianza. De ahí que puede afirmarse sin mayores objeciones que la vigencia y aplicabilidad de estos dos principios es exclusiva y excluyente. Exclusiva porque en líneas generales solo rigen y despliegan sus efectos en determinados tipos de relaciones, verticales u horizontales (aunque pueden existir excepciones como se ha visto). Y, excluyente, porque la aplicación de uno supone necesariamente el desplazamiento de la aplicación del otro.

Del mismo modo que antes, ya se ha adelantado que el *principio de desconfianza* rige de forma preponderante en los casos de *delegación*. A través de este mecanismo de transferencia y transformación de esferas de competencia, el delegado pasaría a recibir la posición de garantía de manos del delegante, quien no podrá liberarse por completo de su posición originaria de garante al conservar deberes residuales sobre el ámbito del delegado: la correcta selección; formación (en caso de ser precisa) e información del delegado; la dotación de los medios necesarios para cumplir con el mandato; la coordinación de la actuación de los diversos delegados, y, principalmente, el deber de vigilancia y control⁹⁸⁹. Sin embargo, convengo con ROBLES PLANAS⁹⁹⁰ en que la identificación sin matices de la *delegación* con la *desconfianza* podría llevar a un planteamiento excesivamente rígido.

En ese sentido, afirma acertadamente el autor que en el marco de la delegación de funciones caben tres grandes situaciones que van desde la *plena desconfianza* hasta la *plena competencia*, pasando por una situación intermedia de *desconfianza/competencia* que alcanzarían a matizar la identificación de la delegación con la desconfianza: i) *Plena desconfianza*. Se trataría de los casos en los que el delegante puede conservar una posición de supremacía sobre el delegado porque

⁹⁸⁹ Robles Planas, R., en Ragués i Vallès, R. / Robles Planas, R. (Dirs.), *Delito y empresa*, cit., p. 30; Silva Sánchez, J.M., *Fundamentos*, 2ª edición, cit., pp. 199 y 200; Gómez Martín, V., *RFD-PUCP*, cit., pp. 115-138.

⁹⁹⁰ Robles Planas, R., en Ragués i Vallès, R. / Robles Planas, R. (Dirs.), *Delito y empresa*, cit., p. 32.

ostenta mayores capacidades profesionales, formación técnica o información que aquel. Aquí el delegante seguirá siendo garante a pesar de la posición de garantía adquirida *ex novo* por el delegado. Es lo que se ha dado en llamar «*cadena de competencia*», donde la desconfianza se presenta como una manifestación de la normal distribución de competencias dentro de las estructuras societarias mínimamente complejas y no como un fenómeno normativo particular vinculado a la detentación de posiciones de garantía que van adaptándose en función de la dinámica de la empresa; ii) *Plena competencia*. Serían las situaciones en las que el delegante no conserva una posición de supremacía sobre el delegado, porque este tendrá mayores capacidades profesionales, formación técnica o información que el delegante para ejecutar las funciones delegadas. Aquí es difícil sostener la existencia de deberes de vigilancia y control específicos sobre la función del delegado. Ítem más, cuando las propias limitaciones de capacidad del delegante impedirían ejercerlas correctamente. Más que la vigencia de desconfianza y deberes de vigilancia y control, en esa especialización vertical, parece más adecuado hablar de competencia y ámbitos individuales de responsabilidad, a pesar de que razones de política-criminal lleven casi siempre a criminalizar a los superiores jerárquicos, pues ello no puede suponer supuestos donde no rija la vigencia de los principios de autorresponsabilidad y culpabilidad; iii) *Desconfianza/competencia*. Serían los casos en los que el delegado ostenta amplios márgenes de libertad para desempeñar su posición de garantía, pero, al mismo tiempo, su función es parcial y se inserta en una actividad colectiva más amplia y compleja en la que únicamente el delegante es quien ostenta la facultad y las capacidades necesarias para llevarla a cabo. Aquí el delegante no tendría el deber de evitar directamente el resultado, lo que quedaría dentro de la esfera de competencia del delegado, pero sí le incumbe lo que ocurra en esa esfera de competencia. En efecto, a diferencia de los casos de estricta competencia, al delegante le incumben los riesgos surgidos en la esfera de competencia del delegado, pues su posición de garantía consistiría precisamente en compensar los riesgos derivados de la delegación de competencias. Por esa razón, tendría sentido aquí también la vigencia del principio de competencia, referido, eso sí, al ámbito de vigilancia y control del delegado.

En definitiva, el *principio de desconfianza* es el propio de los mecanismos de delegación de competencias, y por ello, se despliega allí con plenitud. Ahora bien, ese planteamiento no puede entenderse de forma tan rígida que lleve a la práctica identificación entre delegación y desconfianza. Más al contrario la operatividad de la desconfianza no implicaría una identificación entre ambos conceptos absoluta hasta el punto de excluir la vigencia de otras relaciones derivadas del principio de competencia, pues existen supuestos en la delegación en los que la desconfianza no puede predicarse sin matices.

2.6. La cláusula de extensión de autoría: el actuar en nombre de otro.

En materia de atribución de responsabilidad penal individual en el seno de estructuras societarias también tiene una gran importancia la *cláusula de extensión de autoría* y sus reglas de aplicación (art. 31 CP). En concreto, por su necesidad en los supuestos de delitos especiales propios en los que las determinadas calidades o condiciones exigidas por el tipo que debe reunir quien se postula como sujeto activo pueden llegar a suponer la impunidad de aquellos otros sujetos que obran en su nombre, que no las reúnen y que se constituyen en los verdaderos autores materiales del delito.

Con anterioridad a la introducción en el CP de la *cláusula de extensión de autoría*, los delitos especiales (propios) como el delito contra la Hacienda Pública (al menos en la modalidad de

elusión) resultaban ser problemáticos desde un punto de vista punitivo. Este tipo de delitos exigían (y exigen) una cualidad especial para ser sujeto activo del delito, la cual, si recaía en una persona jurídica, la conducta generaba verdaderas lagunas de punibilidad derivadas del principio *societas delinquere non potest*, plenamente vigente por aquel entonces. Y ello, anudado a la falta de una previsión específica en el CP que permitiera castigar a las personas físicas que hubieran cometido el delito actuando en su nombre. Al no coincidir el sujeto que ejecutaba la acción delictiva (persona física), con el sujeto activo sobre el que recaían las condiciones o cualidades necesarias para ser considerado como tal (persona jurídica) la conducta delictiva debía quedar impune en méritos del principio de legalidad⁹⁹¹.

Frente a esta problemática, a pesar de la existencia de ciertos antecedentes legislativos en el CP⁹⁹², con anterioridad a 1983 este no contenía ningún precepto específico que permitiera la atribución de responsabilidad al *extraneus* que, representando a una persona jurídica *intraneus*, se ocultaba tras ella para cometer un delito especial (propio). El TS con el objetivo de salvar en tales casos las lagunas de punibilidad existentes respecto a la figura del *extraneus*, a través de varias resoluciones desarrolló la tesis de que aun cuando el CP no albergara una cláusula de actuación en nombre de otro, aquella era posible construirla de forma suprallegal, posibilitando que el *extraneus* que actuase en representación de una persona jurídica *intraneus* respondiera como autor por los delitos especiales cometidos⁹⁹³. A esta tesis se enfrentó un sector importante de la doctrina para quien la ausencia en el CP de una cláusula general incriminadora de la actuación por otro obligaba de acuerdo con el principio de legalidad a concluir como una única solución al problema la impunidad del *extraneus*. Lo contrario, según este sector doctrinal, constituiría una lógica por evidente aplicación analógica in *malam partem* de la ley⁹⁹⁴.

⁹⁹¹ Véase en este sentido, Pérez Royo, F., «Los delitos y las infracciones en materia tributaria» *EHP-IEF*, 1972, pp. 79-81.

⁹⁹² Solo en algunos preceptos como el art. 238 CP 1944/1973, relativo a la desobediencia de órdenes de Gobierno en materia económica, o el art. 499 bis CP 1944/1973, sobre delitos laborales, se hacía responsable de los delitos cometidos por una persona jurídica a sus directivos o administradores o que no impidieron el hecho, Cfr. Gómez Martín, V., en Carbonell Mateu, J. C. / *et al.*, *Estudios penales*, cit., p. 414.

⁹⁹³ Véanse, entre otras, STS de 2 junio 1973 y STS de 19 enero 1974.

⁹⁹⁴ Véase los grandes exponentes de la problemática de la regla del actuar en nombre de otro en los delitos especiales; Mir Puig. S. / Muñoz Conde. F. / Jescheck, H.H., *Tratado de Derecho Penal. Parte General*, 1981; Octavio De Toledo i Ubieto, E., «Las actuaciones en nombre de otro» *ADPCP*, Tomo nº 37, 1984; Gracia Martín, L., *El actuar en nombre de otro en Derecho Penal I. Teoría General*, 1ª Edición, 1985; El mismo, *El actuar en lugar de otro en Derecho Penal II. Estudio específico del art. 15bis del Código Penal Español*, 1ª Edición, 1985; *passim*; el mismo, «La responsabilidad penal del directivo, órgano representante de la empresa en Derecho Penal español. Estudio específico de los problemas dogmáticos y político criminales que plantea el delito cometido a partir de una actuación en lugar de otro», *Jornadas en honor del profesor Klaus Tiedemann*, cit.; Díaz y García Conlledo, M., *La autoría en Derecho Penal*, 1991; Hernández Plasencia, J.U., *La autoría mediata en Derecho Penal*, 1996; Silva Sánchez, J.M., «El actuar en nombre de otro en el Código Penal español», en el mismo, *Consideraciones sobre la teoría del delito*, 1ª Edición, 1998; Rueda Martín, M., «Reflexiones sobre la participación de extraños en los delitos contra la administración pública», *RDPP*, nº 8, 2001; y más reciente Gómez Martín, V., en Carbonell Mateu, J. C. / *et al.*, *Estudios penales*, cit.; el mismo, «Los delitos especiales», cit.; el mismo, *RECPC*, cit.; Gracia Martín, L., *El actuar en lugar de otro en Derecho Penal. Teoría general y dogmática*, 2022.

A raíz de ello, la tesis construida por el TS fue incluida inicialmente en el art. 35 del Proyecto de reforma del CP de 1980 y terminó positivándose parcialmente gracias a la promulgación de la LO 8/1983, de 25 de junio. Así, la regla del *actuar en lugar de otro* con inspiración en el párrafo 14 del StGB alemán, encontró acomodo de forma primigenia en el antiguo art. 15 bis CP con la siguiente redacción;

«El que actuare como directivo u órgano de una persona jurídica o en representación legal o voluntaria de la misma, responderá personalmente, aunque no concurran en él y sí en la entidad en cuyo nombre obrare, las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura del delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo».

Con el mismo fundamento que el párrafo 14 StGB, el art. 15 bis CP pretendió ser una causa de extensión de la punibilidad a sujetos físicos no cualificados *extranei* para los supuestos de delitos especiales propios. Supuestos en los que, en principio, no reunían la cualificación personal exigida por los tipos legales de esos delitos, que únicamente recaía en la persona jurídica a la que pertenecían o representaban. Ya que, como se ha avanzado, con anterioridad a la introducción del precepto, los verdaderos responsables del delito no podían ser castigados penalmente como autores, al no reunir las condiciones exigidas para ello, ni tampoco podían ser considerados partícipes en el hecho de la persona jurídica, al no ser su conducta constitutiva de una acción penada por la Ley⁹⁹⁵. Cualificación que, en cambio, sí concurría en la persona jurídica de la que dichos *extranei* eran directivos, órganos o representantes legales o voluntarios⁹⁹⁶.

No obstante, el objetivo perseguido con la regulación del art. 15 bis CP no fue colmado en su totalidad, pues el precepto arrastró ciertas lagunas de punibilidad a nuestro ordenamiento jurídico de las que ya adolecía el propio párrafo 14 del StGB y que venían derivadas de su restringido ámbito de aplicación⁹⁹⁷. Junto a ello, además, la propia redacción del precepto mereció duras críticas por la doctrina dominante, al entender que era demasiado amplia y que, al no exigir ninguna actuación u omisión por parte del representante o actuante en nombre de otro, permitía castigar al *extraneus* por el simple hecho de ostentar el cargo de directivo, órgano o representante de una persona jurídica (responsabilidad por cargo). De ahí que, para que la aplicación del precepto resultara efectiva la jurisprudencia tuviera que delimitar los presupuestos del precepto exigiendo la concurrencia de tres requisitos⁹⁹⁸; i) La comisión de un delito especial propio; ii) La existencia de una persona jurídica y una persona física con patrimonios autónomos; iii) La insuficiencia de ostentar la cualidad exigida por la cláusula de responsabilidad personal. Es decir, era necesario un ejercicio efectivo de la administración de hecho o derecho de una persona jurídica, una asunción y desarrollo material de una función de protección o vigilancia del bien jurídico, ostentando una esfera de dominio social sobre el mismo y una conducta que en caso de reunir la cualidad subjetiva exigida por el tipo, sería constitutiva de delito.

⁹⁹⁵ Mir Puig. S / Muñoz Conde. F., *Tratado de Derecho Penal*, cit., pp. 310 y 311.

⁹⁹⁶ Octavio de Toledo y Ubieto, *ADPCP*, cit., p. 47.

⁹⁹⁷ Véase sobre las lagunas de punibilidad del párrafo 14 StGB, Javier Riggi, E., *Interpretación y Ley Penal. Un enfoque desde la doctrina del fraude de Ley*, 2010, pp. 96 y 97; y, ampliamente, Gracia Martín, L., *El actuar en nombre de otro en Derecho Penal I*, cit., p.377 y ss.

⁹⁹⁸ Véase con referencias jurisprudenciales Gómez Martín, V., en Carbonell Mateu, J. C. / *et al.*, *Estudios penales*, cit., p. 416.

Con la entrada en vigor en 1995 del actual CP, y motivado por las críticas realizadas por gran parte de la doctrina especializada⁹⁹⁹, el legislador abordó la reforma de este precepto a través de una modificación sustancial de su redacción inicial, así como su cambio de ubicación sistemática, pasando entonces a regularse en el actual artículo 31 CP. Con la nueva redacción, el legislador vino a acoger en cierto modo el concepto de «*dominio social típico*»¹⁰⁰⁰ planteado en la doctrina y que ya venía siendo aplicado por la jurisprudencia en los delitos cometidos en el ámbito empresarial, aunque con ciertas cautelas¹⁰⁰¹. El nuevo art. 31 CP disponía que:

*«El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura del delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre»*¹⁰⁰².

En esencia, la reforma mantuvo intacto el objeto del precepto y los problemas que venía suscitando éste. No obstante, introdujo el concepto de *administrador* en lugar de *directivo u órgano de una persona jurídica* y expandió su ámbito de aplicación, no solo a la representación de personas jurídicas, sino también a la de personas físicas y *administradores de hecho*¹⁰⁰³. El objeto nuclear de la regla del art. 31 CP constituye en puridad una extensión de la autoría fijada en el art. 28 CP con la finalidad de salvar las lagunas de punibilidad en los delitos especiales¹⁰⁰⁴. Desde la perspectiva de sujetos penalmente responsables, no implicó *ex novo* un supuesto de responsabilidad objetiva en nuestro Derecho Penal, como así venía denunciando la doctrina con el art. 15 bis CP. Una conceptualización que incluso tuvo que ser expresamente precisada ya

⁹⁹⁹ Véase, por todos, Gracia Martín, L., *El actuar en nombre de otro en Derecho Penal I*, cit.

¹⁰⁰⁰ Gracia Martín, L., *El actuar en nombre de otro en Derecho Penal I*, cit., p. 377 y ss.

¹⁰⁰¹ La jurisprudencia del TS adoptó en varias resoluciones como la STS de 2 de junio de 1973 o la STS de 19 de enero de 1974, la tesis de que, a pesar del silencio del CP respecto a la previsión general del «actuar en nombre de otro», era posible construir de forma supralegal esa cláusula en cuya virtud el *extraneus* que actuase en representación de una persona jurídica debía responder por los delitos especiales que en su nombre cometiera. Cfr. Gómez Martín, V., en Carbonell Mateu, J. C. / *et al.*, *Estudios penales*, cit., p. 414 con cita a Mir Puig, S., *Derecho Penal. Parte General*, 7ª Edición, 2004, pp. 7 y 76.

¹⁰⁰² Redacción dada por la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, que ha permanecido prácticamente inalterada, a excepción de la reforma operada por la LO 1/2015, de 30 de marzo, que suprimió la referencia a las faltas.

¹⁰⁰³ La ampliación del ámbito de aplicación subjetivo a los *administradores de hecho* resultó problemática. Si bien el nuevo artículo 31 CP permitía hacer responsable, a contrario que el anterior artículo 15 bis CP, a los administradores de hecho, la incorporación de esta expresión no resolvía la cuestión sobre desde qué punto de vista debía establecerse tal concepto fáctico, ora desde la definición formal mercantilista, ora desde una concepción material (que posteriormente sería acogida en la jurisprudencia penal). Si se parte de la posición mercantil, sería administrador de hecho aquel cuyo nombramiento fuera jurídicamente ineficaz. Sin embargo, desde una posición material, podría incluirse a quien en términos fácticos ocupe la posición del administrador sin siquiera ser nombrado como tal, o incluso, quien, sin ostentar dicha posición, controle la gestión social. Véase Javier Riggi, E., *Interpretación y Ley Penal*, cit., pp. 103 y 104.

¹⁰⁰⁴ Véase STS nº 846/2000, de 22 de mayo (FJ 3) o STS nº 431/1997, de 24 de marzo (FJ 3).

desde la primera regulación por el TC en referencia al primigenio art. 15 bis CP¹⁰⁰⁵. De este modo, como ya se ha adelantado, la mera existencia en la persona jurídica de la comisión del delito especial no podía concluir, sin más, que el responsable penal fuera el administrador o representante legal o voluntario de aquella. Ni bastaba ostentar tal condición para atribuirse la responsabilidad penal, ni era necesario formalmente tenerla para poder ser atribuida aquella. A contrario, operaba como una ampliación de los sujetos responsables que permitía salvar el principio de legalidad (en el sentido de impedir la aplicación de la analogía contra reo dudosamente aplicada por el TS) y por su condición de complementariedad del art. 28 CP, exigía la observancia taxativa de las reglas generales de imputación objetiva y subjetiva que rigen en el Derecho Penal. Impidiendo, de esa forma, la creación de una inaceptable responsabilidad objetiva por el cargo y aceptando una responsabilidad por el hecho, la única que debía contemplarse conforme al principio de culpabilidad¹⁰⁰⁶. Al respecto, el TS en la sentencia STS nº 207/2005, de 18 de febrero¹⁰⁰⁷, se pronunció en los siguientes términos:

«(...) Dicho artículo, como antes ya se ha insinuado, se refiere a la responsabilidad de los directivos de la persona jurídica, pero hay que hacer notar que dicha responsabilidad no se impone sic et simpliciter por el hecho de ostentar cargo de responsabilidad, lo que será un automatismo incompatible con el concepto de responsabilidad basado en la culpabilidad personal, y por ello el propio art. 15 bis se cuida de indicar que responderá penalmente quien de hecho actúe como sujeto activo del delito cometido nominalmente por la persona jurídica, y la misma prevención se mantiene en el art. 31 del vigente Código (RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777)»¹⁰⁰⁸.

En cualquier caso, como sugiere DÍEZ Y GARCÍA CONLLEDO¹⁰⁰⁹, para lo que no están previstas la cláusula del actuar en lugar de otro, es para establecer una responsabilidad automática del directivo o administrador y obviar de esa forma la distribución de responsabilidad penal en la delincuencia en el seno de personas jurídicas, como pueden ser las empresas.

3. Responsabilidad penal individual por las defraudaciones tributarias cometidas a través de la mecánica del fraude carrusel.

Sentados los criterios de imputación que rigen en el marco de la responsabilidad penal individual en la empresa de acuerdo con las posiciones mayoritarias en doc. y jur., conviene ahora llevar a cabo un estudio sistemático desde el prisma de la mecánica defraudatoria que configura el *fraude carrusel* al IVA. La *ratio essendi* de este epígrafe es la determinación de la responsabilidad penal de todos aquellos sujetos físicos que realizan o participan de una u otra forma en la comisión de las defraudaciones a través de la aplicación práctica de los criterios de imputación penal que se

¹⁰⁰⁵ Véase STC nº 253/1993, de 20 de julio (FJ 3).

¹⁰⁰⁶ Por todos, Gómez Martín, V., en Carbonell Mateu, J. C. / *et al.*, *Estudios penales*, cit., p. 75 y ss.

¹⁰⁰⁷ STS nº 207/2005, de 18 de febrero (FJ 2); en el mismo sentido STS nº 607/2010 de 30 junio, (FJ 2).

¹⁰⁰⁸ No obstante, existe alguna sentencia aislada en la que se estimó la responsabilidad penal por el hecho de ostentar un determinado cargo obviando las exigencias del principio de culpabilidad. Es de ver la destacada sentencia del Tribunal Supremo STS de 30 de noviembre de 1990 (caso Cercs) en la que la atribución de responsabilidad penal al director de una fábrica por un delito medioambiental se declaró exclusivamente por el cargo que ostentaba pese a que quedó probado que carecía tanto de capacidad de decisión como de actuación respecto al riesgo típico que acabó materializándose en el resultado.

¹⁰⁰⁹ Díaz y García Conlledo, M., «Problemas actuales de autoría y participación en los delitos económicos», *NFP*, nº 71, 2007, p. 121.

ha delimitado en las páginas que anteceden. Es decir, la responsabilidad por la defraudación tributaria en las modalidades de elusión del pago de IVA y obtención indebida de devoluciones de cuotas del referido tributo en el marco de la estructura societaria.

Para este el análisis, hay que partir del esquema defraudatorio clásico del *fraude carrusel*. Recordemos de forma somera que en aquel participan, como mínimo, una sociedad *conduit* que da inicio al fraude radicada en un Estado miembro, una sociedad que opera como *trucha* o *missing trader* radicada en España que repercute IVA y no lo ingresa en la Hacienda, otra que realiza la función de *pantalla* que adquiere la mercancía y reviste de apariencia de realidad la operación radicada igualmente en España (aunque esta es prescindible) y finalmente la sociedad que desempeña el rol de *bróker* o *distribuidora* que adquiere las mercancías y se deduce o solicita la devolución de IVA a la Hacienda Pública tras realizar una operación de entrega final, bien intracomunitaria o bien interior y también radicada en España. En la confluencia de todas estas sociedades, las conductas defraudatorias se llevan a cabo por sujetos físicos vinculados por lo general a ellas aunque no necesariamente. Estos ocuparán diversos cargos en las sociedades participantes o al margen de ellas y desempeñarán una función específica más o menos relevante para la trama de acuerdo con el reparto de roles característico de este tipo de defraudaciones.

Se trata de realizar un juicio de atribución de responsabilidad a los sujetos físicos que en abstracto podrían resultar responsables, autoría y participación, por los delitos cometidos vinculados al *fraude carrusel*. Se parte aquí de la aplicación de la *tesis de la simulación* que se ha venido sosteniendo en este trabajo como solución adecuada y solvente para depurar responsabilidades en la vía penal por la materialización del fraude. Ello implica que la verdadera sociedad defraudadora y responsable es la que realiza la función de *bróker*, y el resto, son sociedades que coadyuvan a perpetrar su defraudación. De ahí que me centre principalmente en la responsabilidad penal de los sujetos que se integran en la primera sociedad donde cabrá la autoría y participación, tomando como base una sociedad prototípica con el perfil y características apuntadas en otros capítulos, y de forma secundaria, en la responsabilidad penal del resto de sujetos vinculados a las demás sociedades donde sólo podrá hablarse de conductas participativas, salvo raras excepciones (administración de hecho). De esa forma, el juicio de atribución de responsabilidad por tales delitos en abstracto bascula desde los representantes legales y administradores sociales (de hecho y derecho), pasando por la alta dirección (consejeros delegados, directores generales), los directores de área o miembros del comité de dirección, e incluso los responsables de una función concreta dentro de la estructura societaria (empleados con funciones delegadas y responsables de personal a su cargo), hasta alcanzar el estrato societario más bajo integrado por los meros empleados. Sin obviar, solo faltaría, la responsabilidad de aquellos sujetos que realizan aportaciones a la mecánica defraudatoria desde sociedades que solo contribuyen a la defraudación de la sociedad que actúa como *bróker*.

En definitiva, en lo que sigue intentaré abordar el problema de la autoría y participación en los delitos vinculados al *fraude carrusel* con arreglo a los criterios de imputación que rigen en el ámbito empresarial, es decir, la problemática de imputar responsabilidad penal a personas físicas concretas cuando la defraudación es cometida a través de estructuras donde se relacionan diversas personas físicas y en las que unas disponen de información, otras toman decisiones y otras son la que las materialmente las ejecutan. Asimismo, para una mayor estructuración del análisis y dada la caracterización del delito fiscal como tipo especial propio, se distinguirá entre aquellos sujetos que verdaderamente crean, materializan y dirigen la defraudación en el seno de la sociedad que actúa como *bróker* (los sujetos *intranei*) y los que coadyuvan con su aportación a que aquella se

produzca, bien desde la sociedad *bróker*, bien desde el seno del resto de sociedades participantes (los sujetos *extranei*).

3.1. Responsabilidad penal individual de los sujetos categorizados como *intranei*.

3.1.1. La posición de garantía de los riesgos fiscales y las actuaciones en nombre de otro.

Ya expliqué páginas atrás la posición de garantía de representantes y administradores, sin embargo, se obvió por cuestiones sistemáticas la fuente originaria que motiva la referida posición en el ámbito estructural de la empresa. Bien, cuando se da inicio a una actividad productiva a través de una sociedad se ha asumido en la doctrina que aquella genera una serie de riesgos para bienes jurídicos de terceros, y por ello, de acuerdo con el art. 11 CP, quien la inicia es responsable de ella, es garante de su control, ya sea por injerencia, ya por mantenimiento de fuentes de riesgo en su ámbito de dominio u organización¹⁰¹⁰. De esa idea se extrae que el titular de la empresa es garante de todos los riesgos inherentes generados en el desempeño de la actividad mercantil propia de aquella, bien porque desencadena riesgos, bien porque mantiene en su esfera de pertenencia determinadas fuentes de riesgo. En ese sentido, LASCURAÍN SÁNCHEZ¹⁰¹¹ afirma que si como sociedad permitimos que se emprendan actividades peligrosas es desde luego por el principio de libertad de actuación y por la utilidad social de la empresa, pero también porque imponemos al emprendedor severos deberes de control del riesgo. Y por «severos» debe entenderse aquí deberes penalmente reforzados, *deberes de garante*. La cuestión entonces es la de determinar cuáles son los procesos de riesgo que se desarrollan en la empresa respecto de los cuales el empresario o administrador ha de garantizar su efectivo control.

Desde el plano *tributario* que principalmente interesa, el desempeño de cualquier actividad económica, y en este caso mercantil, implica para la empresa la obligación de declarar y liquidar impuestos en tanto que sujeto pasivo de los tributos (art. 36 LGT). La propia realización de determinadas acciones de corte económico o patrimonial conlleva la realización de *hechos imponibles* que, en tanto presupuestos fijados expresamente por la ley para configurar cada tributo, su realización origina el nacimiento de obligaciones formales y materiales para la empresa, entre las que se encuentran: la obligación tributaria principal (art. 19 LGT), esto es, el pago de la cuota tributaria, y; las obligaciones tributarias accesorias (art. 25 LGT), las que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración Tributaria.

Del cumplimiento de esas obligaciones tributarias que recaen en la empresa resulta responsable el *empresario* o *administrador* que ostente plenas facultades de representación y dirección y además efectivamente las ejerza. Sin que pueda cuestionarse la posición de garante que sobre ese entorno de riesgo en la empresa le atribuye el art. 11 CP. Dicho en un sentido negativo, de la evitación de la materialización del riesgo de incumplimiento de las obligaciones tributarias es

¹⁰¹⁰ Véase en este sentido, Silva Sánchez, J.M., «*La responsabilidad penal de las empresas y sus órganos en Derecho español*», en Schünemann B. (Dir.), *Fundamentos de un sistema europeo del Derecho penal: LH a Roxin*, 1995, p. 378; Pérez Cepeda, A.I., *La responsabilidad de los administradores, de sociedades: criterios de atribución*, 1997, p. 65 y ss.; Lascuráin Sánchez, J.A., «*Fundamento y límites del deber de garantía del empresario*», *Jornadas en honor al profesor Klaus Tiedemann*, cit., p. 214 y ss.; Núñez Castaño, E., *Responsabilidad penal en la empresa*, 2000, pp. 47 y 48.

¹⁰¹¹ Lascuráin Sánchez J.A., «*La delegación,*», en Nieto Martín, A. / *et al.*, *Manual de cumplimiento penal*, cit., p. 175.

garante el empresario o administrador abarcando tal posición la obligación de impedir la defraudación fiscal en el seno de la empresa siempre que tenga la capacidad necesaria para ello. Así, la responsabilidad por la comisión del delito fiscal hay que atribuirla en un primer estadio al sujeto cualificado, y tratándose de personas jurídicas, a los que como socios y/o administradores actúan en su nombre por ostentar su representación legal, el poder de decisión y administración y la capacidad de conocimiento y evitación de las defraudaciones que pueden originarse con arreglo al art. 31 CP en relación con el art. 45.2 LGT¹⁰¹². En efecto, de acuerdo con MARTÍNEZ-BUJÁN¹⁰¹³, el hecho de que el delito fiscal sea un *delito especial propio* no impide que, en casos de actuaciones en nombre (o en su lugar) de otro, pueda extenderse la cualidad de autor al representante (ya sea de una persona jurídica, ya de una persona física), aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones requeridas en el art. 305 CP para poder ser sujeto activo, siempre que tales circunstancias se den en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre. Como es ya de largo conocido, el art. 31 trata de resolver los problemas de participación en delitos especiales y determina, a través del instituto de la actuación en nombre de otro y de las cláusulas de transferencia, que cuando en el delito aparece como sujeto activo determinada persona física o jurídica con elementos cualificados de autoría, también se considera autor a quien actúa en representación legal o voluntaria de la persona física o como administrador de hecho o de derecho o en nombre y representación de la persona jurídica¹⁰¹⁴. Ese representante o administrador es *autor*, en principio, porque se le imputa de forma directa *ope legis* el delito del sujeto representado, sirviendo como fundamento precisamente el estatus que ostenta. La consecuencia jurídico-dogmática que se produce es una especie de «conversión» en *intranei* de aquel que era *extranei*, y por esa razón, dejan de ser considerados cooperadores necesarios o inductores, es decir, partícipes del delito, para pasar a ser autores en virtud de una transferencia de la actuación de la persona representada como propia, siempre y cuando se determine su intervención material en el hecho delictivo¹⁰¹⁵. Esa es la razón además de que a estos sujetos no les alcance la facultad legal de disminuir en un grado la eventual pena que hubiera de imponérsele y que es propia de los sujetos considerados partícipes *ex art. 65.3 CP*¹⁰¹⁶.

Así pues, en el delito fiscal únicamente es sujeto activo y por ende puede ser considerado responsable bajo la figura de la autoría, coautoría o autoría mediata, el *sujeto pasivo tributario*. Esa es la premisa de la que se parte aquí *prima facie*, pues se trata de la posición dominante en

¹⁰¹² En ese sentido, la STS nº 89/2019, de 19 de febrero (FJ 3) pone de manifiesto: «(...) Frente a tales consideraciones, la doctrina de esta Sala vienen entendiendo de forma constante que cuando la condición de obligado tributario recae en una persona jurídica resultará de aplicación la norma contenida en el artículo 31 del Código Penal (RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777), de modo que la responsabilidad penal por el delito fiscal se atribuirá al representante de hecho o de derecho del obligado tributario y tras la reforma operada por la Ley Orgánica 5/2010 (RCL 2010, 1658), vigente en el momento de cometerse los hechos, la persona jurídica también responderá penalmente *ex artículo 31 bis del Código Penal*».

¹⁰¹³ Martínez-Buján Pérez, C., en Demetrio Crespo, E. / Sanz Díaz-Palacios, J.A. (Dir.), *El delito fiscal*, cit., p. 117.

¹⁰¹⁴ En sentido parecido, García Cavero, P., *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa*, 1999, p. 102.

¹⁰¹⁵ En sentido similar, Silva Sánchez, J.M., *Fundamentos*, 2ª edición, cit., p. 89.

¹⁰¹⁶ Véase sobre la participación y punición del *extranei*, Gómez Martín, V., en Carbonell Mateu, J. C. / *et al.*, *Estudios penales*, cit., p. 426 y ss.

doc. y jur. may. actualmente¹⁰¹⁷. La atribución de la autoría descansa sobre ese atributo, y ello, a través de la autoría material legalmente prevista en el art. 28 CP. No cabe la autoría mediata ni la coautoría en quien no detente tal posición. Y, al contrario, tampoco cabe afirmar, lógicamente, la autoría material de quien del mismo modo no tenga ese estatus de sujeto pasivo tributario originario o transferido. Lo anterior es predicable, en toda su extensión, de la modalidad defraudatoria por *elusión*. Empero, resulta altamente discutible cuando se trata de devoluciones indebidas, especialmente en supuestos de *simulación*. Aquí ya se explicó que el *hecho imponible* y la *relación jurídico-tributaria* devienen inexistentes, aunque ello no obste a que el delito fiscal siga siendo aplicable de acuerdo con la actual doctrina del TS que puede decirse de momento «consolidada». De acuerdo con esta, en la modalidad comisiva por *simulación*, sujeto activo será aquel que se arroga falsamente la titularidad del derecho a la devolución en supuestos de *simulación* de tales operaciones, quedando de esa forma la conducta subsumida en el delito fiscal y no en otros tipos penales (especialmente la estafa). La interpretación que aquí se hace de este posicionamiento del Alto Tribunal en los supuestos de *simulación* es que, aunque el sujeto activo del delito ya no tenga la condición de sujeto pasivo tributario, la cualificación de la autoría se mantendría por otras razones bien distintas basadas en elementos de mera tipificación. Esto es, por el hecho de ostentar quien finge ser titular del crédito tributario y obtiene la devolución indebida la condición legal necesaria de *empresario* o *profesional* dado de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores. De ahí que el delito fiscal, a mi modo de ver, mantuviera su condición de *delito especial*, aunque ya no en la categoría de *posición no institucional*, sino de *elementos de mera tipificación* que no exige la infracción de un deber especial extrapenal. No obstante, lo anterior, y a modo meramente enunciativo, cabría la posibilidad de una interpretación más amplia que lleve a plantear que la no exigencia de la condición de sujeto pasivo tributario podría hacer decaer la condición de tipo especial en esta modalidad. Desde ese enfoque, sujeto activo ya no sería únicamente el sujeto pasivo tributario, sino todo aquel que, sin serlo, simplemente finge ser titular de un derecho de crédito tributario que no ostenta para obtener mediante engaño las devoluciones fraudulentas. Prescindiendo, en cualquier caso, de elementos meramente tipificadores como la condición de empresario o profesional. En ese caso, la consecuencia más directa sería la consideración del delito en ese supuesto como tipo común y la exclusión de la presencia de sujetos *intraanei* y *extranei* para ser considerados meros autores y partícipes comunes. Junto a ello, los problemas concursales que tradicionalmente se han venido sosteniendo en la doctrina con el delito de estafa se verían claramente reforzados en favor de este último con un argumento ahora mucho más intenso.

Unido a lo anterior, también puede atribuirse la responsabilidad en la misma medida a aquellos otros sujetos a los que se les haya delegado la posición de garantía de los riesgos tributarios a

¹⁰¹⁷ En ese sentido la STS nº 374/2017, de 24 de mayo (FJ 2) expone como al ser los delitos contra la Hacienda Pública delitos especiales propios: «(...) *inferen como únicos sujetos activos a los obligados tributarios*». Igualmente, la STS nº 407/2018, de 18 de septiembre (FJ 8 y 19) recuerda «*Efectivamente, el delito fiscal, como delito especial propio y delito de infracción de deber solo puede ser cometido a título de autor por el obligado a las prestaciones tributarias. No admite la autoría mediata ni la coautoría de quien no sea sujeto pasivo del tributo (...) La atribución de la autoría, en el delito fiscal, recae sobre el sujeto pasivo tributario. Como es delito especial propio solo puede ser autor el obligado tributario. El sujeto pasivo tributario y por ello autor lo es a través de la autoría material del artículo 28 CP (RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777), sin que quepa la autoría mediata ni la coautoría en quien no sea sujeto pasivo tributario. Por supuesto tampoco cabe la autoría material de quien no sea sujeto pasivo tributario*»; En la doctrina, Martínez-Buján Pérez, C., en Demetrio Crespo, E. / Sanz Díaz-Palacios, J.A. (Dir.), *El delito fiscal*, cit., p. 117; Silva Sánchez, J.M., *El nuevo escenario*, cit., pp. 53-54; Gómez Martín, V., *RECPC* cit., p. 21; Morales Prats, F., en Quintero Olivares, G. (Dir.), *Comentarios*, 10ª edición, cit., pp. 551-552; Bacigalupo Zapater, E., *Curso*, 2ª edición, cit., pp. 476-477.

través de *apoderamientos específicos* mediante los cuales asumen la obligación de gestionar y dar cumplimiento a las obligaciones tributarias, generalmente por motivos de *especialización*. Me refiero aquí a la ya tratada figura de la *representación voluntaria* en materia tributaria regulada en el art. 46 LGT y art. 111 RD 1065/2007, de 27 de julio. Figura que alberga la capacidad de generar posiciones de garantía y responsabilidad penal del *representante voluntario* en el plano de la gestión y cumplimiento de las obligaciones tributarias en la misma medida que ocurre con la posición de garante originaria y el empresario¹⁰¹⁸. Por ello, la autoría en el delito fiscal sería predicable no solo de los sujetos pasivos tributarios y sujetos con elementos de mera tipificación, sino que, del mismo modo, lo sería de los *extranei* que obran en nombre o representación de aquellos y que por ministerio de la ley han pasado a ser considerados *intranei*. De ahí que no solo sea posible aplicar la vía del art. 28 CP, sino también, y con algunas particularidades, la del art. 31 CP.

Como última cuestión, no puede orillarse la referencia al resto de delitos accesorios pero esenciales para el fin defraudatorio perseguido por los delincuentes fiscales. Los ya referidos delitos de falsedad documental y la pertenencia a organización o grupo criminal como elemento cualificador del delito fiscal. De estos delitos, dada su condición de tipos comunes, en principio serán responsables tanto aquellos que actúen en lugar de la sociedad como aquellos otros que los realicen. No obstante, existe una matización importante derivada de tal condición tipológica. En cuanto al delito de falsedad documental, al no requerir especiales condiciones o cualidades para ser el sujeto activo, puede responsabilizarse de este sin mayores problemas a los autores y aquellos que se beneficien de los documentos, sin que sea necesario el recurso a la cláusula de extensión de autoría del art. 31 CP. En cambio, en el delito de pertenencia a organización o grupo criminal, a pesar de ser un delito por sí mismo considerado como tipo común, en el marco del delito fiscal y los subtipos agravados se produce una especie de mutación en su caracterización tipológica. Al constituir un elemento cualificador del delito fiscal, para hacer aplicable este, será necesario que la pertenencia a la organización o grupo sea predicable de aquel que obra en nombre o representación de la sociedad y materializa la defraudación tributaria (*intranei*). El resto de los sujetos (*extranei*), participarán del delito fiscal cualificado y, por tanto, no les será de aplicación el delito de pertenencia a organización o grupo criminal de forma autónoma, a riesgo de incurrir en la prohibición de *bis in idem*.

3.1.2. Responsabilidad penal de representantes legales, administradores de derecho y consejo de administración.

En el *fraude carrusel*, las defraudaciones tributarias en el seno de la sociedad que desempeña el rol de *bróker* pueden producirse tanto por la modalidad de *elusión* como por la modalidad de *obtención indebida de devoluciones*. En estas defraudaciones en las que la sociedad se presenta frente al tributo, bien como obligada tributaria, bien como titular fingida de un derecho de crédito tributario, se ha dicho que los primeros responsables, y en multitud de ocasiones los únicos, serán aquellos que ostentan la máxima representación de sus órganos sociales, que obran en su nombre y que ejecutan el delito de forma inmediata o mediata de acuerdo con las reglas rectoras de imputación. Por principio, dispone el art. 45.2 LGT que por las *personas jurídicas* actuarán aquellos que ostenten, en el momento en que se produzcan las actuaciones tributarias

¹⁰¹⁸ De esta opinión, Ferré Olivé, J.C., en Demetrio Crespo, E. (Dir.) / De la Cuerda Martín, M. / García de la Torre García, F. (Coords.), *Derecho penal económico*, cit., p. 607; el mismo, *Tratado*, cit., pp. 453 y 454; Choclán Montalvo, J.A., *La aplicación práctica*, 2ª edición, cit., p. 140.

correspondientes, la titularidad de los órganos a quienes corresponda su representación (por lo general el órgano de administración), por disposición de la ley o por acuerdo válidamente adoptado. De esta regulación tributaria se coligen dos cuestiones importantes para atribuir responsabilidad penal a los *representantes y administradores*: i) La primera es la delimitación en el *orden tributario* del círculo de sujetos que pueden actuar frente a la Administración Tributaria en nombre de las personas jurídicas obligadas tributarias: administradores y representantes legales (o también voluntarios); ii) La segunda, es que esa delimitación cohonesta desde el punto de vista de la imputación penal con el art. 31 CP que prevé la cláusula de extensión de autoría a los sujetos que obren como administradores de hecho o derecho de la persona jurídica o en nombre o representación legal o voluntaria de otro (siendo perfectamente posible que ese otro sea del mismo modo una persona jurídica *vid* [art. 111 RD 1065/2007, 27 de julio]) cuando no recaiga sobre ellos las condiciones o calidades que exige el tipo especial para ser sujeto activo. Lo que viene a significar, en términos simples, la responsabilidad penal bajo la figura de la autoría, coautoría o autoría mediata del *extranei*, ahora ya considerado *ope legis* en *intranei*, por los delitos fiscales cometidos en el seno de la persona jurídica cuando aquella es la obligada fiscal por ser titular de la relación jurídico-tributaria (art. 17 LGT).

Como elemento consustancial a toda persona jurídica, y la sociedad que desempeña el rol de *bróker* no es una excepción, el órgano de administración, constituido en forma unipersonal, varios administradores solidarios o mancomunados o en consejo de administración (arts. 210 LSC y 124 RRM), es el máximo responsable (garante) de los riesgos fiscales, por supuesto también los penalmente relevantes, que se originan y se materializan en el devenir de la actividad mercantil de la empresa. En la mecánica defraudatoria en carrusel, esos riesgos fiscales penalmente relevantes abarcan como ya se ha dicho *supra* dos modalidades comisivas del delito fiscal: la elusión del pago de IVA y la obtención de devoluciones de cuotas de IVA indebidamente soportadas. Cuando una sociedad ostente la condición de obligada tributaria, aquí en el IVA, de las conductas defraudatorias que necesariamente han de ser ejecutadas por personas físicas y que revisten relevancia penal, esto es, la presentación de declaraciones o solicitudes de devolución tributaria mendaces, se hará responsable *prima facie*, al *órgano administrador* bajo el régimen de la cláusula de extensión de la autoría (art. 31 CP). En efecto, serán responsables como autores, coautores o autores mediatos en un primer momento aquellos sujetos físicos que detentan la titularidad o forman parte integrante de los órganos de administración sociales. El fundamento es doble: de un lado, porque solo aquellos que posean la titularidad del *órgano de administración* podrán actuar (de forma legal o fraudulenta) frente a la Administración Tributaria por mor de lo prevenido en el art. 45.2 LGT. A salvo quedan, lógicamente, los supuestos de *representación voluntaria* del art. 46 LGT ya referidos. De otro, porque de los riesgos de comisión de delitos en el seno de la estructura societaria son responsables en tanto que garantes originarios de todos los riesgos producidos en el giro de la empresa. A lo anterior hay que añadir que el administrador deberá cumplir necesariamente por exigencia del *principio de culpabilidad* los elementos objetivos y subjetivos del tipo, entre ellos el *dolo*, para que se le pueda imputar la actuación en nombre de otro (sociedad). Asimismo, en la medida que el art. 31 CP vino a evitar lagunas punitivas en los delitos especiales propios relacionados con las personas jurídicas, esta figura no puede considerarse título de imputación de responsabilidad por la acción de otro, pues no se compensa en esta sede la falta de *acción* sino la ausencia en el *autor* de las especiales características exigidas por el tipo. El art. 31 CP es complementario del art. 28 CP y permite tener por acreditadas dichas cualidades cuando, en todo caso, el *autor* haya realizado la acción típica.

Por otro lado, cuando existe un mandato (*rectius*: apoderamiento) para ejercer la *representación voluntaria* en materia tributaria (art. 46 LGT) en favor de un tercero especialista o no (por lo general un director general, financiero, asesor fiscal o contable) la responsabilidad por las defraudaciones tributarias no se transfiere sin más a través del *acto de apoderamiento*, sino que esta se transforma en virtud del mecanismo de la delegación. En efecto, los deberes de garante originarios del obligado tributario o sus representantes legales y administradores respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales no quedan diluidos sin más. Aquellos a quienes se apodera para cumplir con tales obligaciones frente a la Administración Tributaria serán quienes adquirirán una nueva *posición de garante*, y, por ende, serán responsables de las defraudaciones tributarias que se produzcan. Sin embargo, los garantes originarios, los representantes legales y administradores, al regir aquí *prima facie* el *principio de desconfianza* en la delegación, conservarán deberes de garante residuales sobre el delegado cuya infracción motivará su propia responsabilidad por *omisión impropia*, estos son; la correcta selección (*culpa in eligendo*); formación (en caso de ser precisa) e información del delegado; la dotación de los medios necesarios para cumplir con el mandato; la coordinación de la actuación de los diversos delegados, y, principalmente, el deber de vigilancia y control (*culpa in vigilando*)¹⁰¹⁹. No obstante, tal y como ya se explicó *supra* al analizar el *principio de desconfianza*, en mi opinión, si el delegante no conserva una posición de supremacía sobre el delegado por tener este último mayores capacidades, conocimientos profesionales o formación técnica, y la complejidad del ámbito tributario lo exige, podría no ser responsable en aplicación del *principio de competencia* por falta de capacidad para fiscalizar correctamente la función del delegado. A esta cuestión cabría achacar que el garante primario siempre tendría la posibilidad de delegar las funciones de supervisión y control del delegado en el desempeño de sus funciones tributarias. No obstante, de aceptarse tal posibilidad podría llevarnos a incurrir en un círculo vicioso de difícil solución. La razón estriba en que, si el garante primario no tiene inicialmente aptitud para vigilar correctamente al delegado en el desempeño de tales funciones, difícilmente la tendrá para vigilar al supervisor del delegado en las suyas en el marco de la nueva delegación.

Para ilustrar con un ejemplo puede traerse a colación la SAP Asturias nº 83/2018, de 9 de marzo¹⁰²⁰, que condena de conformidad por las defraudaciones cometidas mediante *fraude carrusel* al socio y/o administrador de varias sociedades que constituían el núcleo de la trama y que controlaba a las *pantallas* y *truchas*, bien directamente, bien a través de personas allegadas en calidad estas de administradores, socios o apoderados.

«Que debemos condenar y condenamos al acusado Santos como autor de un delito contra la Hacienda Pública referido al Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2008 de las mercantiles E.D.S. ASTURIAS, ORGANIZACIÓN INFORMÁTICA ORIENTADA A SISTEMAS, y DOMINIUM COMPUTER BROKERS, un delito contra la hacienda referido al Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2009 de las mercantiles BLACK TECH y DOMINIUM COMPUTER BROKERS, un delito de blanqueo de capitales y un delito de falsedad en documento oficial, ya definidos, concurriendo la circunstancia agravante de reincidencia respecto de los delitos contra la hacienda pública y la atenuante de dilaciones extraordinarias respecto a los cuatro delitos (...)».

¹⁰¹⁹ Gómez Martín, V., *RFD-PUCP*, cit., pp. 115-138.

¹⁰²⁰ SAP Asturias nº 83/2018, de 9 de marzo (HP).

Analizada y resuelta la cuestión de la responsabilidad penal por la defraudación tributaria de los representantes legales y administradores individuales, conviene referir brevemente la eventual responsabilidad penal cuando la persona jurídica estuviera administrada por un órgano de administración colegiado, esto es, un *consejo de administración* formado por 3 administradores como mínimo (art. 242 LSC). Para ello, hay que traer a colación lo ya expuesto *ut supra* respecto a las posiciones de garante en las relaciones *horizontales*. Es importante recordar que estas relaciones de horizontalidad entre garantes de igual condición en la empresa (división funcional del trabajo) se hallan, *prima facie*, sujetas a la vigencia del *principio de confianza*. De este principio se infiere la inexistencia de una especial obligación de vigilancia de unos miembros del consejo sobre las actuaciones de los otros que alcance a todos los aspectos de sus conductas e incluya los delitos cometidos aprovechando sus actividades legales. Por más que la ley imponga a los administradores deberes de diligencia y facultades de obtención de información (art. 225 LSC), no ocupan entre ellos una posición de *superioridad o jerarquía* que les confiera alguna autoridad a unos respecto de los otros. De ahí que baste con desempeñar sus propias funciones de forma correcta y con estar correctamente informados de la marcha de la sociedad en el desempeño del cargo con la diligencia de un ordenado empresario y de un representante leal¹⁰²¹. En otras palabras, no existe *posición de garantía* entre los miembros del consejo, unos respecto de los otros, salvo que tengan conocimiento (deber que no tienen obligación de procurarse), o se sitúen voluntariamente en situación de *ignorancia deliberada*, respecto de posibles conductas delictivas de otros, en cuyo caso, vendrán obligados en su condición de garantes originarios a impedir su ejecución material. Se trata pues de una responsabilidad que reposa sobre la figura de la *omisión impropia* y la *cláusula de equivalencia* establecida en el art. 11 CP.

Cuando se producen defraudaciones tributarias mediante la mecánica del *fraude carrusel* estas vendrán auspiciadas por un escenario fáctico, organizacional y decisorio dentro de la sociedad que al menos englobará dos grupos de casos. El primero, y casi en plano teórico dada la opacidad que se pretende por los delincuentes fiscales, será la adopción por el consejo de administración de una política fiscal de la sociedad basada en el fraude que conllevará la creación o participación en *fraudes carrusel* como medio de procurarse pingües beneficios económicos y ventajas de mercado a cambio de defraudar a la Hacienda. El segundo, y el habitual en el repertorio de jurisprudencia, será la creación o participación en tales *fraudes carrusel*, no por un acuerdo adoptado por el órgano de administración, sino por determinados miembros de la organización incardinados en la estructura societaria pero que no representan la voluntad de la sociedad en su conjunto (directivos descontrolados), y lo harán, evidentemente, con el mismo fin que en el caso anterior.

Pues bien, para determinar la responsabilidad penal de los miembros del consejo por las defraudaciones tributarias en *carrusel* hay que partir de algunas premisas basales: i) En primer lugar, el simple hecho de formar parte o ser miembro del consejo no implica la inferencia de responsabilidad criminal por los delitos fiscales cometidos por otros miembros en virtud del principio de culpabilidad y confianza. Se exige, como ya sabemos, realizar determinados actos, activos u omisivos, contributivos de la consumación del delito. Partiendo de la normalizada división del trabajo en el ámbito empresarial, más en concreto de la delegación de las funciones tributarias en un consejero determinado, regiría aquí la regla del *dominio social-funcional del hecho* y la *especialización* con estricta separación de esferas competenciales (cada especialista

¹⁰²¹ Véase la ya citada STS nº 234/2010 de 11 de marzo (FJ 3) con un voto particular disidente sobre este extremo formulado por D. Enrique Bacigalupo Zapater.

sería responsable de sus propias competencias), pues resulta preciso identificar quien de entre los miembros del consejo tendría atribuidas (delegadas) el cumplimiento de las obligaciones tributarias y cual es el grado de conocimiento y competencia que tiene sobre ellas a efectos de poder atribuirle responsabilidad penal. De ese modo, tal responsabilidad vendría articulada no por la mera pertenencia al órgano, sino por la *posición de garante* asumida en virtud del criterio de *especialización*, la plena consciencia y capacidad de cumplimiento de tales obligaciones y la concreta actuación voluntaria dirigida a infringirlas de forma activa u omisiva¹⁰²²; ii) En segundo lugar, respecto al resto de miembros del consejo que no tienen delegado el cumplimiento de las obligaciones tributarias, aquellos podrían ser penalmente responsables por *omisión impropia* en la medida en que tuvieran conocimiento de la existencia del fraude incluso en términos de probabilidad (se incluye la ignorancia deliberada), bien de las defraudaciones tributarias directamente, bien del mecanismo articulado dentro de la empresa para llevarlas a cabo y en su caso no lo hubieran impedido cuando tenían la aptitud y los medios necesarios para hacerlo. Ese conocimiento exigido sobre los actos delictivos, recordemos, no tienen la obligación de procurárselo atendiendo a la relación de horizontalidad que existe entre garantes; iii) En tercer lugar, en los casos en los que las defraudaciones pudieran ser consecuencia de la adopción por el consejo de una política fiscal que pueda ser delictiva mediante la votación de un acuerdo social, respecto de los que tienen conocimiento de aquel, no será determinante para el juicio de atribución de responsabilidad el simple hecho de votar, ni tampoco lo será el contenido del acuerdo votado, ni siquiera el sentido del voto, pues tales circunstancias se ubican en la fase previa a la comisión del delito y quedarían, en mi caso de análisis concreto, dentro de la esfera de los *actos preparatorios impunes ex arts. 17 y 18 CP* al tratarse de un acuerdo que para consumir el delito (fiscal) necesitará de acciones ejecutivas *ex post* que pueden ser realizadas por personas que no participaron en la votación o que ni siquiera forman parte del consejo¹⁰²³. Lo importante aquí, esto sí, para determinar la responsabilidad penal de los consejeros en esos casos será el comportamiento que lleguen a desplegar con posterioridad a la emisión del voto respecto del concreto acuerdo delictivo. Y ello, tanto si se votó a favor, en contra, se ejerció la abstención o

¹⁰²² Véase sentencias *absolutorias* de miembros del consejo de administración de una persona jurídica en los que no se acredita la concreta participación de éstos en el delito: SAP La Coruña nº 49/2001, de 30 de marzo (FJ 3); SAP Valencia nº 20/2000, de 1 de febrero (FJ 4); SAP Castellón nº 131/2009, de 13 de marzo (FJ 3); Véase sentencias *condenatorias* de miembros del consejo de administración de una persona jurídica: SAP Palencia nº 4/2002, de 11 de febrero (FJ 4); SAP Sevilla nº 154/2001, de 21 de marzo (FJ 2).

¹⁰²³ Hay que puntualizar siguiendo la exposición de PÉREZ CEPEDA, que la intervención en una votación y la adopción de un acuerdo tienen distinta significancia y relevancia a nivel de imputación penal en función del concreto tipo delictivo al que el acuerdo se refiera. El acuerdo puede ser un hecho delictivo activo, consumado o acto preparatorio. Dos grupos de casos pueden distinguirse: i) que la adopción del acuerdo constituya propiamente la ejecución del delito porque el núcleo del injusto del tipo consista precisamente en la adopción del acuerdo antijurídico (piénsese la adopción de acuerdos abusivos y lesivos en el ámbito societario). Aquí, la participación en la votación mediante actos encaminados a conseguir la aprobación del acuerdo debe ser considerada ya tentativa de delito, aun cuando el acuerdo fuera finalmente aprobado; ii) que la adopción del acuerdo sea solo intervención de naturaleza estrictamente preparatoria, conspiración o bien cuando el acuerdo consiste en un mandato para que ejecute el hecho delictivo un subordinado, de manera tal, que se trate de un hecho que posteriormente ha de ser ejecutado por un sujeto que no intervino en la adopción del mismo y que finalmente no ejecuta. Aquí podríamos estar ante una responsabilidad a título de proposición, conspiración o incluso inducción. No obstante, cabe objetar que los actos preparatorios no son punibles en la mayoría de delitos socioeconómicos (art. 17 CP), el delito fiscal entre ellos, por lo que la participación en el acto de votación, previa a la aprobación, constituiría una participación impune en un acto preparatorio impune. Véase, Pérez Cepeda, A.I., «*La responsabilidad penal del administrador de empresa por decisiones colegiales*», en Demetrio Crespo, E. (Dir.) / De la Cuerda Martín, M. / García de la Torre, F. (Coords.), *Derecho Penal económico*, cit., pp. 300-301.

no se acudió a la votación. Si se conoce la existencia y alcance del acuerdo votado lo verdaderamente relevante para atribuir responsabilidad penal a los consejeros serán los concretos actos que lleven a cabo en la fase ejecutiva del delito. De ello dependerá la graduación de su responsabilidad penal como autores, coautores, autores mediatos o partícipes, independientemente del sentido del voto emitido. Cabría objetar a esta posición la conocida doctrina jurisprudencial adoptada por TS del «*pactum escaeleris*» que ya referenciamos en un capítulo anterior. De acuerdo con esta, también sería considerado como *autor* todo aquel que se haya puesto de acuerdo previamente para la comisión del delito, aunque no realice ningún acto ejecutivo. Por otro lado, para poder exonerar de responsabilidad a los consejeros que no participan en la fase ejecutiva y que no votaron a favor, se abstuvieron o no asistieron a la votación, pero conocían el contenido y alcancen del acuerdo delictivo, resultaría exigible una conducta tendente a impedir los delitos fiscales derivados del acuerdo delictivo votado. Lo contrario podría llevar a afirmar su responsabilidad penal en base a la figura de la *participación omisiva* en fase ejecutiva. Por su parte, respecto de aquellos miembros del consejo que no tuvieran conocimiento de la trascendencia delictiva de la política fiscal que se vota o que ignoran el contenido de su decisión por confiar plenamente en la información proporcionada por otro, a pesar de que la ley impone deberes de vigilancia y facultades de obtener información, no ejercitarlos no puede llevar a sostener la equivalencia con una actuación plenamente consciente, salvo los supuestos en que pueda aceptarse la doctrina de la *ignorancia deliberada*. Por demás, la imputación de responsabilidad penal exigiría dolo (directo o eventual), elemento subjetivo difícil de apreciar en quien no es consciente o no tiene aptitud para comprender la relevancia penal del acuerdo delictivo.

3.1.3. Responsabilidad penal del administrador de hecho.

Junto a la existencia de la figura del *administrador de derecho*, de acuerdo con FERNÁNDEZ BAUTISTA¹⁰²⁴, pueden darse otras situaciones en las cuales dichas funciones de gestión o propiamente administración no son ejercidas por el sujeto formalmente designado para ello. Me estoy refiriendo a los casos que corresponden a la figura del *administrador de hecho*. Tradicionalmente la conceptualización de esta figura dependiendo de la esfera jurídica en la que se tratara, penal o mercantil, no ha tenido posiciones coincidentes, basculando desde la fundamentación basada en aspectos formales hacia la fundamentación atendiendo a elementos netamente materiales.

Desde el *plano mercantil*, y de acuerdo con el artículo 236.3 LSC, *administradores de hecho* serían, tanto aquellas personas que en la realidad del tráfico jurídico desempeñan sin título, con un título nulo o extinguido, o con otro título, las funciones propias de administrador, como, en su caso, aquellas que dirigen o imparten instrucciones dentro de la sociedad sobre los administradores de derecho formalmente designados¹⁰²⁵. Aquí, lo relevante para considerar la

¹⁰²⁴ Fernández Bautista, S., en Corcoy Bidasolo, M. / Gómez Martín, V. (Dirs.), *Derecho penal económico y de empresa*, cit., p. 69; La misma; «*La adscripción de un hecho a su autor: la pertenencia del hecho especial referencia al administrador*», en Luzon Peña, D.M. (Dir.), *Derecho Penal*, cit., p. 592.

¹⁰²⁵ Como referencia, puede citarse la STS nº 721/2012, de 4 de diciembre, Sala de lo Civil (FJ 6), que ya con anterioridad a la reforma del precepto citado *supra* por la Ley 31/2014 de 3 de diciembre, que introdujo la referencia a la noción de administrador de hecho en la ley, disponía que: «*Ante el silencio de la norma sobre qué debe entenderse por administrador de hecho, esta Sala ha declarado que lo son "quienes, sin ostentar formalmente el nombramiento de administrador y demás requisitos exigibles, ejercen la función*

figura del administrador de hecho se centra en la carencia de los elementos formales que legalmente se exigen para el nombramiento del cargo de administrador. Si aquellos concurren estaremos en presencia de un administrador de derecho, y si no, ante un administrador de hecho.

Desde el *ámbito penal*, no resulta adecuado adoptar una interpretación tan restrictiva que se limite a incluir en el concepto de *administrador de hecho* a aquellos sujetos cuyo nombramiento presenta determinadas irregularidades formales o que directamente aquel no se haya producido. Eso sería tanto como desconocer el verdadero fin del Derecho Penal que, lógicamente, desborda la mera determinación de la validez o invalidez de un negocio jurídico. Por el contrario, aquí la cuestión se centra en las conductas del sujeto con capacidad suficiente para lesionar el bien jurídico en juego y que no se encuentra en exclusiva en aquellos que son formalmente designados para ejercer la función de administrador. Por tanto, *administrador de hecho* sería cualquier persona que de facto ejerciera realmente las funciones de gestión o administración de la empresa realizando las funciones ejecutivas que son propias del cargo de administrador. Y, de acuerdo con el concepto material desarrollado en la jurisprudencia, serían aquellos que, sin ostentar formalmente la condición de administrador de la persona jurídica ejercieran poderes de decisión sobre aquella y concretando en él los poderes de un administrador de derecho¹⁰²⁶. O, de otro modo, toda persona que por sí sola o juntamente con otras, adoptara e impusiera las decisiones de la gestión de una sociedad, y concretamente las expresadas en los tipos penales¹⁰²⁷.

Puede advertirse sin esfuerzo que desde la perspectiva jurídico-penal que aquí interesa, el elemento caracterizador de la figura del *administrador de hecho* es el desempeño real y efectivo de las funciones de administración, lo que se ha venido concretando en doctrina y jurisprudencia como la noción de *dominio del hecho*¹⁰²⁸. En efecto, los principales elementos definitorios de la figura del *administrador de hecho* lo constituyen el ejercicio efectivo y habitual de las funciones de gestión y administración de la sociedad, y la detentación de poder de ejecución de aquellas, ya sea por ellos mismos, ya a través de terceros en quienes incluyen decisivamente o a quienes interponen como meros testaferros para ser reconocibles¹⁰²⁹. De ese modo, carece de relevancia

como si estuviesen legitimados prescindiendo de tales formalidades, pero no a quienes actúan regularmente por mandato de los administradores o como gestores de éstos, pues la característica del administrador de hecho no es la realización material de determinadas funciones, sino la actuación en la condición de administrador con inobservancia de las formalidades mínimas que la Ley o los estatutos exigen para adquirir tal condición».

¹⁰²⁶ Véase en concreto STS nº 59/2007, de 26 de enero (FJ 1) o STS nº 467/2018, de 15 de octubre (FJ 4).

¹⁰²⁷ Véase al respecto STS nº 816/2006, de 26 de julio (FJ 2) o STS nº 467/2018, de 15 de octubre (FJ 4).

¹⁰²⁸ Véase al respecto las siguientes sentencias: STS nº 1940/2000, de 18 de diciembre (FJ 3): *«interesa el verdadero dominador del hecho»*; STS nº 1027/2003, de 14 de julio (FJ 6): *«hay que estar no al carácter meramente formal del administrador, sino al actuar concreto de cada uno los hechos delictivos»*; o STS nº 336/2004, de (FJ 7): *«la responsabilidad criminal se atribuye por la intervención efectiva en los hechos, no por la titularidad formal que pudiera existir en la ostentación del cargo en la empresa»*.

¹⁰²⁹ Véase por todas STS nº 59/2007, de 26 de enero (FJ Único): *«en la concepción de administrador de hecho no ha de estarse a la formalización del nombramiento, de acuerdo a la respectiva modalidad societaria, ni a la jerarquía en el entramado social, sino a la realización efectiva de funciones de administración, del poder de decisión de la sociedad, la realización material de funciones de dirección. Son muchas las situaciones que pueden plantearse, normalmente referidas a apoderados para obligar a la sociedad, y será la concurrencia de una dirección real de la sociedad la que marque el sujeto activo del*

que el sujeto se represente frente a terceros en calidad de administrador formal, o bajo otra apariencia distinta. Si puede acreditarse su condición de *factótum* en la toma de decisiones sobre la gestión de la sociedad, será considerado *administrador de hecho* y responsabilizado como autor del delito, incluido el alcance aplicativo del art. 31 CP en los delitos especiales. Desde esta perspectiva, siguiendo a FERNÁNDEZ BAUTISTA¹⁰³⁰, quedaría incluido en la noción de *administrador de hecho* no sólo al denominado *administrador de hecho notorio*, sino también al *oculto*, tanto en el caso de actuar bajo otra apariencia, como en los casos en los que permanece en la sombra.

En cuanto a la responsabilidad penal que puede reclamarse a los sujetos incardinados en esta figura por la comisión de delitos especiales, aquí delito fiscal, cuando el deber tributario extrapenal recae sobre la persona jurídica, rige, en principio, los mismos criterios que en la administración de derecho. Es decir, tanto allí como aquí, se trata de sujetos que por una *vis expansiva* del círculo de autores ex art. 31 CP se hace recaer sobre ellos las cualidades de sujeto activo que ostenta la persona jurídica en tanto que obligada tributaria, transfiriéndoles la responsabilidad penal de aquella que originariamente las ostenta, asumiéndolas como propias para ser considerados autores del delito. Ahora bien, en la doctrina se ha venido discutiendo cual debe ser el alcance material de la regla del actuar en lugar de otro prevista en el art. 31 CP desde un prisma netamente material, es decir, dependiendo de la caracterización que se atribuya al delito fiscal, ya sea como delito de infracción de deber o de dominio del hecho.

En el primer caso, si se acepta que el criterio de imputación al autor en el delito fiscal es la *infracción de un deber tributario extrapenal*, lo que ocurre al menos en la modalidad de *elusión*, de acuerdo con la opinión dominante será únicamente el nombramiento formal de representante lo que implicará la traslación del deber extrapenal del obligado tributario, excluyendo (como regla general) la valoración de elementos fácticos en la atribución de responsabilidad penal por infracción de tal deber¹⁰³¹. De acuerdo con lo anterior, en el caso de nombramiento formal como *administrador de derecho* no se albergarían dudas sobre la traslación y asunción del deber tributario, pues solo aquel podrá recibir de modo general la transferencia de responsabilidad de la persona jurídica *intranea* con fundamento en el especial vínculo jurídico que mantiene con aquella¹⁰³². Empero, existen dudas en el supuesto del *administrador de hecho*. Por principio, podría admitirse la traslación del deber tributario extrapenal en los casos de nombramiento *defectuoso*, o carente aquel, cuando se cuente con el *consentimiento* de los socios y no exista la designación formal de otro administrador. Cuestión distinta es el supuesto en el que existe nombrado formalmente un *administrador de derecho* y otro sujeto asume fácticamente las

delito, en este caso, como destinatario de un deber especial de cumplir la exigencia de veracidad en la presentación anual de las cuentas de la sociedad».

¹⁰³⁰ Fernández Bautista, S., en Corcoy Bidasolo, M. / Gómez Martín, V. (Dirs.), *Derecho penal económico y de empresa*, cit., p. 69; La misma; «*La adscripción de un hecho a su autor: la pertenencia del hecho especial referencia al administrador*», en Luzón Peña, D.M. (Dir.), *Derecho penal del estado social y democrático de derecho*, 2010, p. 593.

¹⁰³¹ Véase por todos, García Caveró, P., *La responsabilidad penal*, cit., p. 197.

¹⁰³² Cfr. Silva Sánchez, J.M., *El nuevo escenario*, cit., p. 67; García Caveró, P., *La responsabilidad penal*, cit., p. 197.

funciones de administración y control. Siguiendo a GARCÍA CAVERO¹⁰³³, podrían identificarse aquí dos supuestos diferenciados: i) De un lado, cuando el *administrador de derecho* tiene plena conciencia de las obligaciones tributarias que ostenta o se sitúa en posición de ignorancia deliberada. Aquí, sería autor del delito fiscal cuando tuviera la capacidad efectiva de impedir la defraudación, quedando el *administrador de hecho* relegado a la mera participación, es decir, no se produciría la comunicabilidad de la condición de *autoría*, o; ii) de otro lado, cuando el *administrador de derecho* (ahora mero *testaferro*) desconoce las referidas obligaciones incurriendo en una situación de *error*. En este caso se plantea un problema no menor, pues si se considera posible la existencia de tal *error* conducente a la irresponsabilidad penal por falta de *dolo* (no hay modalidad imprudente en el delito fiscal), no parece que pueda responsabilizarse en principio al *administrador de hecho* como partícipe atendiendo a la tesis dominante de la accesoria limitada en la participación¹⁰³⁴. En efecto, estaríamos aquí ante un caso de «instrumento imprudente cualificado»¹⁰³⁵ en el que un *extraneus* (administrador de hecho) instrumentaliza a un *intraneus* (administrador de derecho) para la comisión del delito, incurriendo este último en situación de *error*. La jurisprudencia para evitar la impunidad inicialmente recurrió a la teoría del *levantamiento del velo*, con origen en el derecho civil, aunque esta solución ha sido fuertemente criticada en la doctrina por prescindir de los criterios de determinación de la autoría propios del Derecho Penal¹⁰³⁶. No obstante, esa posición inicial ha sufrido un cambio sustancial¹⁰³⁷, manteniendo actualmente que el delito contra la Hacienda Pública, al menos en su modalidad de *elusión*, es un delito especial de infracción de deber en el que únicamente el órgano administrador de la persona jurídica *intraneus* tiene la capacidad de infringirlo por su vínculo jurídico con aquella (salvo los casos de delegación). De ese modo, si éste actúa sin el *dolo* exigido por el tipo penal, y dado que no hay regulada una modalidad imprudente de delito fiscal, su conducta quedará *impune*. Por más que el sujeto *extraneus* hubiera ostentado el dominio del hecho, no podrá ser considerado autor por no reunir las calidades que exige el tipo penal, al no ser aquellas comunicables dado que existe un vínculo meramente fáctico con el sujeto obligado. Si entendiéramos que la conducta del *administrador de hecho* pudiera trasladarse a la esfera de la inducción o la cooperación necesaria en el delito imprudente (atípico) del administrador formalmente designado, la solución pasaría del mismo modo por la impunidad. Nuevamente el

¹⁰³³ Cfr. García Caveró, P., *La responsabilidad penal*, cit., p. 199 y ss.

¹⁰³⁴ El principio de *accesoria limitada* solo permite la punición de la participación cuando el hecho principal es típico y antijurídico, Mir Puig, S., *Derecho Penal*, 10ª edición, cit., p. 412; en el mismo sentido, la SAP Barcelona nº 345/2007, de 17 de abril (FJ 6); No obstante, hay que precisar que la participación solo podrá ser punible, en cuanto a imprudencia se refiere, cuando el tipo penal expresamente prevea tal forma comisiva por el autor (art. 12 CP). Así lo entiende la STS nº 222/2010, de 4 de marzo (FJ 3) en un caso de punición de un cooperador en el delito de prevaricación cometido por una Autoridad que resultó absuelta por incurrir en un error que afectó a su culpabilidad, pero no a la tipicidad y antijuricidad del hecho. La sentencia determina que «En cuanto a la relevancia del componente subjetivo del tipo, el autor ha de actuar dolosamente. (Si actuara imprudentemente la participación lo sería en delito de esa naturaleza y solamente en el caso de que existiera la previsión típica de tal modalidad)».

¹⁰³⁵ Véase sobre el instrumento imprudente cualificado, Gómez Martín, V., en Carbonell Mateu, J. C. *et al.*, *Estudios penales*, cit., p. 414.

¹⁰³⁶ Véase entre otros, García Caveró, P., *La responsabilidad penal*, cit., p. 197; Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal económico*, PG, 6ª edición, cit., p. 752; Adame Martínez, F.D., *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal*, 2010, p. 78 y ss.

¹⁰³⁷ Véase, por todas, STS nº 499/2016 de 9 junio (FJ 3).

principio de accesoriadad limitada impediría castigar una conducta participativa de un delito en el que no está prevista la modalidad imprudente. Desde un sector doctrinal¹⁰³⁸, se ha planteado alternativamente la posibilidad de considerar al delito de defraudación tributaria de *naturaleza mixta* asumiendo un tratamiento intermedio que permitiera admitir responsabilizar al sujeto no cualificado que sin ostentar un vínculo jurídico de representación asume de facto las funciones de administración y realiza la conducta lesiva en lugar del sujeto *intranei* al que instrumentaliza con pleno dominio social. Sin embargo, a este planteamiento se ha opuesto, con razón, que solo podría ser factible en el caso del sujeto que actúa como administrador de hecho de una persona jurídica pero no en las actuaciones de representación de personas físicas al impedirlo la propia dicción del art. 31 CP cuando se refiere a una actuación «*en nombre o representación de otro*»¹⁰³⁹.

En el segundo caso, si se acepta como criterio de imputación penal el *dominio del hecho*, ya sea porque el delito fiscal sea categorizado como tipo común (posición descartada por la doc. may.)¹⁰⁴⁰, ya porque lo sea como tipo especial de posición o dominio, el art. 31 CP permitiría, al contrario de lo que ocurre en la categorización de infracción de deber, la traslación de la condición de *autor (intranei)* a aquellos que realizan materialmente el hecho (*extranei*). De todos modos, por el momento este planteamiento no ha sido acogido en la doc. y jur., por lo que baste aquí con apuntarlo.

Tomando como base lo anterior, la figura del *administrador de hecho* en los fraudes cometidos mediante la mecánica defraudatoria en carrusel se muestra como uno de los recursos habituales de los delincuentes fiscales para ocultar, tras el velo de opacidad y responsabilidad fingida de terceros, el verdadero manejo y control de la gestión efectiva de las sociedades que desempeñan alguno de los roles característicos del fraude.

Ello ocurrirá no solo en las sociedades que actúan como *truchas* en las que lo normal será que el administrador sea un *testaferro* y tras él se oculte la persona que ejerce verdaderamente el control y administración de la sociedad (administrador de hecho oculto). También tendrá lugar en la propia sociedad que actúa como *bróker*, donde determinadas personas con capacidad de decisión o facultades de administración pueden erigirse como *administradores de hecho* ejerciendo un control fáctico sobre aquella al margen de los administradores formalmente designados. Esta última modalidad es la que ahora interesa, pues aquí me centro en la eventual responsabilidad penal de aquellos que pueden erigirse como administradores de hecho de la sociedad *bróker*. Varios supuestos pueden darse:

- i) *Factótum con facultades amplias de administración de la sociedad en virtud de apoderamiento.*

Por un lado, podría darse el caso de que el *administrador de derecho* formalmente designado hubiera otorgado un *poder general* a determinada persona a través del cual le dota de facultades

¹⁰³⁸ Martínez-Buján Pérez, C., en Demetrio Crespo, E. / Sanz Díaz-Palacios, J.A. (Dir.), *El delito fiscal*, cit., p. 119; Adame Martínez, F.D., *Autoría*, 2010, p. 78 y ss.

¹⁰³⁹ Martínez-Buján Pérez, C., en Demetrio Crespo, E. / Sanz Díaz-Palacios, J.A. (Dir.), *El delito fiscal*, cit., p. 120.

¹⁰⁴⁰ Véase, por todos, Martínez-Buján Pérez, C., *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, 1995, p. 38; el mismo, en Demetrio Crespo, E. / Sanz Díaz-Palacios, J.A. (Dir.), *El delito fiscal*, cit., p. 109.

amplias de decisión y administración de la sociedad en detrimento de las que a él le otorga *ope legis* el propio nombramiento en el cargo. Y que, en tal caso, el apoderado general lleve acciones tendentes a crear o participar en *fraudes carrusel* para defraudar a la Hacienda Pública en beneficio de la sociedad. En cuanto a la responsabilidad penal en estos casos del *administrador de derecho* formalmente designado, recordemos que para ser considerado autor no basta con ocupar *sic et simpliciter* el cargo de administrador o representante de la sociedad vinculada al hecho delictivo, sino que además es preciso que realice algún acto de ejecución material (activo u omisivo) que contribuya al resultado tóxico, siempre que, como aquí ocurre, ocupe la posición de garante y se den los restantes requisitos del art. 11 CP¹⁰⁴¹. Debe individualizarse una conducta activa u omisiva de carácter ejecutivo, de lo contrario no podrá responder penalmente por el mero hecho de figurar como administrador de derecho. Si solo desempeñó un cargo societario, confiriendo un amplio poder de representación a otra persona, no estaríamos ante un caso de creación del riesgo por la empresa, con pluralidad de sujetos, generalmente relacionados entre sí jerárquicamente, que obliga a la búsqueda de criterios de imputación para determinar quién de aquellos es criminalmente responsable, ni tampoco ante una pluralidad de sujetos concurrentes a la producción delictiva en una especie de *asociación horizontal*, fuera del marco de una organización económica o jurídica compleja, y que puede dar lugar a responsabilidades penales plurales. Aquí el esquema societario sería simple: un *administrador formal* desapoderado en todo, y un *apoderado* con facultades amplias de administración que desarrolla la totalidad de la acción típica. Siendo así, no habría dudas de que la responsabilidad penal por autoría recaería sobre el *apoderado general* con facultades de administración. No obstante, en el caso de que el administrador formal llevara a cabo o participara de actos ejecutivos de administración vinculados con la defraudación, tal circunstancia fundamentaría su propia responsabilidad como autor, quedando relegado el apoderado general al ámbito participativo.

Un ejemplo de este supuesto puede encontrarse en la SAP Madrid nº 9/2020, de 13 de enero¹⁰⁴², en la que la sociedad Selecauto Automoción S.L., si bien actuaba fundamentalmente como sociedad *pantalla* en sus ventas de vehículos a las sociedades distribuidoras, también lo hacía como *bróker* aprovechando la infraestructura del carrusel controlada por el acusado Leovigildo en su condición de apoderado y verdadero administrador de hecho de la sociedad. Y ello, al haber procedido a la venta a terceros de buena fe de unos vehículos importados, deduciéndose el IVA soportado indebidamente generado con la ficticia adquisición a las correspondientes sociedades *trucha*:

«(...) el acusado 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 años 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 (...). Se considera a D. Leovigildo autor, conforme a lo dispuesto en los artículos 28 y 31 del CP (RCL 1995, 3170y RCL 1996, 777), de un delito contra la Hacienda Pública de los artículos 305 y 305 Bis. 1 c del CP (RCL 1995, 3170y RCL 1996, 777) en su redacción dada por la LO 7/2012 de 27 de diciembre (RCL 2012, 1759), referido al obligado tributario Selectauto Automoción SL respecto del ejercicio 2006. En este caso Selectauto operaba como distribuidora final de los vehículos que eran adquiridos a las truchas o sociedades de primer

¹⁰⁴¹ Véase STS nº 455/2017, de 21 de junio (FJ 6); STS nº 86/2017, de 16 de febrero (FJ 8).

¹⁰⁴² SAP Madrid nº 9/2020, de 13 de enero (HP y FJ 3).

nivel. Se utilizaron pues personas jurídicas (las truchas) con la finalidad de ocultar o dificultar la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito».

ii) *Directivos descontrolados que ejercen de facto la administración de la sociedad.*

Por otro lado, pueden encontrarse otro tipo de supuestos en los que la creación o participación en el *fraude carrusel* para obtener rendimientos económicos y ventajas de mercado ilícitas puede ser llevada a cabo por determinados *directivos descontrolados* al margen del órgano administrador formalmente designado. Se trata de supuestos en los que determinadas personas vinculadas normalmente a la alta dirección o autorizados para tomar decisiones, en materia tributaria en particular, deciden *motu proprio* concertarse con terceros para llevar a cabo *actos ejecutivos* tendentes a crear o participar en estructuras carrusel con el objetivo de obtener mayores márgenes de beneficio para la sociedad y, gracias a ello, obtener o aumentar sus propios ingresos a través de comisiones o primas.

Aquí las conclusiones alcanzadas en el supuesto anterior para el caso del *administrador formal* sin facultades de administración y el *apoderado general* que las asume tendrían plena validez. Hay que matizar, sin embargo, que aquí el *órgano administrador* no quedaría desprovisto de las funciones de administración en favor de un *apoderado*, sino que aquellas se ejercen de facto por un tercero en sentido estricto. Por tanto, si el *administrador formal* conoce o ignora voluntariamente la defraudación teniendo plena capacidad para impedirlo y no lo hace, podría ser hecho penalmente responsable. La razón es que, dado el cargo y las funciones que desempeña dentro de la empresa resulta verdaderamente difícil que pueda desconocer la marcha de aquella en el tráfico mercantil. Su posición de garantía sobre los riesgos derivados del giro de la empresa y la obligación de evitar la comisión de delitos que puedan producirse en aquel lo sitúan en una posición de especial deber de protección de determinados bienes jurídicos frente a los eventuales ataques originados por las conductas desplegadas de aquellos que se encuentran insertos en su esfera jerárquica de competencia. En tal caso, podríamos hablar de responsabilidad penal por *autoría inmediata* de quien ejerció de facto la administración de la sociedad y tenía plena capacidad para tomar decisiones en materia fiscal frente a la Administración Tributaria y de *autoría omisiva* (omisión impropia) del administrador formalmente designado por no impedir las defraudaciones ínsitas en su esfera jerárquica de competencia cuando tenía conocimiento o se situó en situación voluntaria de *ignorancia* respecto de ellas y disponía de la capacidad necesaria para hacerlo.

Un ejemplo de estos supuestos podemos encontrarlo en la ya citada SAN nº 6/2015, de 6 de marzo¹⁰⁴³ en la que los acusados, autorizados para tomar decisiones como director financiero y jefe de ventas de la mercantil en cuyo nombre y por cuenta actuaban, idearon un sistema defraudatorio en el que se permitía a la sociedad, que actuaba como administradora en determinados casos, la venta de los productos en España a un menor precio mediante la falta de ingreso del IVA.

«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 Jose, 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 (...) Justiniano

¹⁰⁴³ SAN nº 6/2015, de 6 de marzo (HP y FJ 3).

German y Efrain José son responsables en concepto de autores del artículo 28 primer párrafo del Código Penal (RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777) porque deciden declarar las ventas a las sociedades portuguesas simulando operaciones de entrega en el marco de adquisiciones intracomunitarias cuando se prevé exención de IVA (...) Como la empresa VERBATIM ESPAÑA SA es el sujeto pasivo del impuesto de acuerdo al artículo 84 uno 1º de la Ley 37/1992 (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401), habida cuenta el contenido del artículo 31.1 del Código Penal (RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777) vigente en los periodos que nos ocupan que dictaba: "El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación se obra", ello da lugar a su responsabilidad penal por la defraudación tributaria en la que incurrió dicha mercantil, dado que actuaban como administradores de facto puesto que estaban al frente del departamento comercial y financiero, por ello han de ser tenidos por contribuyentes, en tanto que obligados a reintegrar la deuda tributaria de Verbatim España»¹⁰⁴⁴.

3.1.4. Responsabilidad penal de los representantes voluntarios en materia tributaria.

Ya sabemos que la persona jurídica *intraeana* puede delegar en el *representante voluntario* el cumplimiento de sus obligaciones tributarias por medio de su órgano de administración (arts. 46.1 LGT y 111.1 RD 1065/2007). En la mayoría de los casos, esta delegación vendrá motivada por el hecho de desempeñar determinados cargos dentro de la sociedad normalmente vinculados al ámbito de la gestión económico-financiera y/o por la *expertise* del sujeto nombrado expresamente *representante voluntario*. De ahí que, por lo general, será el *director general*, el *director financiero*, el *asesor fiscal* o el *asesor contable* de la sociedad, los dos últimos interno o externo, quien asuma la responsabilidad en aras a una mejor gestión y cumplimiento de las obligaciones tributarias. Esta figura, además, también suele abarcar otras tareas anejas relacionadas o derivadas con la esfera tributaria como: la gestión documental; la contabilidad, la gestión administrativa con la Administración Tributaria, o; la planificación y el diseño de la estrategia fiscal. Tareas que serán desempeñadas directamente por el representante o por alguno o algunos de los subordinados a los que se le encomiende tales funciones. Conviene no olvidar, por demás, que la constitución de la representación voluntaria puede tener lugar en dos momentos distintos: i) *desde el inicio de las actuaciones profesionales* de la sociedad pudiendo realizarse mediante el otorgamiento de un poder notarial o con los documentos de representación presenciales o electrónicos facilitados por la Administración Tributaria para determinados procedimientos previstos en el art. 46.2 LGT, y; ii) *con posterioridad al inicio de las actuaciones profesionales*, cuando aun no se ostenta la representación pero el poder se aporta en el plazo subsiguiente de 10 días a partir de la actuación

¹⁰⁴⁴ Merece la pena significar que en esta sentencia se asume la comunicabilidad de la condición de obligado tributario a los sujetos que obran en condición de *administradores de hecho* por vía del art. 31 CP sin entrar en el análisis sobre la traslación del deber específico propio del estatus de *obligado tributario* atendiendo a elementos fácticos como criterio de imputación de responsabilidad penal por incumplimiento del deber (la modalidad comisiva del delito fiscal que se enjuicia es la de elusión del pago del tributo, modalidad considerada por doc. y jur. may. como de infracción de deber). La sentencia se muestra ayuna de motivación en ese aspecto, simplemente se limita a afirmar la traslación de la condición de obligado tributario de la persona jurídica a los *administradores de hecho*. Algo que, en mi estricta opinión, exige sin duda un mayor esfuerzo argumentativo, pues podría conducir a la impunidad si se sostiene, como aquí se hace, la no comunicabilidad del deber derivado de la condición de obligado tributario, y, por ende, la condición de autor, en los delitos especiales de *infracción de deber* atendiendo a meros elementos fácticos como criterio de imputación penal.

concreta que se haya realizado frente a la Administración Tributaria de acuerdo con el artículo 46.7 LGT¹⁰⁴⁵.

Otorgada correctamente la *representación voluntaria* de la persona jurídica *intranea*, se abre la posibilidad de atribuir al sujeto que ostenta la referida condición una eventual responsabilidad penal no ya solo por los delitos comunes que pueda ejecutar materialmente como la falsedad documental y la pertenencia a organización o grupo criminal, sino también por la comisión de delitos contra la Hacienda Pública en nombre y beneficio de la sociedad y en calidad de *autor cualificado*¹⁰⁴⁶. Así, la posición jurídica que ostenta frente al bien jurídico protegido guardaría estrecha relación con los supuestos de responsabilidad penal del *administrador* como autor cualificado explicados *ut supra*, pues en esos casos, será la cláusula de extensión de autoría prevista en el manido art. 31 CP el cauce legal que haga accesible la transferencia de responsabilidad¹⁰⁴⁷. En ese sentido, se ha sostenido que la figura de la *representación voluntaria* en materia tributaria tiene plena capacidad para generar posiciones de garantía y responsabilidad penal al *representante voluntario* designado en virtud del mecanismo de la delegación de funciones. Eso sí, siempre y cuando aquella cumpla con los requisitos necesarios que la hacen plenamente válida para surtir los efectos en derecho que le son propios y el *representante voluntario* se sitúe en una posición fáctica de *dominio*. Es decir, debe asumir formalmente el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la persona jurídica a la que represente frente a la Administración Tributaria y detentar *dominio fáctico* sobre el hecho defraudatorio. Lo anterior quiere decir, simple y llanamente, que la responsabilidad del cumplimiento de las obligaciones como *contribuyente* que el órgano administrador o representante legal de la persona jurídica *intranea* ya detenta en virtud del vínculo jurídico que mantiene con ella puede transferirse por medio de delegación hacia el *representante voluntario* apto que la recepta. Y, desde esa perspectiva, la delegación le dota formalmente de plena capacidad para ser *autor* del delito fiscal cuando efectivamente tenga el *dominio del hecho*, siendo plenamente responsable del delito aun cuando no recaigan sobre en él puramente las condiciones legales que fija el tipo para ser sujeto

¹⁰⁴⁵ Torres Cadavid, N., *La responsabilidad Penal del Asesor Fiscal. Problemas de autoría y participación en el delito de defraudación tributaria*, 2019, pp. 442-443.

¹⁰⁴⁶ Sin ánimo de ser exhaustivo, hay que prestar especial atención al correcto *acto de delegación*, pues de no ser éste válido, no podrá entenderse una correcta transferencia de las responsabilidades con las obligaciones tributarias y, por ende, no podrá existir responsabilidad penal en concepto de autoría cualificada. La delegación será correcta si se ha hecho y se ha asumido libremente, si hay una selección adecuada del delegado, si hay una dotación adecuada de medios para cumplir con la delegación y si la propia función delegada tiene el carácter de delegable. Del mismo modo, hay que prestar atención a las facultades residuales de vigilancia o control que pudiera seguir deteniendo el delegante, pues de ellas depende la exigencia de una eventual responsabilidad a éste. *Vid* sobre la delegación, ya citados, Montaner Fernández, R., en Ragués i Vallès, R. / Robles Planas, R. (Dirs.), *Delito y empresa*, cit., p. 64 y ss.; Gómez Martín, V., *RFD-PUCP* cit., pp. 115-138; Lascuraín Sánchez J.A., «*La delegación*,», en Nieto Martín, A. / *et al.*, *Manual de cumplimiento penal*, cit., p. 165 y ss.

¹⁰⁴⁷ Se ha discutido en la doctrina si la cláusula de extensión de autoría del art. 31 CP es o no de necesaria aplicación en los casos en los que existe designado representante, siendo aquel, por lo general, el asesor fiscal. De la opinión de que sí es necesario Navarro Cardoso, F., «La participación del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria», en *RP*, nº 43, 2019, p. 119. De la opinión contraria, Martínez-Buján Pérez, C., «*Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria*», en Bajo Fernández, M. / Bacigalupo Sagesse, S. / Gómez-Jara Díez, C. (Coords.), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas. Derecho y economía*, 2007, p. 73.

activo¹⁰⁴⁸. Esa capacidad de autoría del *representante voluntario* abarca todas las modalidades comisivas del delito contra la Hacienda Pública. Tanto la modalidad de elusión, como la modalidad de obtención indebida de devoluciones. Incluidos los supuestos controvertidos de *simulación* en los que no hay relación jurídico tributaria y el sujeto activo es aquel que finge ser titular de un derecho de crédito tributario.

Validado en derecho lo anterior, se parte entonces de la premisa de que el *representante voluntario* con facultades delegadas respecto a la gestión y cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales de la persona jurídica *intranea* es plenamente responsable en concepto de *autor* de las defraudaciones cometidas en nombre de aquella. Y, prescindiendo de la cualidad especial de autoría, también será penalmente responsable de los delitos conexos de falsedad documental y pertenencia a organización o grupo criminal que materialmente ejecute o en los que de una forma u otra participe en las mismas condiciones analizadas para los representantes legales y administradores. Aunque es cierto que el repertorio de jurisprudencia se mantiene huérfano de referencias sobre los extremos apuntados en los delitos fiscales cometidos mediante la modalidad en *carrusel*, sí es menos extraño encontrarla en las defraudaciones tributarias cometidas por personas jurídicas al margen de aquel. Ello plantea la posibilidad de entrar a analizar supuestos perfectamente factibles en los que la responsabilidad penal deberá valorarse sobre la base de una casuística *cuasi* secular en el ámbito de los delitos fiscales.

Desde el prisma penal tributario, para que la actuación llevada a cabo por el *representante voluntario* sea la conducta referencial en las modalidades comisivas del delito fiscal que principalmente interesan y pueda atribuírsele por ella responsabilidad penal como *autor*, será necesaria la concurrencia de varios elementos nucleares a mi modo de ver y que relaciono seguidamente: i) una conducta activa u omisiva penalmente relevante, materializada en actos que menoscaben efectivamente la correcta liquidación y recaudación de la obligación tributaria o la realización de créditos tributarios legítimos y constituyan el núcleo típico del tipo penal (dominio fáctico). En particular, la elusión del pago de tributos, y/o la obtención de devoluciones indebidas en nombre de la persona jurídica *intranea*. Del mismo modo que ocurre con el *administrador*, no bastará con la mera ostentación de la representación. Para atribuir la responsabilidad penal, será necesario un *acto ejecutivo* que constituya el núcleo típico; ii) que la conducta haya sido realizada en la condición de *representante voluntario* de la persona jurídica *intranea*, por lo que es necesaria una delegación conocida por el sujeto delegado y jurídicamente válida para el cumplimiento de las obligaciones frente a la Administración Tributaria en nombre de aquella, y; iii) Que la conducta del *representante voluntario* haya sido realizada de forma *dolosa*, o al menos con *dolo*

¹⁰⁴⁸ Afirma GARCÍA CAVERO que el deber específico que subyace en el tipo penal no es *intuitu personae*, por lo que una transferencia del mismo es, en cierta forma, posible. En ese sentido, entraría en juego el art. 31 CP que regula, en el caso de la empresa, la transferencia del deber especial al órgano administrador o representante de la misma, en García Caveró, P., *La responsabilidad penal*, cit., p. 197; también, De la Cuerda Martín, M., «*Responsabilidad penal del asesor fiscal*», en Demetrio Crespo, E. / Sanz Díaz-Palacios, J.A. (Dir.), *El delito fiscal*, cit., p. 32 con cita a Simón Acosta, E., *Cuestiones tributarias prácticas*, 1990, p. 723. Aunque comparto el sentido finalista de tal afirmación, hay que matizar, en mi estricta opinión, que la *obligación tributaria* derivada de la realización de un hecho imponible, en tanto que obligación *ex lege* de Derecho Público, es indisponible e intransferible para el obligado tributario por mor del art. 18 LGT salvo que la propia ley disponga otra cosa. La delegación a la que aquí hacemos referencia versa sobre la transferencia de las facultades de gestión y cumplimiento de las obligaciones que se derivan del estatus de *obligado tributario* frente a la Administración tributaria, no sobre ese título en sí mismo considerado. Esto quiere decir que el obligado tributario no dejará de serlo por más que delegue en un representante voluntario la gestión y cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

eventual. De lo contrario quedaría relegada al ámbito de la atipicidad por falta de tipificación imprudente del delito.

Partiendo de los elementos anteriores, estamos en condiciones de poder distinguir dentro de la actuación del *representante voluntario*, ya considerado *intraneus* por transferencia, varios escenarios en los que, cierto es, no siempre será posible atribuir la responsabilidad penal como se verá. Hay que adelantar que en muchos de los supuestos que se van a plantear no existen ejemplos de casos similares enjuiciados en el marco del *fraude carrusel*. No obstante, como venimos sosteniendo, esta forma de defraudar no es más que un mecanismo ideado por los delincuentes fiscales para cometer infracciones y delitos contra la Hacienda Pública, y por ello, los supuestos que analizaré resultan plenamente factibles al menos desde el plano teórico. Dada la diversidad de casos que podrían darse en la práctica, solo analizaré de forma somera los escenarios que entendemos principales y más problemáticos, son los siguientes:

- i) *El representante voluntario comete el delito contra la Hacienda Pública de forma autónoma y con desconocimiento del órgano administrador.*

No es extraño que aquel sujeto designado *representante voluntario*, por el cargo que ostentan dentro del organigrama societario, pretenda basar su éxito profesional en promesas de importantes ahorros fiscales para la sociedad con los que aumentar sus ingresos y su dudoso prestigio a costa de infringir la legalidad. Circunstancia que puede no ser conocida por el órgano administrador con frecuencia lego en la materia y confiado en la *especialización* y la buena gestión de la persona en la que ha delegado el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la persona jurídica. En este supuesto, la responsabilidad penal del *representante voluntario* como *autor* material parece evidente. Al tener delegadas las funciones de cumplimiento de las obligaciones tributarias, se encuentra en *posición de garantía* frente al bien jurídico protegido, y por ello, será el primer y máximo responsable de su ataque y lesión, esto es, de las defraudaciones que se produzcan. La conducta desplegada dirigida a defraudar a la Hacienda Pública, ya sea activa u omisiva, realizando todos los actos que menoscaban efectivamente la correcta liquidación y recaudación del tributo o la realización legítima de derechos de crédito tributarios, lo harán responsable penalmente en concepto de *autor* por aplicación de la cláusula de extensión de autoría del art. 31 CP¹⁰⁴⁹.

Respecto al órgano administrador delegante, hay de partir de la aplicabilidad de los criterios de atribución de responsabilidad en las relaciones jerárquicas entre delegante y delegado. Recordemos que los garantes originarios, los delegantes, al regir el *principio de desconfianza* en la delegación, conservarán deberes de garante *residuales* sobre el delegado, cuya infracción, en caso de advertir el riesgo de defraudación, podrá motivar su propia responsabilidad. Ya sabemos que ese carácter residual de los deberes de garante no suprime la capacidad penal del delegante, sino que comporta determinadas obligaciones de vigilancia, sustitución, corrección, suministro de medios para el cumplimiento de las funciones delegadas etc. que, si bien es cierto lo sitúan en un segundo plano, sigue siendo responsable si las incumple. En ese escenario, cabría entonces distinguir entre los casos en los que directamente desconocen el actuar antijurídico del

¹⁰⁴⁹ Véase en este sentido Torres Cadavid, N., *La responsabilidad Penal del Asesor Fiscal*, cit., p. 454; Gómez Verdesoto, M., «La participación del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria», *RQF*, nº 15, 1998, p. 15; Choclán Montalvo, J.A., *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales. Tratamiento penal de la información societaria inveraz*, 2003, p. 176.

representante voluntario, de aquellos otros que, pudiendo conocerlo, optan por permanecer en la *ignorancia* para beneficiarse de la defraudación.

El primer caso, si atendemos a la carencia de conocimientos específicos sobre cuestiones tributarias del órgano administrador, lo que en gran medida motiva la delegación de las funciones, podría resolverse a través de dos vías diferenciadas: i) mediante la figura del *error de tipo* del art. 14.1 CP. Si es *invencible* impediría exigirle responsabilidad penal. Si es *vencible*, trasladaría la responsabilidad al ámbito imprudente impune con arreglo al art. 12 CP, al ser el delito contra la Hacienda Pública un delito eminentemente doloso y no estar prevista expresamente la modalidad comisiva imprudente. Sin embargo, la solución del *error de tipo* en la práctica judicial es de extraña aplicación. Entraña una gran dificultad probatoria para quien lo alega, pues no basta la mera manifestación exculpatoria de contar con un *representante voluntario* con las competencias delegadas. Como se ha dicho, existe una responsabilidad residual derivada del deber de vigilancia sobre el delegado de la que difícilmente puede desprenderse el delegante¹⁰⁵⁰. También en ese caso cabe la posibilidad de que la conducta del órgano administrador fuera directamente *impune* por la inexistencia de dolo en su actuar; ii) mediante la exculpación por inexistencia de deberes de vigilancia motivada por la falta de aptitud del delegante para desempeñar las funciones de vigilancia sobre un delegado especializado. Este podría ser el caso de *plena competencia* del delegado que ya traté páginas atrás. El órgano administrador delegante no mantendría una posición de supremacía sobre el representante voluntario delegado dado que este último tendría mayor formación técnica, capacidad profesional e información que el primero. De ahí que pudiera ser difícil sostener la existencia de deberes de vigilancia cuando el delegante no tiene capacidad para desempeñarlos de forma correcta. En ese caso, podría hablarse de esferas individuales de responsabilidad por aplicación del *principio de competencia*, motivando la responsabilidad en exclusiva del representante voluntario delegado siempre que el órgano administrador desconociera las defraudaciones.

En el segundo caso, al tratarse de un supuesto en el que el órgano administrador delegante se situó en una posición de *ignorancia* desde la que quiso desconocer voluntariamente los actos ejecutivos constitutivos de defraudación que pudo y debió conocer obteniendo beneficio de ello, podría resultar de aplicación la doctrina de *la ignorancia deliberada*¹⁰⁵¹. Esta figura de construcción jurisprudencial situaría al órgano administrador ante un supuesto de *coautoría*, dependiendo de si se entiende posible que representante y representado puedan compartir la figura de la autoría tras efectuar la delegación como se verá en el numeral 2 subsiguiente. En efecto, el *representante voluntario* habría cometido el delito con *dolo directo* gracias a su posición ventajosa frente al bien jurídico protegido y por ello sería considerado *autor* material. Por su parte, el *órgano administrador* habría permitido la comisión de los delitos actuando con *dolo eventual* por no desplegar una conducta tendente a impedirlos cuando aquella le era plenamente exigible dada su condición de garante originario, y por ello, sería responsable como *autor* por *omisión impropia*. De otro lado, de entender aquí concurrente un supuesto de *plena competencia*, no podría fundamentarse la irresponsabilidad penal del *órgano administrador* en la inexistencia de deberes de vigilancia, pues aquí estaríamos en presencia de un conocimiento del hecho delictivo que se

¹⁰⁵⁰ Véase uno de los pocos ejemplos en los que se aprecia *error de tipo* en el empresario obligado tributario con escasa cultura y alfabetización que delegó el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en un asesor fiscal que cometió el delito en la SAP Madrid nº 61/2002, de 11 de febrero de 2002 (FJ 2).

¹⁰⁵¹ Véase sobre la doctrina de la *ignorancia deliberada*: STS nº 1637/1999, de 10 de enero (FJ 5); STS nº 1583/2000, de 16 de octubre (FJ 3); STS nº 57/2009, de 2 de febrero (FJ 2).

ignora voluntariamente y respecto del que se es consciente del beneficio económico y de mercado que reporta para la sociedad. Suficiente para fundamentar la responsabilidad penal del *órgano administrador* delegante que, como mínimo, y a pesar de su falta de *especialización*, tendría la capacidad para revocar el poder de representación y proceder a la sustitución del representante una vez hubiera tenido conocimiento de las defraudaciones.

ii) *El representante voluntario comete el delito contra la Hacienda Pública instigado por el órgano administrador.*

Cuando el *órgano administrador* de la persona jurídica *intranea* conmina al *representante voluntario* a realizar los actos ejecutivos de la conducta típica del delito fiscal, eludir el pago de IVA y/u obtener cuotas del tributo indebidas y esas conductas las realiza con plena consciencia y voluntariedad, nos encontramos ante un supuesto clásico de *inducción*¹⁰⁵². Siguiendo a MIR PUIG¹⁰⁵³, la figura de la *inducción de un delito doloso* exigiría los siguientes elementos objetivos y subjetivos: i) *objetivamente*, la causación objetiva imputable, mediante un influjo psíquico en otro, de la resolución y realización por parte de éste de un tipo doloso de autoría; ii) *subjetivamente*, que dicha causación sea dolosa (doble dolo)¹⁰⁵⁴. Partiendo de tales elementos, el *órgano administrador* causará directamente la resolución criminal en el *representante voluntario* convenciéndole para ejecutar las defraudaciones tributarias en el marco de la estrategia fiscal adoptada por la empresa, realizando éste todos los actos mendaces activos u omisivos ante la Administración Tributaria de forma dolosa. Conviene señalar que no habrá *inducción* si el *representante voluntario* estaba ya previamente decidido a cometer las defraudaciones *motu proprio* y el *órgano administrador* solo refuerza su decisión con un influjo psíquico (*omni modo facturus*).

En este supuesto de inducción, el *representante voluntario* será quien decide y domina la realización del delito (dominio del hecho) y por ello será lógicamente considerado *autor material* del delito *ex art. 28 CP* en aplicación de la regla del actuar en nombre de otro del *art. 31 CP*. El *órgano administrador*, por su parte, será penalmente responsable como *inductor* de un delito doloso. De lo contrario, es decir, si quien decide y domina la ejecución de las defraudaciones no es el *representante voluntario*, sino el *órgano administrador*, podríamos estar en presencia de un genuino *autor mediato* y en la órbita de la figura denominada «*instrumento doloso no cualificado*»¹⁰⁵⁵, a pesar de que un sector importante de la doctrina rechaza la aplicación de ese

¹⁰⁵² Define MIR PUIG la *inducción* como la causación objetiva y subjetivamente imputable, mediante un influjo psíquico en otro, de la resolución y realización por parte de éste de un tipo de autoría doloso e imprudente, en Mir Puig, S., *Derecho Penal*, 10ª edición, cit., pp. 417 (*in memoriam*).

¹⁰⁵³ *Ibidem*, cit., p. 414 y ss.

¹⁰⁵⁴ El *tipo subjetivo* de la *inducción* a un delito doloso, como es este caso, exige del inductor no sólo querer causar la resolución criminal en el autor, sino que también exige que éste lleve a cabo efectivamente el hecho. Es lo que se conoce en doctrina y jurisprudencia como *doble dolo* del inductor. Véase en la doctrina, Mir Puig, S., *Derecho Penal*, 10ª edición, cit., pp. 421 (*in memoriam*) y en la jurisprudencia, STS nº 126/2000, de 22 de marzo (FJ 5) y STS nº 539/2003, de 30 de abril (FJ 16).

¹⁰⁵⁴ Mir Puig, S., *Derecho Penal*, 10ª edición, cit., p. 414 y ss.

¹⁰⁵⁵ Véase sobre la figura del *instrumento doloso no cualificado*, Martínez-Buján Pérez, C., *La autoría en Derecho Penal. Un estudio a la luz de la concepción significativa (y del Código Penal)*, Valencia: Tirant

tipo de autoría al sujeto de atrás *intraneus*¹⁰⁵⁶. Aunque esta figura tiene virtualmente mayor encaje en la responsabilidad de los sujetos categorizados como *extranei* en sentido estricto (sin facultades delegadas), cabe referir aquí que, en tal caso, el *administrador* habría instrumentalizado al *representante voluntario* para cometer las defraudaciones, siendo para ello necesario que este último hubiera actuado bajo miedo, amenaza, coacción o error como característica ontológica de la figura de la *autoría mediata*. Cabría oponer a esta posición que existen casos en los que el *representante voluntario* en materia tributaria sí sería auténtico sujeto cualificado por mor de la delegación de funciones. En ese supuesto podría esquivarse la aplicación de esta figura, salvo si el *intraneus* hubiera participado directamente en el hecho delictivo. Ahí, dada la injerencia en la esfera delegada, no se trasladaría la condición de autoría al representante voluntario, lo que se verá con más detalle en el ordinal subsiguiente, y por ello podría ser considerado *instrumento doloso no cualificado*.

En cualquiera de los casos anteriores, si el órgano administrador fuera *colegiado*, habrá que identificar quien o quienes de sus miembros realizaron efectivamente la inducción o la instrumentalización para hacerlos responsables de forma individualizada.

iii) *El representante voluntario comete el delito contra la Hacienda Pública juntamente con el órgano administrador.*

Este sería el caso del *representante voluntario* que actúa en *connivencia* con el órgano administrador de la sociedad *intranea*, en la que ambos desempeñan un rol determinante en la realización de las conductas ejecutivas típicas. Piénsese en el hipotético supuesto en el que el *órgano administrador* y un *representante voluntario* deciden de mutuo acuerdo y llevan a cabo conjuntamente actos ejecutivos dirigidos a la realización típica de los tipos penales como planificar una estrategia fiscal basada en el fraude, concertarse con terceros que controlan sociedades *conduit*, *truchas* o *pantallas*, llevar a cabo operaciones comerciales simuladas, llevar una contabilidad irregular y/o confeccionar declaraciones tributarias o solicitudes de devolución fraudulentas que serán presentadas directamente por el *representante voluntario* ante la Administración Tributaria para finalmente repartirse el beneficio entre ambos. Incluso, con mayor simpleza, cuando el *órgano administrador* completara la declaración tributaria y/o la solicitud de devolución mendaz y estas fueran presentadas frente a la Administración Tributaria por el

lo Blanch, 2019, p. 246 y ss.; Mir Puig, S., *Derecho Penal*, 10ª edición, cit., p. 392 y ss. (*in memoriam*); Gómez Martín, V., en Carbonell Mateu, J. C. *et al.*, *Estudios penales*, cit., p. 422 y ss.; el mismo; «Pertinencia del hecho, instrumento doloso no cualificado y delitos de propia mano», cit., p. 12 y ss.; el mismo; «Delitos de posición y delitos con elementos de autoría meramente tipificadores. Nuevas bases para una distinción necesaria», cit., p. 11 y ss.

¹⁰⁵⁶ Un sector de la doctrina sostiene la inaplicabilidad de la *autoría mediata* al entender que el sujeto de delante obra libremente y con conocimiento de la situación y sin que el *intraneus* hubiera contribuido a realizar el hecho delictivo. Véase en este sentido, Rodríguez Mourullo, G., «El autor mediato en Derecho Penal español», *ADPCP*, 1969, p. 469 y ss.; Antón Oneca, J., *Derecho Penal*, 2ª edición, 1986, p. 470 y 471; Gimbernat Ordeig, E., *Autor y cómplice en Derecho Penal*, 2ª edición, 2012, p. 199 y ss.; Díaz y García Conlledo, M., *La autoría*, cit., p. 618 y ss., 647 y 730; Díez Ripollés, J.L., «Una interpretación provisional del concepto de autor», *Revista de Derecho Penal y Criminología, RDPC*, nº 1, 1998, p. 52; el mismo; «La autoría mediata. Con una especial referencia a los delitos socioeconómicos y contra el medio ambiente» en *Documentos Penales y Criminológicos*, 2001, p. 44.; Faraldo Cabana, P., *Responsabilidad penal del dirigente en estructuras jerárquicas: la autoría mediata en aparatos organizados de poder*, 2004, p. 124 y ss.; Quintero Olivares, G., *Los delitos especiales y la teoría de la participación en el Derecho Penal español*, Barcelona: Cymys, 1974, pp. 97 y ss.

representante voluntario con pleno conocimiento de la mendacidad y voluntad defraudatoria propia derivada de un acuerdo previo entre ambos.

En la solución a estos casos hay que adelantar que, a mi modo de ver, no estamos ante una infracción de deberes residuales de vigilancia, activa u omisiva, por parte del *órgano administrador* delegante de la gestión y cumplimiento de las obligaciones tributarias. En tales supuestos el *representante voluntario* (delegado) debería responder como *autor* y el *órgano administrador* (delegante) debería hacerlo como *partícipe omisivo*. No así, se trataría más bien de una coejecución, si se permite la expresión, en toda regla, pergeñada entre el *órgano administrador* y el *representante voluntario*, lo que, en mi opinión, modifica sustancialmente el título de imputación que fundamenta la responsabilidad penal. Aquí a pesar de que ambos sujetos llevan a cabo actos tendentes a la ejecución del delito fiscal, convengo con MARTÍNEZ-BUJÁN¹⁰⁵⁷ en que la regla del actuar en lugar de otro no admitirá nunca la *coautoría* entre representante y representado. En efecto, si el sujeto *intranei* obligado tributario interviene en la realización del hecho típico con plena consciencia y voluntad y dominio ejecutivo del hecho, quedará vedada ya toda posibilidad de trasladar al sujeto *extranei* la especial cualidad de *autoría*¹⁰⁵⁸. Por más que sea este último quien diseñe el plan delictivo con plena autonomía y lleve actos tendentes a su ejecución, si el delegante que dispone del conocimiento necesario y se encuentra por principio en mejor posición para lesionar el bien jurídico participa del hecho típico realizando actos ejecutivos, no podrá ser comunicable la capacidad de *autoría* al representante. En efecto, esta se mantendrá entonces en la esfera subjetiva del *órgano administrador* inicialmente considerado *intranei* que será autor cualificado, quedando el *representante voluntario*, aquí mero *extranei*, relegado al ámbito de la *participación* en el hecho delictivo. No se tratará de una efectiva delegación de la gestión y cumplimiento de obligaciones tributarias, pues la validez de tal delegación se desvanece cuando se produce una injerencia directa del delegante en la esfera de las funciones delegadas. Esto es, cuando se interfiere en la *dotación de dominio* como elemento *sine qua non* de la validez y eficacia de la delegación¹⁰⁵⁹. Aquí podría hablarse de *delegación defectuosa* o, incluso, de lo que he dado en llamar *delegación encubridora de realidades fácticas fraudulentas*, figura que se verá *ut infra*. Ahora bien, no hay que perder de vista las posiciones que aseveran desde el prisma jurídico-dogmático que siempre existirá una *coautoría* entre ambos sujetos. En ese sentido, afirma

¹⁰⁵⁷ Martínez-Buján Pérez, C., en Demetrio Crespo, E. / Sanz Díaz-Palacios, J.A. (Dir.), *El delito fiscal*, cit., p. 120.

¹⁰⁵⁸ De esta opinión, Martínez-Buján Pérez, C., en Demetrio Crespo, E. / Sanz Díaz-Palacios, J.A. (Dir.), *El delito fiscal*, cit., p. 120; En sentido contrario, Torres Cadavid, N., *La responsabilidad Penal del Asesor Fiscal*, cit., p. 459; Núñez Castaño, E., *Responsabilidad penal*, cit., p. 138 y ss.

¹⁰⁵⁹ En palabras de LASCURAÍN SÁNCHEZ, los diversos deberes de seguridad que recaen originariamente en la cúspide de la empresa, en la figura del empresario, sólo se delegan inicial y sucesivamente cuando, entre otros requisitos, se produce la *dotación del necesario dominio* para el cumplimiento del deber, lo que comporta, por de pronto, poder de influencia material y de dirección personal. Aquel poder podrá comprender instrumental, capacidad financiera o facultades de paralización de la actividad peligrosa; las competencias de dirección implican la impartición de directrices y, en su caso, la posibilidad de establecer nuevas delegaciones. Dominio significa también información: el delegado debe recibir la formación e información necesarias para observar la función que de él se pretende y que se referirán a los procesos de riesgo que puedan surgir en el ámbito delegado y a los medios para su control. (...) La denegación de *dominio* deja la aceptación inoperante y la delegación en intento, y, consiguientemente, paraliza la creación de una nueva posición de seguridad y la transformación del deber original de seguridad. en Lascuraín Sánchez J.A., «La responsabilidad penal individual por los delitos de empresa», en Nieto Martín, A. / et al., *Manual de cumplimiento penal*, cit., p. 173.

DÍAZ Y GARCÍA-CONLLEDO¹⁰⁶⁰ extramuros de la figura de la *delegación*, que si el sujeto *intranei* obligado tributario contribuye a la realización o ejecución del delito con otro sujeto *extranei* concurriendo entre ambos mutuo acuerdo, siempre podrá ser calificado como *coautor*, al menos desde el plano teórico, por más que a la postre solo el primero pueda llegar a ser castigado como tal y sin que sea obstáculo que no exista otro *coautor*, porque el *extranei* no puede serlo al no recaer sobre el la cualidad personal que exige el tipo, y por ello, será considerado un mero *partícipe*.

Como última referencia, existen otras posiciones en la doctrina que al analizar supuestos de actuación conjunta entre el obligado tributario y el *representante voluntario* llegan a conclusiones más o menos divergentes. Para unos, la solución podría hallarse en la atribución de responsabilidad penal al sujeto obligado en concepto de *autor inmediato por omisión* y la atribución de responsabilidad penal al representante como *partícipe*¹⁰⁶¹. En cambio, otros, llegan a la conclusión de que la solución pasaría por la aplicación de la estructura del *instrumento doloso no cualificado*, respondiendo penalmente como *autor mediato* el sujeto obligado y como *cómplice* el representante voluntario¹⁰⁶².

iv) *El representante voluntario comete el delito contra la Hacienda Pública y el órgano administrador participa en la comisión del delito.*

Este escenario resultaría cuando el *representante voluntario* diseña la mecánica defraudatoria en *carrusel* llevando a cabo todos los actos que tiendan a la consecución de los fines proyectados realizando con ello las conductas típicas de elusión u obtención indebida de devoluciones del delito fiscal y el *órgano administrador*, bajo la instrucción de aquel, participa de ellas llevando a cabo actos determinados que coadyuvan a la consumación del delito. Pensemos, por ejemplo, en el hipotético caso de que el *representante voluntario* motivado por la mecánica defraudatoria orquestada previamente interesa del órgano administrador, para la buena consecución del plan delictivo, la celebración de determinados contratos fraudulentos con sociedades *trucha*, la contratación de portes de mercancías con empresas transportistas sin que aquellas hubieran sido realmente adquiridas, la celebración de contratos o conductas que carezcan de la más mínima lógica mercantil, la llevanza de una contabilidad paralela, falsa o inveraz, o cualquier otra acción tendente a favorecer la mecánica en carrusel defraudatoria u ocultar la realidad tributaria que subyace en el sustrato de la persona jurídica *intranea*.

Aquí, en mi opinión, el *representante voluntario* tendrá la representación formal y el dominio ejecutivo del hecho típico y por ello responderá como *autor* del delito por vía del art. 31 CP sin mayores problemas. Como en los anteriores casos vistos, ostentará la posición de garantía delegada en virtud de *apoderamiento formal* para la gestión y cumplimiento de las obligaciones tributarias y será responsable de los incumplimientos de esas obligaciones que sean constitutivos de delito. Sin embargo, la responsabilidad penal del *órgano administrador* dependerá de si conocía o no que sus actos favorecían la mecánica defraudatoria y, derivado de ello, la comisión

¹⁰⁶⁰ Díaz y García Conlledo, M., *La autoría*, cit., p. 512.

¹⁰⁶¹ Véase en este sentido, Choclán Montalvo, J.A., *La aplicación práctica*, 2ª edición, cit., p. 162; Aparicio Pérez, J., *El delito fiscal*, cit., p. 176.

¹⁰⁶² Véase en este sentido, Aparicio Pérez, J., *El delito fiscal*, cit., p. 176.

material del delito. Si los conocía (dolo) o pudo y debió conocerlos (dolo eventual) su responsabilidad podrá ubicarse dentro de la *participación* por vía de los arts. 28 y 29 CP, bien como *cooperación necesaria*, bien como *complicidad*, atendiendo al grado de aportación a la ejecución del delito, o más específico, a la intensidad y la escasez para sustituir sus actos participativos¹⁰⁶³. Si no los conocía, podrá alegarse nuevamente *error de tipo* por vía del art. 14.1 CP y su conducta quedaría impune, con los problemas probatorios que ya se ha apuntado. No obstante, al haber ejecutado actos que coadyuvan la comisión del delito, podría quedar sujeto a responsabilidad civil por la vía del art. 118.2 CP¹⁰⁶⁴.

v) *El representante voluntario es instrumentalizado por el órgano administrador para cometer el delito contra la Hacienda Pública.*

Este supuesto, quizá más inusual que los casos anteriores, podría ocurrir cuando el órgano administrador con ánimo de cometer delitos contra la Hacienda Pública facilita al *representante voluntario*, al que se le ha delegado la gestión y cumplimiento de las obligaciones tributarias, una determinada información y documentación que es necesaria para cumplir con las funciones encomendadas y aquella es equivocada, falsa o inveraz. Podría deberse bien a que el órgano administrador le ha ocultado deliberadamente información o datos con trascendencia tributaria, o porque le ha facilitado información o datos incorrectos o falseados que no se corresponden con la realidad contable y tributaria que acontece en la persona jurídica.

En este caso hipotético, es el *órgano administrador* de la persona jurídica *intranea* quien orquesta la defraudación en *carrusel* y tiene el pleno dominio del hecho. Realizará la mayor parte de los actos ejecutivos que forman parte de las conductas típicas del delito, sin embargo, se sirve del *representante voluntario* para cometer el delito y ocultarse tras el, pues es este quien tiene las facultades delegadas y quien formalmente actuará frente a la Administración Tributaria presentando las declaraciones o solicitudes de devoluciones mendaces. A mi modo de ver, esta instrumentalización guarda afinidad con la *figura del instrumento doloso no cualificado* ya referida y se presenta como uno de los problemas que mayor controversia generan en los delitos especiales. Sin embargo, aquí existe la salvedad de que el sujeto instrumentalizado se encuentra *prima facie* en una posición de garantía respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias fruto de la delegación. No se trataría pues de un sujeto *no cualificado*, más al contrario, ostentaría la cualificación que exige el tipo en virtud de la traslación de las condiciones de autoría producida por el efecto de la delegación de funciones (siempre que aquella fuera válida). Ahora bien, a efectos de individualizar la responsabilidad de ambos sujetos, esta circunstancia devendrá irrelevante, pues el instrumento, en cualquier caso, no podrá ser hecho responsable por actuar en abstracto motivado por un error de tipo, engaño (desconocimiento), intimidación, coacción, error

¹⁰⁶³ Dada la diferencia penológica de estas categorías, hay que significar que el TS ha aportado dos criterios de gran relevancia para la distinción entre ellas. Uno inicial conocido como «*conditio sine qua non*» por el que será *cooperación necesaria* si suprimida la aportación del partícipe el resultado no se produce y otro accesorio que matiza al anterior por su aplicación infinita conocido como «*teoría de los bienes escasos*», que vincula la existencia de cooperación necesaria del partícipe con la mayor o menor dificultad que tenga el autor del delito para sustituir tal aportación por otra. Véase por todas STS nº 1324/2004, de 12 de noviembre (FJ 1).

¹⁰⁶⁴ El art. 118.2 CP establece que «*en el caso del artículo 14 CP serán responsables civiles los autores del hecho*». Véase una referencia reciente de aplicación de este precepto a un supuesto de error de tipo en un delito de estafa en STS nº. 625/2019, de 17 de diciembre (FJ 2 y 3).

sobre los presupuestos de una causa de justificación o error de prohibición engaño o error como seguidamente explicaré.

Con todo, parece evidente que este caso encajaría en los supuestos de delegación que se ha denominado *delegación encubridora de realidades fácticas fraudulentas*. Esta delegación tendría lugar cuando la designación de *representante voluntario* persiguiera ocultar o encubrir frente a la Administración Tributaria a quien ostenta el verdadero dominio del hecho en la defraudación tributaria. El *representante voluntario* desempeñaría únicamente un rol similar al del *testaferro*, siendo instrumentalizado con la única finalidad de cometer delitos. Aquí la responsabilidad penal recaería en exclusiva sobre el *órgano administrador* como *autor mediato* por vía del art. 31 CP¹⁰⁶⁵. Por *autor mediato* cabe entender aquel que no realiza el delito directa y personalmente, sino que lo lleva a cabo sirviéndose de otra persona, generalmente no responsable, que es quien lo ejecuta¹⁰⁶⁶. Lo decisivo, afirma MIR PUIG¹⁰⁶⁷, es la *relación* existente entre el autor mediato y la persona de que se sirve. Aquella ha de ser tal que invierta los papeles que normalmente corresponden al ejecutor material y a la persona de atrás. Si por principio el *autor* es el ejecutor material y la persona de atrás es sólo partícipe (inductor), en la *autoría mediata* sucede precisamente lo contrario. La razón se encuentra en que en este caso la posición respectiva de ambos sujetos ante el hecho varía en el sentido de que el papel fundamental, el que permite imputar el hecho a alguien como autor, deja de tenerlo el realizador material para pasar a la persona de atrás. Esto puede tener lugar por dos tipos de motivos: i) de un lado, porque el ejecutor material actúe sin libertad o sin conocimiento de la situación y ello se haya provocado o se aproveche por la persona de atrás, coaccionando o engañando al instrumento, o utilizándole gracias a su falta de libertad o su ignorancia de la situación; ii) de otro, porque la actuación del ejecutor material no pueda llevar a cabo el tipo, pero sí permitir que con ella la persona de atrás lesione el bien jurídico protegido. Este caso particular de estudio se ubicaría en el supuesto en el que el sujeto de atrás, aquí el *órgano administrador*, provoca con engaño que el instrumento, el *representante voluntario*, ignore la verdadera realidad tributaria de la persona jurídica y esa ignorancia es aprovechada por aquel para defraudar a la Hacienda Pública utilizando al representante voluntario como ejecutor material. Como decía *supra*, el *órgano administrador* será penalmente responsable como *autor mediato* por el cauce del art. 31 CP.

Por su parte, el *representante voluntario* que materialmente consuma el delito frente a la Administración Tributaria, su conducta motivada por el *engaño* provocado por el *órgano administrador* sería *impune*. Habría actuado sin dolo desconociendo la inveracidad o falsedad de la documentación que le ha sido facilitada y que fue utilizada para la confección de las declaraciones y/o solicitudes de devolución indebidas. En este punto, hay que precisar que, sobre

¹⁰⁶⁵ La *autoría mediata* en el delito fiscal ha sido aceptada por la doctrina al entender que el sujeto cualificado puede servirse de un instrumento irresponsable. Ahora bien, este planteamiento exige que la cualificación requerida por el tipo al sujeto activo debe concurrir tanto en el autor mediato como en el inmediato. Véase por todos, Ferré Olivé, J.C.; «*Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la seguridad social*», cit., p. 448; Muñoz Conde, F.; «Problemas de autoría y participación en el Derecho Penal económico, o ¿Cómo imputar a título de autores a las personas que, sin realizar acciones ejecutivas, deciden la realización de un delito en el ámbito de la delincuencia económica empresarial?», *Revista Penal*, nº 9, 2002, p. 95.

¹⁰⁶⁶ Muñoz Conde, F., *Teoría*, 5ª edición, cit., p. 219 y ss.; Mir Puig, S., *Derecho Penal*, 10ª edición, cit., p. 390 y ss. (*in memoriam*); más antiguo, Rodríguez Devesa, J.M., *Derecho Penal Español. Parte General*, 1981, p. 751 y ss.

¹⁰⁶⁷ Mir Puig, S., *Derecho Penal*, 10ª edición, cit., p. 391 (*in memoriam*).

el *representante voluntario*, especialmente cuando se trata de un asesor fiscal o contable, no pesa un especial deber u obligación concreta de comprobación de la veracidad de la información y documentación facilitada por el obligado tributario o la ocultación de aquella¹⁰⁶⁸. De ahí que, en mi opinión, la actuación del *representante voluntario* por lo general venga amparada en una presunción de veracidad sobre la realidad tributaria que le ha sido manifestada por el obligado tributario. A lo sumo podría existir una imprudencia en su conducta, pero en cualquier caso extramuros del Derecho Penal.

Cuestión distinta es que pueda acreditarse el conocimiento del asesor de la inveracidad o falsedad de la información (dolo) o la existencia de sospechas fundadas que obligaban a conocer o no ignorar la irregularidad o insuficiencia de la información (dolo eventual). En este caso, el órgano administrador al tener el dominio del hecho y ser su conducta referencial, sería autor no cualificado por vía del artículo 31 CP. Por su parte, el asesor fiscal dejaría de ser instrumentalizado para participar del delito como cooperador necesario por vía del artículo 28 b) CP o cómplice por vía del artículo 29 CP, dependiendo del grado cuantitativo que se de a su actuación formal frente a la Administración Tributaria para consumir el delito y en relación con la facultad potestativa de atenuación de la pena del artículo 65.3 CP¹⁰⁶⁹.

3.2. Responsabilidad penal individual de los sujetos categorizados como *extranei*.

Se ha analizado en otros capítulos del presente trabajo que la mecánica defraudatoria del *fraude carrusel* exige la participación de determinados sujetos físicos y jurídicos bajo un acuerdo previo con reparto de roles y asignación de determinadas funciones. Que desde el prisma de la *simulación tributaria*, la sociedad que desempeña el rol de *bróker* será la verdadera defraudadora del tributo, y junto con ella, concurrirán determinadas sociedades y personas físicas que coadyuvarán a la perpetración del fraude de aquella con la aportación de actos ejecutivos concretos más o menos relevantes. También se ha explicado allí que, en el marco de la sociedad defraudadora, las personas físicas que podrán ser considerados *intranei* del delito y responsabilizados como *autores* por el cauce del art. 31 CP serán los administradores y los representantes legales y voluntarios de aquella. Ahora bien, el resto de los sujetos que participan en el delito pero que no reúnen las calidades que exige el tipo, los *extranei*, podrán igualmente ser hechos responsables como *partícipes*.

Dentro de esta participación en el delito puede distinguirse, a mi modo de ver, una perspectiva bifronte: la participación delictiva *ad intra*, la que se produce por personas físicas integradas en la propia estructura de la sociedad defraudadora, y; la participación delictiva *ad extra*, aquella que se lleva a cabo por terceros que, aunque pueden tener vinculación con la sociedad defraudadora, no forman parte de su estructura societaria. En torno a estas dos formas de participación gira el

¹⁰⁶⁸ Véase Cabrera Galeano, M. / Francisco Blanco, D., «El delito contra la Hacienda Pública y el asesor fiscal», *RGDP*, 2015, p. 14; Martínez-Aldama, C., «Responsabilidad del asesor fiscal en el fraude fiscal», *REDUR*, nº 13, 2015, pp. 286 y 287.

¹⁰⁶⁹ Véase análisis pormenorizados sobre el fundamento de la atenuación del cooperador necesario en delitos especiales, Gómez Martín, V., *Los delitos especiales*, cit., p. 426 y ss.; el mismo, «*Los delitos especiales y el art. 65.3 del Código Penal Español*», en Robles Planas, R. (Dir.) / Silva Sánchez, J. M. (Pr.), *La participación en los delitos especiales. El debate doctrinal en la actualidad*, 2014; Robles Planas, R. / Javier Riggi, E., «El extraño artículo 65.3 del Código Penal», *RAD-InDret*, 2008, nº 4; Rueda Martín, M. A., «El fundamento de la atenuación (facultativa) de la pena del partícipe extraneus en un delito especial en el Código Penal Español», *RAD-InDret*, 2018, nº 3.

análisis en los subepígrafes siguientes. Sin embargo, antes de entrar en su desarrollo conviene afianzar algunas cuestiones previas sobre la participación y los partícipes en el delito fiscal.

La *participación* en el delito de defraudación tributaria ha sido ampliamente debatida en doctrina y jurisprudencia. La propia caracterización del delito como tipo penal *especial* no excluye la posibilidad de admitir las formas de *participación* delictiva. Esto es, son plausibles todas las figuras participativas contempladas en el CP (arts. 28 y 29 CP): *inducción*, *cooperación necesaria* y *complicidad*¹⁰⁷⁰. Y lo serán, tanto en cuanto estos sujetos realicen dolosamente aportaciones a la ejecución del delito cometido por otros jurídicamente desaprobadas.

En cuanto a la *inducción*, a falta de una conceptualización legal, esta figura, siguiendo a MIR PUIG¹⁰⁷¹, consiste en la causación objetiva y subjetivamente imputable, mediante influjo psíquico en otro, de la resolución y realización por parte de éste de un tipo de autoría doloso o imprudente. Consiste pues, en lo que interesa, en una acción típicamente antijurídica y dolosa constitutiva de un delito de defraudación tributaria¹⁰⁷². Es perfectamente posible la *inducción* a un delito en el que el inductor no puede ser autor, por ser un delito especial como el supuesto que aquí se analiza, y, sin perjuicio de las previsiones del art. 65.3 CP, en abstracto el marco penal aplicable al inductor sería idéntico al que corresponde al autor del delito (art. 28 CP).

Por su parte, la imputación de participación ya sea *cooperación necesaria* o mera *complicidad*, exige, sin poseer el dominio del hecho, además del favorecimiento de la autoría delictiva del autor principal, la intensificación del daño causado o la eliminación de obstáculos que hubieran impedido o dificultado la acción, el elemento objetivo de la capacidad de incidir en ese favorecimiento. O, al contrario, la obstaculización de tal actuación y el doble dolo referido a la contribución del partícipe y a la actuación del principal. Respecto a los *cooperadores necesarios*, dispone el art. 28 CP que aquellos serán los que cooperen a la ejecución del hecho con un acto sin el cual no se habría efectuado¹⁰⁷³. Los *cómplices*, en cambio, de acuerdo con el art. 29 CP, son

¹⁰⁷⁰ Véase en la jurisprudencia, por todas, la STS nº 494/2014, de 18 de junio (FJ 16) que afirma sin ambages: «*La ley, en fin, no impide la punibilidad del extraneus en el delito propio del intraneus. Se admiten por consiguiente en este delito las diversas formas de participación - inductores, cooperadores necesarios, cómplices-. Se rechaza que este delito, por tanto, pueda ser cometido exclusivamente por el obligado tributario (cfr. STS 274/1996, 20 de mayo (RJ 1996, 3838))*». Vid en la doctrina entre otros Choclán Montalvo, J.A., *La aplicación práctica*, 2ª edición, cit., p. 141; Martínez-Buján Pérez, C., en Demetrio Crespo, E. / Sanz Díaz-Palacios, J.A. (Dir.), *El delito fiscal*, cit., pp. 110-11; Lafont Nicuesa, L., «*Elementos...*», en VV.AA., p. 46.

¹⁰⁷¹ Mir Puig, S., *Derecho Penal*, 10ª edición, cit., pp. 418-419 (*in memoriam*).

¹⁰⁷² Cfr. Choclán Montalvo, J.A., *La aplicación práctica*, 2ª edición, cit., p. 145 y ss.

¹⁰⁷³ En tal sentido refiere la STS nº 657/2021, de 28 de julio (FJ 27) que: «*(...) la cooperación necesaria supone la contribución al hecho criminal con actos sin los cuales éste no se hubiera podido realizar. Se diferencia así del autor material en que el cooperador no ejecuta el hecho típico, desarrollando sólo una actividad adyacente, colateral y distinta, pero íntimamente relacionada con la del autor material, de tal manera que esa actividad resulta imprescindible para la consumación de los comunes propósitos criminales asumidos por unos y otros en el contexto del concierto previo (SSTS 677/2003, de 7 de mayo (RJ 2003, 4054); 745/2010, de 3 de noviembre, por muchas otras)*».

los sujetos que no siendo considerados cooperadores necesarios contribuyen a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos¹⁰⁷⁴.

La distinción entre complicidad y cooperación necesaria históricamente no siempre ha sido y es sencilla¹⁰⁷⁵. Para apreciarse la *cooperación necesaria* es necesario que el sujeto que colabora con el ejecutor directo aporte una conducta sin la cual el delito no podría cometerse (teoría de la «*conditio sine qua non*»), colabore mediante la aportación de algo que no es fácil obtener de otro modo (teoría de los bienes escasos), o que pueda impedir la comisión del delito retirando su concurso (teoría del dominio del hecho)¹⁰⁷⁶. La *complicidad*, por su parte, es perfectamente posible cuando se trate de aportaciones causales para el resultado lesivo, pero de carácter accidental, no condicionante y secundario. En ese sentido, la relevancia de la aportación difiere de la requerida para ser cooperador necesario, aunque hay que aceptar que la frontera entre ambas formas de participación puede llegar a ser difusa. De ahí que la jurisprudencia en ocasiones sin excluir la complicidad recurra exclusivamente a la figura del cooperador necesario en los delitos de defraudación tributaria, a buen seguro para no ampliar de forma desproporcionada la *ratio* de intervención penal en estas materias.

En puridad, estas conductas participativas constituyen un ataque de *carácter accesorio* al bien jurídico penalmente protegido. Por ello, en virtud del principio de *accesoriedad limitada* ya referido en otras páginas, se requiere que el autor del delito lleve a cabo actos ejecutivos, activos u omisivos, que como mínimo puedan ser considerados como una conducta objetiva y subjetivamente típica y además antijurídica o contraria a derecho¹⁰⁷⁷. De ello se colige que, si en el obligado tributario concurre una mera causa de inimputabilidad, inculpabilidad, error de prohibición o exención de pena de índole personal, incluida la muerte o circunstancias que impidan su enjuiciamiento como puede ser su ignorado paradero o la declaración de rebeldía, no producirá efecto alguno en la responsabilidad del partícipe que será plenamente responsable. En otras palabras, la responsabilidad de los partícipes no dependerá de las circunstancias personales

¹⁰⁷⁴ Expone la STS nº 699/2005, de 6 de junio (FJ 4): «(...) el cómplice no es ni más ni menos que un auxiliar eficaz y consciente de los planes y actos del ejecutor material, del inductor o del cooperador esencial que contribuye a la producción del fenómeno punitivo mediante el empleo anterior o simultáneo de medios conducentes a la realización del propósito que a aquéllos anima, y del que participa prestando su colaboración voluntaria para el éxito de la empresa criminal en el que todos están interesados (v. SS. 25 junio 1946 y 29 enero 1947). Se trata, no obstante, como acabamos de exponer, de una participación accidental y de carácter secundario (v. SS 31 octubre 1973, 25 septiembre 1974, 8 febrero 1984 (RJ 1984, 732) y 8 noviembre 1986 (RJ 1986, 6822))».

¹⁰⁷⁵ Véase la problemática de la distinción entre cooperación necesaria y complicidad en la jurisprudencia, por todas, la STS nº 693/2021, de 15 de septiembre (FJ 4).

¹⁰⁷⁶ Aunque respecto a esta última existen posicionamientos que entienden que no es adecuada para diferenciar ambas figuras, pues en realidad, tal dominio no es característico del cooperador que realiza su aportación en la fase previa a la ejecución, pues desde ese momento el dominio del hecho queda en manos del autor. Resultando, además, que el cooperador que realiza su aportación indispensable para la comisión ya en fase de ejecución es en realidad un coautor, precisamente porque tiene el codominio funcional del hecho [STS nº 693/2021, de 15 de septiembre (FJ 4)].

¹⁰⁷⁷ Disponía la ya lejana STS de 27 de junio de 1990 (FJ 6) que «La accesoriedad del inductor, autor mediato, coautor directo, cooperador necesario, cómplice o encubridor, etc., lo es sólo en relación al hecho típico y antijurídico, no respecto de la culpabilidad o cualquier otra causa de exclusión de la pena que pudiera afectar en particular al autor principal».

del autor del delito sino de si el hecho que se le atribuye a aquel tiene o no la consideración de ilícito penal (hecho típico y antijurídico).

Por otro lado, en este plano participativo también se plantea la problemática de la instrumentalización por el sujeto obligado *intraanei* de aquellos otros *extranei* que no ostentan las cualidades necesarias para ser sujeto activo. Me refiero nuevamente aquí a la figura de la autoría mediata a través de *instrumento doloso no cualificado*. No obstante, cuando se hizo referencia a esta figura páginas atrás el supuesto era ciertamente distinto. Allí estábamos en presencia de dos sujetos, administrador delegante y representante voluntario delegado del cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo que exigía discutir la cualificación de este último cuando el primero participara del hecho delictivo llevando a cabo actos de injerencia en la esfera de competencia delegada. Aquí, sin embargo, esta figura operaría de forma distinta. El representante *extranei* sería simplemente un mero presentador de impuestos al que solo se le habría encomendado esa tarea (piénsese en los simples gestores que únicamente se dedican a rellenar las autoliquidaciones o solicitudes de devolución siguiendo instrucciones del obligado tributario y de acuerdo con la documentación e información que este le suministra). El representante ni sería un delegado receptor de posiciones de garantía, ni tendría el dominio del hecho. Solo actuaría frente a la Administración Tributaria como un mero presentador de los tributos, sin las facultades de cumplimiento de obligaciones tributarias delegadas por el obligado tributario. En tal caso, podrían llegar a justificarse la apreciación de *autoría mediata* cuando el sujeto instrumentado obrase sin antijuricidad.

En otro orden de cosas, a partir de la reforma operada en el CP por la LO 15/2003, de 23 de noviembre, a los supuestos de participación de sujetos *extranei* en delitos especiales, resulta de aplicación la facultad atenuadora establecida en el art. 65.3 CP ya referido en otros pasajes de este trabajo¹⁰⁷⁸. Se trata de un precepto que prevé para *inductores* o *cooperadores necesarios* la posibilidad de que los Jueces o Tribunales puedan imponer la pena inferior en grado a la señalada por la ley para la infracción de que se trate cuando en ellos no concurren las condiciones, cualidades o relaciones personales que fundamentan la culpabilidad del autor en un *delito especial*. En el caso de análisis una minoración de la pena impuesta por la comisión del delito fiscal aplicable a los partícipes. Ahora bien, se ha discutido si esa minoración debe ser apreciada cuando la aportación ejecutiva solo alcanza a justificar la responsabilidad en condición de *cómplice*, pues la dicción del precepto excluye toda referencia a ella. Se ha esgrimido en favor de la exclusión que estos sujetos no se equiparan *ope legis* a la figura del autor del delito por vía del art. 28 CP, y, además, ya tienen prevista su propia regla penológica privilegiada en el art. 63 CP atendiendo a su menor contribución al hecho delictivo¹⁰⁷⁹. No obstante, en contra de esta posición,

¹⁰⁷⁸ Véase un análisis dogmático de la punición del *extranei* y la regla prevista en el art. 65.3 CP en Gómez Martín, V., en Carbonell Mateu, J. C. *et al.*, *Estudios penales*, cit., p. 570 y ss.

¹⁰⁷⁹ En ese sentido apunta FERRÉ OLIVÉ que esta solución penológica ha generado importantes dudas en la doctrina penalista. Se han mantenido distintas posiciones doctrinales, que van desde la defensa de la impunidad del *cómplice* en virtud de no ser un sujeto cualificado y al mismo tiempo no estar prevista una rebaja expresa de pena para él en el art. 65.3 CP (solución sin duda descartable por llegar a la impunidad sin el suficiente asidero legal); aplicar una atenuación facultativa de la pena por analogía; o bien considerar que no están comprendidos en el art. 65.3 CP, y por lo tanto, les corresponde la rebaja de pena ordinaria prevista en el art. 63 CP. Se trata de una solución que surge en definitiva de la ley, aunque el tratamiento penológico común de inductores, cooperadores necesarios y cómplices sería incompatible con el principio de proporcionalidad. En definitiva, las consecuencias jurídicas para todos los *extranei* (sobre quienes no

la jurisprudencia del TS se ha pronunciado admitiendo la aplicación extensiva del art. 65.3 CP a los *cómplices* con el consecuente efecto penológico que de ello se deriva¹⁰⁸⁰.

Por su parte, la redacción dada al art. 305.6 CP por la LO 7/2012 de 27 de diciembre, incorporó *ex novo* para algunos partícipes *extranei* una cláusula penológica con la misma naturaleza privilegiada. De entrada, dispone el referido precepto que los Jueces y Tribunales pueden imponer al *obligado tributario* o al *autor* del delito la pena inferior en uno o dos grados por la comisión del ilícito penal, siempre que, antes de que transcurran 2 meses desde la citación judicial como imputado (sic) satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. Y, asimismo, ahora en lo pertinente, ese privilegio penológico resulta de aplicación respecto de los *partícipes* distintos del obligado tributario o del autor del delito cuando aquellos colaboren activamente en la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito.

Precisadas las anteriores cuestiones, intentaré realizar un análisis de forma individualizada de la participación de los sujetos *extranei* en el delito de defraudación tributaria ejecutado a través de la mecánica del *fraude carrusel*. Para ello, también tomaré aquí referencias jurisprudenciales que ilustrarán con ejemplos prácticos la valoración de responsabilidad penal de estos sujetos.

3.2.1. Participación *ad intra* en la sociedad que actúa como bróker.

Comencé diciendo en los párrafos introductorios anteriores que aquellos sujetos que participan en el delito fiscal pero que no reúnen las calidades necesarias que exige el tipo para ser autores del delito, los considerados *extranei*, pueden ser igualmente hechos responsables como *partícipes* en su justa medida. La razón es que, aunque no puedan ser autores materiales del delito por no tener delegado el cumplimiento de las obligaciones tributarias, sí podrán contribuir a su ejecución de forma más o menos relevante con actos, activos u omisivos, en el marco del desempeño de las funciones laborales o mercantiles que tienen atribuidas dentro del organigrama societario de la empresa que actúa como *bróker*. Es por ello por lo que este tipo de participación se basará en aportaciones con relevancia penal que serán llevadas a cabo por miembros de la propia sociedad dentro de sus respectivos departamentos y en el desempeño de sus funciones mercantiles.

pesa el deber tributario) deben ser de menor intensidad que la que corresponde a los autores cumpliendo así con el principio de proporcionalidad, pero sin salir del marco de la penalidad típica, Ferré Olivé, J.C., *Tratado*, cit., pp. 190-191.

¹⁰⁸⁰ Es lo cierto que el art. 65.3 CP no hace referencia a los *cómplices*, sin embargo, la jurisprudencia ha avalado su aplicación a aquellos. Señala la STS nº 391/2014, de 8 de mayo (FJ 11) con el siguiente fundamento que: «*Ahora bien, lo que sí que ha de reconocerse al recurrente, a partir de lo que acaba de decirse precisamente, es la razón que le asiste acerca de lo inadecuado de la pena impuesta por este delito, tanto por la incorrecta aplicación del artículo 63, aplicable sin duda para todos los casos de complicidad y que supone la rebaja en un grado de la pena legalmente prevista para el autor, como por la propia previsión del referido artículo 65.3 que, aunque en directa referencia tan sólo a la facultad referente a la reducción de la respuesta punitiva prevista para el autor con especiales características desvalorativas, ha de entenderse también de aplicación en el caso del cómplice, por razones de proporcionalidad del castigo al no verse justificado, en modo alguno, que pueda ser castigado ese grado de participación en esta clase de ilícitos con la misma sanción que los casos de inducción o cooperación necesaria y resultando, en definitiva, con el mismo fundamento de la naturaleza de "extraneus" del cómplice plenamente justificada la nueva reducción, por este motivo, de la pena en un grado la pena, reducción que, por ende, se añade a la ya propia del artículo 63*»; Véase en el mismo sentido la STS de nº 781/2014, de noviembre y Cir. 2/2004, FGE, cit., p. 28.

La responsabilidad penal de estos *extranei* dependerá principalmente de la relevancia para la ejecución de la defraudación que implique su conducta activa u omisiva. Esa relevancia, lógicamente, deberá ser apreciada por el juez de forma individualizada. Ahora bien, aquí podemos aportar varios criterios diferenciados que pueden coadyuvar a cuantificarla de cara a determinar la responsabilidad penal de cada uno de ellos: i) En primer lugar, se encuentran las funciones que estos sujetos *extranei* desempeñen dentro de la empresa y su vinculación con los aspectos económicos y fiscales. Aquellas deberán estar vinculadas con tales materias directa o indirectamente. Concretamente me refiero a las que se desempeñan normalmente en el departamento financiero o aquel en el que se gestionen los tributos, al departamento de contabilidad (si es distinto al anterior), al departamento de trading, al de logística etc. Ya sabemos que la mecánica defraudatoria en carrusel suele diseñarse de forma que implica múltiples facetas, no solo las relacionadas con la gestión de la tributación, sino también otros aspectos económicos en general como flujo de ingresos y gastos, los medios de pago, las mercancías o la contabilidad. Difícilmente pueden participar en la ejecución del delito fiscal aquellos sujetos cuya función no esté vinculada con las cuestiones económicas y tributarias de la sociedad. Piénsese por ejemplo en servicios de limpieza, marketing, informática, etc.; ii) En segundo lugar, podemos identificar el cargo que se ostenta y el nivel jerárquico dentro del organigrama societario. En efecto, cuanto mayores sean estos (*rectius*: más elevados), mayor podrá ser la aportación a la fase ejecutiva del delito. La relevancia de las funciones y responsabilidades que tengan atribuidas los sujetos *extranei* dentro de la empresa y el personal que puedan tener a su cargo podrá ser un indicador clave de la importancia de la contribución al delito, y; iii) Por último, y no menos importante, la mayor necesidad de la intervención en la mecánica defraudatoria diseñada también juega un papel esencial a la hora de determinar el grado de responsabilidad. La defraudación en carrusel implica la participación de varios departamentos diferentes y personas que desempeñan funciones diversas dentro de la empresa. Sin embargo, no todos ellos tienen la misma importancia para la comisión del delito. La mayor vinculación de las funciones desempeñadas con la gestión tributaria será un indicativo de la mayor relevancia de las conductas, pues, desde el punto de vista contributivo, la aportación será más necesaria para la ejecución del delito cuanto más vinculada a la gestión de los tributos se encuentre. Baste como ejemplo señalar que la aportación a la fase ejecutiva del delito de un asesor fiscal no será la misma ni tendrá la misma significación que la de un simple transportista de mercancías, aunque ambos puedan contribuir a la ejecución del delito. A salvo queda, solo faltaría, la individualización de cada conducta en el caso concreto.

Al hilo de esta última afirmación, en la atribución de responsabilidad a los sujetos *extranei* dentro del organigrama societario es necesario, del mismo modo que ocurre con los sujetos considerados *intranei* por vía del art. 31 CP, una individualización de su conducta y de su culpabilidad, sin que pueda atribuirse responsabilidad por el mero hecho de ostentar un cargo, estatus o pertenencia a un departamento específico relacionado con el fraude. En efecto, en la atribución de responsabilidad por participación delictiva, tampoco es posible vincular tal responsabilidad de forma objetiva. Será necesario individualizar el concreto acto ejecutivo, activo u omisivo, la relevancia que aquel tiene para la ejecución del delito y la culpabilidad del sujeto actuante para determinar su responsabilidad. En ese sentido merece la pena traer a colación la destacada sentencia del Tribunal Supremo STS nº 606/2010, de 25 de junio¹⁰⁸¹ que en un supuesto de defraudación fiscal en el marco de una estructura societaria refrenda las anteriores afirmaciones poniendo de manifiesto que:

¹⁰⁸¹ STS nº 606/2010, de 25 de junio (FJ 8).

«(...) La mera ostentación de los cargos, en la indicada situación de dependencia jerárquica dentro de la organización empresarial, no permite imputar a estos tres acusados las consecuencias delictivas que otros, los situados en escalones jerárquicamente superiores puedan ocasionar aprovechando los efectos -documentación falsa- de los actos de sus dependientes. De la misma manera que la formal titularidad de cargos en el organigrama empresarial no autoriza a la transferencia de responsabilidad al extraneus, si no quiere caerse en no aceptables objetivaciones de la responsabilidad penal, aquella ubicación orgánica tampoco permite presumir sin más los componentes objetivos que exige la imputación a título de cooperación necesaria».

3.2.1.1. Subordinados vinculados al cumplimiento de obligaciones tributarias.

En el Capítulo IV identificaba en abstracto como sujetos *subordinados* vinculados a funciones tributarias dentro de la sociedad, tanto al personal del departamento administrativo, los contables y los asesores tributarios, como a los directores financieros. Todos ellos podrían ser considerados subordinados categorizados como *extranei* siempre que mantuvieran una relación laboral o mercantil de dependencia jerárquica sin capacidad de decisión en la empresa y siempre que no ostentaran facultades delegadas del cumplimiento de obligaciones tributarias de aquella frente a la Administración Tributaria. Al no reunir las calidades que exige el tipo penal para ser sujeto activo y dada la vinculación de las funciones que desempeñan con la gestión tributaria de la sociedad, así como la relevancia que pueden llegar a tener las acciones activas u omisivas que realicen en la ejecución del delito, su participación en aquel, en líneas generales, podrá ser considerada como *cooperación necesaria*. Sin que pueda ser descartada la mera *complicidad*. A salvo queda la posibilidad de apreciar supuestos específicos de *inducción* en determinados sujetos en concreto como se verá en lo que sigue.

El *asesor fiscal* cuando no ostenta facultades delegadas del cumplimiento de obligaciones tributarias a través de la figura de la *representación voluntaria* puede desempeñar funciones de consultoría en materia tributaria, interna o externa, entre las que cabe distinguir: el asesoramiento; suministro de información; el consejo; la confección y suministro de documentos con trascendencia tributaria; confección de autoliquidaciones o solicitudes de devolución sin presentación; el diseño de la planificación fiscal a corto medio o largo plazo sin participación en la ejecución, y/o; la llevanza de contabilidad. Funciones todas ellas con una evidente carga vinculante a la ejecución material del delito. Con especial significancia la consistente en el diseño de estrategias o planificaciones fiscales de la sociedad pues, indudablemente, pueden incluirse ahí la reducción u ocultación de bases imponibles de IVA a través de la creación o la participación en *fraudes carrusel*. La responsabilidad del asesor en el desempeño de estas funciones se ubicará en la esfera de la *inducción*, *cooperación necesaria* o *complicidad*, dependiendo la determinación de uno u otro título de imputación del caso concreto, y, por ende, de la concreta intervención efectuada. Como *inductor*, sería el caso en el que el asesor introduce la convicción defraudatoria en el obligado tributario generando en aquel la voluntad de ejecutar el delito. Entiéndase en personas jurídicas el órgano de administración. O, en palabras de SERRANO CADENA¹⁰⁸², la *inducción* tendrá lugar cuando el asesor fiscal hace nacer en el obligado tributario con una

¹⁰⁸² Serrano Cadena, F., «Autoría y participación en el delito. Defraudación fiscal», *CEJ*, 2016, p. 56; en el mismo sentido, Bertrán Girón, F., «Autoría y participación en el delito fiscal: Eventual responsabilidad del asesor fiscal», *RC*, nº 57, 2017, pp. 76-89.

operación de ingeniería financiera el dolo de defraudar en la cuantía típica a la Hacienda Pública. Con carácter general la responsabilidad por *inducción* tendrá la consideración de marginal quedando limitada a supuestos en los que el asesor configura con carácter previo a la tributación una determinada planificación fiscal. Para la atribución de responsabilidad resultará necesario que esa planificación persiga una efectiva y eficaz defraudación tributaria. No bastarán simples consultas informales o acciones realizadas sin el previo suministro de información o documentación adecuada y veraz por parte del obligado tributario para diseñar la planificación fiscal¹⁰⁸³. El mismo carácter marginal presenta la figura de la *complicidad*. No será lo habitual apreciarla en el asesor, y, de hecho, en el repertorio de jurisprudencia existen escasos pronunciamientos condenatorios en ese sentido¹⁰⁸⁴. En todo caso, de ser el juicio de valor afirmativo, será relevante desde el punto de vista penológico la aplicación de la rebaja punitiva del art. 63 CP de aplicación preceptiva y la del art. 65.3 CP de aplicación facultativa, que, aunque el precepto no prevé su aplicación para los cómplices, ha sido aceptada en la jurisprudencia como se ha visto. En cuanto a la responsabilidad por *cooperación necesaria* será lo más habitual y donde mayor encaje tendrán sus aportaciones al hecho delictivo. Es en el ámbito de la consultoría donde se ubican las conductas facilitadoras o posibilitadoras del hecho delictivo del autor material. Orillando el cálido debate de las conductas neutrales del asesor¹⁰⁸⁵ y partiendo de la voluntad de aquel de contribuir al hecho delictivo del contribuyente, aquellas podrían darse, siguiendo a SILVA SÁNCHEZ¹⁰⁸⁶, en dos grupos de casos: bien facilitando información y documentación en lo que podría considerarse *cooperación material*, bien proporcionando consejo constituyendo este una *cooperación psíquica*. Todas ellas con la entidad suficiente para ser consideradas relevantes, difíciles de obtener de otro modo y no prescindibles para la determinación ejecutiva del delito. A este respecto es de ver la STS nº 264/2001 de 16 febrero¹⁰⁸⁷, que condena a un asesor fiscal como cooperador necesario de un delito contra la Hacienda Pública y que pone de manifiesto:

¹⁰⁸³ Cfr. Bertrán Girón, F., *RC*, cit., pp. 76-89; En la jurisprudencia es extraño encontrar supuestos condenatorios por inducción al asesor fiscal. No obstante, merece referenciar el AAP Madrid nº 668/2008, de 21 de noviembre (FJ 4) que analiza un supuesto de inducción del asesor en el que finalmente se archivan provisionalmente las actuaciones respecto de aquel por no revestir su conducta la suficiente entidad como para alcanzar la imputación a través de esa figura: «*Ahora bien, limitada la intervención de Ismael, en los reducidos términos que se plantea su imputación como asesor fiscal de Casimiro, a facilitar la cumplimentación de las declaraciones tributarias referidas a los ejercicios concernidos, sin otras actuaciones adicionales que propiciaran la elusión del pago de tributos, difícilmente puede imputársele una inducción determinante y eficaz. Su solo asesoramiento para que, en los términos en los que se plantea su imputación, el obligado tributario no incluyera en la declaración del IRPF de 1994 determinados ingresos en especie y los imputara después al ejercicio de 1998, sin otro aditamento sobre la eficacia e intensidad de tal asesoramiento, y sin estar unido éste a otras operaciones complementarias del propio asesor para facilitar la elusión del pago de la cuota tributaria, no puede considerarse bastante para fundamentar una imputación penal*».

¹⁰⁸⁴ Véase la SAP Málaga nº 535/2016, de 30 de noviembre.

¹⁰⁸⁵ Véase sobre los actos neutrales como una de las tres posiciones que pueden fundamentar la determinación de responsabilidad penal del asesor fiscal en Silva Sánchez, J.M., *El nuevo escenario*, cit., pp. 84-85.

¹⁰⁸⁶ *Ibidem*, cit., p. 83.

¹⁰⁸⁷ STS nº 264/2001, de 16 febrero (FJ 8); Véase específicamente en un *fraude carrusel* la SAN nº 5/2021, de 3 de marzo (HP 6).

«(...) de la prueba practicada en el acto del juicio oral queda perfectamente acreditado: a) Que U. V. era el asesor contable y fiscal de los acusados y empresas a que se refieren las actuaciones. b) Que, en el ejercicio de estas funciones, para reducir las cantidades que debían abonar como pago de impuestos, les suministró facturas falsas que no respondían a operaciones mercantiles reales. c) Que dichas facturas y las correspondientes operaciones ficticias fueron registradas en los libros contables de las empresas propiedad de los restantes acusados con su anuencia, extendiendo él mismo la diligencia de cierre de cada ejercicio impositivo. d) Que las facturas falsas correspondían a empresas de la titularidad de Juan Cruz y de su esposa, que ninguna actividad comercial realizaban. No hay duda de que nos encontramos con una cooperación eficaz con efectiva transcendencia en el resultado final de la operación planeada, que, si no puede ser encuadrada en el párrafo primero del artículo 28 del Código Penal por no ser el acusado sujeto pasivo de ninguna obligación tributaria, sí supone la prestación de una indispensable colaboración en la realización del delito cometido, incluíble en el apartado b) del párrafo segundo del citado artículo».

El *director financiero*, por su parte, siempre que no tenga capacidad real de decisión en materia tributaria y no ostente la *representación voluntaria* para el cumplimiento de tales obligaciones de la sociedad, también podría ser considerado *inductor*, *cooperador necesario* o *cómplice*. Sin embargo, dado el cargo que ocupa y las funciones que desempeña en la empresa, lo habitual será su imputación por *cooperación necesaria* en tanto que sus conductas por lo general serán aportaciones a la ejecución del delito difícilmente sustituibles. En efecto, dentro de la mecánica defraudatoria del *fraude carrusel* la colaboración del director financiero será absolutamente imprescindible pues dadas las funciones que por lo general desempeña dentro de la empresa será quien conozca con detalle la realidad económica de aquella, la veracidad de las operaciones comerciales y cuales de ellas no se ajustan verdaderamente a intereses o necesidades objetivas. De ahí que para el éxito de la dinámica defraudatoria diseñada será necesaria su connivencia, bien participando directamente en las irregularidades, bien permitiendo que aquellas tengan lugar. Difícilmente podrá eximirse de responsabilidad cuando por su posición y funciones resultará prácticamente imposible desconocer que las operaciones que se desarrollan en la empresa no guardan lógica mercantil o sentido comercial alguno, son ficticias, no se ajustan fielmente a la realidad y reportan un margen de beneficios completamente fuera del normal desarrollo económico-mercantil. Indica el TS en la STS nº 40/2020, de 6 de febrero¹⁰⁸⁸ respecto a un *director financiero* condenado como *cooperador necesario* de un delito fiscal ejecutado mediante la mecánica en carrusel que:

«(...) Jacobo, como Director Financiero, conocía los beneficios que reportaba la actividad realizada en ese departamento, que permitía a la sociedad una situación financiera que la hacía más competitiva, en cuanto que no necesitaba ingresar en la Hacienda Pública las cantidades de IVA repercutido a sus clientes. Desde su posición no podía ignorar que se declaraba como IVA soportado unas cantidades que realmente no se habían pagado. Y controlaba la realidad de los beneficios que producían las operaciones de trading y los pagos de bonus que se hacían a su director. Datos que, junto con el resto de la contabilidad, permitían concretar el IVA ficticiamente soportado que se incluiría en las declaraciones fiscales para obtener el beneficio derivado de la no tributación. Estas aportaciones, desde la dirección del Departamento Financiero, pueden calificarse como altamente relevantes a los efectos del delito fiscal, en la medida en que, con ellas, el recurrente contribuía al control de las cantidades fraudulentamente declarables como IVA repercutido y falsamente soportado. Es claro que como Director Financiero tenía la potestad de dar por buenos esos datos o de oponerse a ellos, habiendo optado por lo primero (...) De todo ello,

¹⁰⁸⁸ STS nº 40/2020, de 6 de febrero (FJ 1).

deduce el Tribunal, de forma razonable, que resulta inverosímil que el recurrente, desde la dirección financiera, realizara su aportación al funcionamiento económico de la empresa desconociendo lo que se hacía».

El *contable*, del mismo modo, siempre que no haya sido designado *representante voluntario* para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad igualmente podrá ser considerado *cooperador necesario* por lo general. Las funciones de elaboración y gestión de documentos con trascendencia tributaria que soportan el fraude y la llevanza y ocultación de la contabilidad irregular principalmente son actividades absolutamente imprescindibles en la mecánica defraudatoria, y, por ende, trascendentales para la ejecución material del delito. La ocultación en general de la actividad económica con relevancia tributaria de la sociedad a la Administración Tributaria y en particular la realidad de las operaciones, de los ingresos y gastos, de los medios de pago, confección de documentación falsa etc. es una contribución al hecho delictivo sin la cual aquel no podría llegar a producirse y es por lo que difícilmente podrán ser eximidos de responsabilidad o incluso considerados como meros *cómplices*. En la misma sentencia referenciada *supra* el TS pone de manifiesto respecto a un *contable* condenado como *cooperador necesario* que:

«(...) Para organizar este "mercado paralelo" desarrollado por "Infinity System. S.L.", la sociedad llevaba, incluso una contabilidad no declarada a Hacienda con las entradas y salidas diarias de mercancías, que fue hallada en la diligencia de entrada y registro practicada en la sede social el día 30 de noviembre de 2006. Por esta tarea de "control especial" el director del Departamento de "Trading" el acusado, Benigno, obtenía, además de su sueldo como trabajador de la empresa, unos beneficios que se hacían constar como "servicios" que su empresa "Polenkomín Sociedad de Intermediación Comercial e Industrial, S.L." giraba a "Infinity System, S.L.", siendo aquella una sociedad patrimonial del citado acusado, junto con su esposa Leticia, a la sazón, también empleada de "Infinity System, S.L.", quien se beneficiaba por ende, de aquellas comisiones».

Como común denominador a estas tres figuras anteriores, cabría plantear la figura de la *autoría mediata* a través de instrumento doloso no cualificado. Aunque para ello, como se ha visto, será necesario que el instrumento (asesor, director financiero y contable) obren bajo miedo, amenaza, coacción o error a instancia del órgano administrador o directivos con visos de ser considerados auténticos administradores de hecho de la sociedad.

Respecto al resto de personal del *departamento de administración*, aunque más alejados de las funciones de gestión tributaria en el organigrama societario, también pueden llegar a desempeñar un papel con relevancia penal en la ejecución del delito. Principalmente, en relación con los cobros y pagos, tanto en las operaciones comerciales como las posibles primas a los partícipes, la confección de documentación falsa o inveraz que con posterioridad pueda ser utilizada en el falseo de la contabilidad y en la confección y liquidación de los tributos mendaces. Será imprescindible el conocimiento de la mecánica defraudatoria y de la inveracidad de la documentación que se confecciona. No obstante, dada la menor relevación de estas contribuciones, que por lo general serán accesorias, no alcanzarán a ser una aportación trascendental o escasa, y por ello, podrían ser considerados como meros *cómplices*.

3.2.1.2. Subordinados vinculados al departamento de trading y logística.

Por lo general cuando se trata de sociedades con cierta estructura departamental, dadas las características que presenta la mecánica defraudatoria en carrusel, también se necesitará la

contribución participativa de roles más modestos y alejados de las funciones de gestión tributaria. En la misma línea que los sujetos vinculados al departamento administrativo, aquellos que se hallan vinculados al departamento de trading y/o logística también pueden llevar a cabo conductas activas u omisivas con relevancia penal dentro de sus funciones. De hecho, suele ser en estos departamentos donde se lleva a cabo el mercado paralelo relativo a las operaciones fraudulentas, con una contabilidad especial y oculta. Las conductas a las que me refiero pueden ser, entre otras, el control, la documentación y gestión de las operaciones comerciales de compraventa de mercancías, la gestión de contratos de seguro, el control y gestión de las cadenas de montaje, el transporte nacional e internacional de aquellas con terceros de contar la empresa con los medios necesarios para ello. Todas estas funciones, aunque de forma indirecta o mínima, se hallan vinculadas de una u otra forma con la defraudación tributaria al IVA, pues constituyen la base material sobre la que se perpetra el fraude. Llegando incluso, en los casos de *simulación*, a desempeñar un papel relevante frente a la Administración Tributaria, tanto en la ocultación de las verdaderas operaciones comerciales, como en el revestimiento de veracidad de las que son ficticias.

La responsabilidad penal que enfrentan estos subordinados, dentro del plano participativo, por lo general, no alcanzará a ser necesaria o escasa dada la lejanía de sus conductas con las declaraciones mendaces de IVA. De ahí que solo puedan ser, en su caso, considerados meros *cómplices* siempre que conozcan el propósito criminal del autor del fraude y que su voluntad se oriente a contribuir con sus propios actos de un modo consciente a la realización de aquél (doble dolo). Esto es, que pueda acreditarse se forma fehaciente que disponen del conocimiento suficiente de que forman parte del fraude como una pieza más del engranaje y que su conducta, activa u omisiva, contribuye a la perfección y consolidación de aquel. Desde el prisma de la horizontalidad, sobre ellos no pesa un deber especial de neutralización de riesgos o evitación de conductas de otros subordinados dentro de la sociedad que puedan coadyuvar a la materialización del fraude. En definitiva, dada su falta de competencia, no ostentan deberes recíprocos respecto a las actividades de otros empleados. Como ejemplo de responsabilidad de estos subordinados encontramos la SAN nº 13/2018, de 4 de mayo, que condenó como cómplices a dos acusados que integraban el departamento de trading de la sociedad. No obstante, el TS en la citada STS nº 40/2020, de 6 de febrero, revocó el fallo en tal sentido al entender que no concurría el elemento subjetivo. Indica el Alto Tribunal que:

«(...) Es posible entender que están acreditados los elementos del tipo objetivo, en cuanto que sus aportaciones fácticas pueden considerarse probadas, como el control de los transportes o las operaciones de fabricación y montaje de los ordenadores o los contratos de seguro, en lo que se refiere a Isaac; y la recepción de las mercancías en el departamento de Trading, su control, la plasmación documental del mismo o la venta a otras empresas en cuanto a Jenaro y Imanol. Sin embargo, de esas aportaciones no resulta necesariamente el conocimiento de que se utilizaban, y como, para hacer efectiva una defraudación de IVA mediante la inclusión en la declaración fiscal de importes de IVA ficticiamente soportados. Y en la sentencia no se explica de forma consistente cuales son las razones existentes para afirmar que los recurrentes tenían ese conocimiento y que por ello decidían contribuir con su aportación al éxito de la defraudación. Es claro que el Departamento de Trading era donde se realizaban esas operaciones. Pero esa concentración de la operativa puede obedecer a otras razones empresariales, que no tienen por qué ser conocidas o asumidas por el Director de Operaciones, como responsable del transporte, de los seguros y de la fabricación y montaje, ni por un empleado y un mozo de almacén, aunque todos ellos, cada uno de una forma, intervengan en la materialidad de las operaciones».

3.2.2. Participación ad extra de la sociedad que actúa como bróker.

Por último, resta por analizar la responsabilidad penal de los sujetos físicos que participan en el engranaje defraudatorio desde una posición externa y *prima facie* independiente de la sociedad *bróker*. Estos sujetos suelen formar parte de las sociedades que desempeñan los distintos roles identificados en el *fraude carrusel*: sociedad instrumental o *conduit company*, trucha o *missing trader*, sociedad pantalla o *buffer* y sociedad de enlace o *contra-trader*. No obstante, también pueden ser personas no vinculadas orgánicamente a estas sociedades, pero igualmente vinculadas a la trama desempeñando distintas funciones que favorecen la perfección del fraude. Desde el prisma de la tesis de la *simulación* aquí sostenida, las funciones que desempeñan estos sujetos y las sociedades dentro de la mecánica defraudatoria se ubican en la esfera de la *participación* delictiva. Esto es, la participación *ad extra* en la defraudación tributaria cometida por o en la sociedad con el rol de *bróker* cuando se deduce las cuotas de IVA u obtiene finalmente las devoluciones indebidas de IVA de la Hacienda Pública. Es desde esa perspectiva desde donde se analizará en lo que sigue la relevancia penal de las conductas que coadyuvan al fraude de forma externa llevadas a cabo por las personas físicas que forman parte de la organización y aquellas que controlan o, en menor medida, forman parte de aquellas.

3.2.2.1. Administradores y directivos de sociedades *conduit*.

De entrada, hay que recordar que estas sociedades podían presentar dos perfiles marcadamente distintos. De un lado, podía ser consideradas *truchas* vinculadas a la trama y con frecuencia controladas por los artífices del fraude a través de *testaferros*. De otro, podían presentar un perfil de sociedades reales, establecidas con normalidad en el tráfico mercantil, dirigidas por verdaderos administradores y directivos. Llegando a ocurrir, en este segundo caso, que no existiera vinculación alguna de estas sociedades y sus directivos con el fraude por desconocer estos que sus ventas intracomunitarias darían lugar a cadenas de operaciones fraudulentas.

Bien, para determinar la eventual responsabilidad penal en la que pueden incurrir las personas físicas tras estas sociedades *conduit* se parte del rol que desempeñan en el engranaje defraudatorio. Ya se explicó que la función fundamental que llevan a cabo consiste en dar inicio al fraude llevando a cabo operaciones comerciales de venta con las *truchas* ubicadas en otros Estados miembros y el cierre circular del circuito defraudatorio adquiriendo las mercancías de las distribuidoras finales (*bróker*). Hay que advertir que en ningún caso llegan a defraudar IVA por sí mismas en las operaciones comerciales en las que intervienen, sino que llevan a cabo actos que coadyuvan a la ejecución del fraude perpetrado por otras en las distintas fases posteriores de la cadena. Esta circunstancia tiene relevancia en dos sentidos: Por un lado, cuando se trata de sociedades *trucha* o con verdadera actividad que se encuentren vinculadas con la trama, la responsabilidad penal de las personas físicas que controlan estas sociedades podrá reclamarse desde el plano participativo: *cooperación necesaria* o *complicidad*. No obstante, parece razonable pensar que la aportación a la fase ejecutiva del delito no es trascendental, imprescindible o escasa, pues sin ella, el fraude podría ejecutarse prácticamente en los mismos términos; De otro lado, cuando se trate de sociedades con verdadera actividad sin vinculación a la trama, sus conductas podrían ser consideradas *neutrales* siempre y cuando no pudiera acreditarse la vinculación referida.

En primer lugar, me centraré en las sociedades que atienden al perfil de *truchas*, cuyos administradores son verdaderos *testaferros* puestos y controlados por los artífices del fraude

desde detrás. Debe significarse, de entrada, que aquí la responsabilidad penal del *testaferro* siempre parte de conductas participativas, a diferencia de lo que ocurre con el *testaferro* de la *trucha*, que dependiendo de si se acoge la tesis de la *simulación* o no, podrá ser considerado autor del delito fiscal de aquella (también cooperador necesario dependiendo de la tesis que se siga) o participe del delito de la sociedad *bróker*. Para responsabilizar al *testaferro* de la sociedad *conduit* como *cooperador necesario* o *cómplice*, será necesaria la acreditación del doble dolo del partícipe. Sin embargo, no puede orillarse aquí que, dado el perfil de estas personas, que por lo general tendrán escaso nivel de formación y serán extranjeros o vagabundos que poco o nada entienden de su participación en los hechos delictivos, no será fácil acreditar el conocimiento de la trama, su vinculación a ella y la voluntad de participar en el fraude.

En segundo lugar, me ocuparé de las sociedades que presentan un perfil real, activo y asentado en el mercado en el que operan, cuyos administradores y directivos son personas que desempeñan el cargo con normalidad. Aquí encontraríamos dos posibles grupos de casos: De un lado, los que efectivamente estarían vinculados a la trama, respecto a los cuales parece claro que podrán ser considerados *cooperadores necesarios* o *cómplices* siempre que se pueda acreditar esa vinculación y su voluntad de favorecer la comisión del delito de la sociedad *bróker* llevando a cabo operaciones comerciales circulares sin lógica mercantil y obteniendo rédito económico por ello. De otro lado, los que no están vinculados a la trama, que podrían no llegar a ser responsables en aquellos casos en los que las operaciones intracomunitarias de entrega sean reales y con posterioridad no adquieran esas mismas mercancías para generar la circularidad del fraude. Hay que recordar aquí que el operador intracomunitario no tiene por qué conocer que en una fase posterior de la cadena de entregas otro operador provoca un fraude a la Hacienda. Su operación comercial será completamente real y lícita, por lo que podría captarse dentro de las ya referidas *conductas neutrales*.

Como forma de ilustrar alguno de los supuestos referidos en los que se participa en el fraude poniendo al servicio de la trama sociedades radicadas en Estados miembros para dar inicio a la cadena de transacciones fraudulenta, puede citarse nuevamente la STS nº 40/2020, de 6 de febrero, en la que se aprecia como forma de participación, en este caso por *cooperación necesaria*, la puesta al servicio de la sociedad distribuidora el contacto con sociedades radicadas en países de la UE que posibilitan las EIB y AIB necesarias para la ejecución del fraude:

«(...) 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 España (...) Al menos durante el ejercicio del año 2006, se realizaron carruseles de mercancías, esto es, la misma mercancía que era vendida por "Infinity System, S.L.", volvía a entrar en territorio nacional a los pocos días de la salida, siendo adquirida por sociedades "truchas" de la cadena de adquisiciones. En dichos "carruseles" tuvieron participación activa las sociedades holandesas "Facet Europe, BV" domiciliada en J.L. Van Rijweg 001432713HZ Zoetermeer (Holanda) y la sociedad "Facet Holding BV", con domicilio en Engeldandlaan 00358 2711DZ de Zoetermeer (Holanda), ambas dirigidas por el acusado Hugo. Así, Hugo dirigía, desde Holanda el tránsito europeo de la mercancía, es decir, desde la salida de España hasta su retorno, a través de alguna sociedad "trucha"».

3.2.2.2. Testaferros y administradores de hecho de sociedades trucha.

Las *truchas* son las sociedades que llevan a cabo la transacción interior con la *pantalla* o directamente el *bróker*, en la que repercuten y cobran un IVA para luego desaparecer sin

ingresarlo en la Hacienda. Bien a través de operaciones comerciales reales donde existe mercancía, bien a través de operaciones comerciales simuladas que generan un IVA ficticio utilizando facturas falsas. En ambos casos, ese fraude generado por la *trucha* será aprovechado por la *distribuidora* para obtener las deducciones o las devoluciones indebidas al final de la cadena de transacciones. Estas sociedades de primer nivel con absoluta frecuencia estarán administradas formalmente por *testaferros* con la finalidad de disminuir el riesgo de descubrimiento del verdadero autor del delito, el hombre de atrás que lo designa y controla, dificultando la identificación de éste último gracias a la formalidad que reviste la designación para ocupar el cargo de administrador frente a terceros.

Dependiendo de si se acoge o no la tesis de la *simulación*, encontramos a la *trucha* como defraudadora inmediata de sus propios delitos fiscales al repercutir y no ingresar el IVA en Hacienda en operaciones interiores, o como partícipe de la defraudación de la sociedad *bróker*, al entender que sus defraudaciones forman parte de la trama urdida y en la que su aportación a aquella consiste precisamente en generar el fraude al inicio de la cadena de transacciones.

De entender el fraude desde la primera perspectiva, la determinación de la relevancia típica *objetiva* de la conducta del *testaferro* dependerá de las características del delito a cuya ejecución ha contribuido y de las circunstancias del supuesto de hecho en concreto. En este caso, tratándose del delito contra la Hacienda Pública, el tratamiento de la responsabilidad penal del *testaferro* puede llegar a ser dificultoso cuando las cualidades para ser considerado sujeto activo del delito recaen en la sociedad que administra (*trucha*). Hay que significar que cuando se trata de sociedades meramente instrumentales, y las *truchas* lo son, el recurso a la cláusula de extensión de autoría del art. 31 CP puede devenir innecesario dado que la persona jurídica constituye una mera apariencia detrás de la que se oculta una realidad distinta, que puede y debe atribuirse a la persona física que la gestiona¹⁰⁸⁹. Sin perjuicio de lo anterior, en todo caso, la cláusula del art. 31 CP desplazará la responsabilidad al administrador formal o de hecho de la sociedad sobre la que recaen los deberes tributarios. Partiendo de lo anterior, dependiendo del concepto de *autor* que se acepte¹⁰⁹⁰, el *testaferro* podrá ser considerado autor del delito fiscal, relegando al administrador real a la esfera de responsabilidad de la *inducción* o *coautoría*. O, en otro caso, *cooperador necesario*, atribuyéndose la responsabilidad por *autoría* a quien lo controla desde atrás en su condición de verdadero *administrador de hecho* de la sociedad *trucha*. En cuanto a la tipicidad *subjetiva* de la conducta del *testaferro*, siendo el delito fiscal de comisión estrictamente dolosa, en uno y otro caso será necesario para reclamar su responsabilidad un cumplido conocimiento y participación de la trama delictiva y un aporte causal que coadyuve al éxito de los fines defraudatorios.

No obstante, atendiendo al distinto grado de conocimiento que puede darse en el *testaferro* sobre las anteriores circunstancias, pueden distinguirse diversas situaciones de acuerdo con la categorización planteada por RAGUÉS I VALLÈS¹⁰⁹¹: i) casos en los que el *testaferro* es consciente, plena o eventualmente, de que lleva a cabo o colabora con la trama y la comisión delitos fiscales.

¹⁰⁸⁹ Véase STS n° 974/2012, de 5 de diciembre (FJ 25).

¹⁰⁹⁰ Véase sobre el concepto de autor, entre otros, Mir Puig, S., *Derecho Penal*, 10ª edición, cit., p. 376 y ss. (*in memoriam*); Gimbernat Ordeig, E., *Autor y cómplice en Derecho Penal*, 2006, p. 3 y ss.

¹⁰⁹¹ Ragués i Vallès, R., en el mismo / Robles Planas, R. (Dirs.), *Delito y empresa.*, cit., pp. 108 y 109.

Aquí no parece que haya mayores problemas para afirmar la responsabilidad penal en calidad de *autor* o *partícipe* dependiendo, como se ha dicho, del concepto de autor desde el que se parta; ii) el supuesto inverso, que el socio o administrador meramente formal no se represente en ningún momento estar contribuyendo a la trama defraudatoria ni cometiendo ningún acto ejecutivo de un ilícito penal. Serían supuestos de pleno desconocimiento o desconocimiento por error. Por lo general, los *testaferros* no tendrán conocimientos sobre la gestión de sociedades, desconocerán la gestión de las sociedades que administran, así como las actividades concretas en cuyo ámbito se ejecuta el delito. En este caso, podría observarse una instrumentalización por parte del sujeto de atrás sobre el *testaferro* que actuaría sin dolo o en situación de *error* (instrumento imprudente cualificado). Al no existir una modalidad de delito fiscal imprudente el *testaferro* podría quedar impune junto con el administrador de hecho por impedir su castigo el principio de accesoriadad limitada. No obstante, el recurso a la *autoría mediata* en estos casos es una solución ampliamente aceptada en la doctrina; iii) los casos en los que, si bien el socio o administrador formal sospecha que está colaborando en la trama con actos ejecutivos, tal sospecha no llega a concretarse en la representación de ningún delito. Este supuesto, aunque de difícil apreciación en la práctica por la baja credibilidad que puede llegar a suponer una alegación de esa índole, puede no ser descartable en supuestos en los que exista una importante desvinculación entre el *testaferro* y la sociedad *trucha*. Piénsese en casos en los que el *testaferro* figura como administrador de un elevado número de sociedades o los delitos cometidos no están relacionados con la normal actividad de las empresas (aunque este caso será fácilmente descartable desde el prisma de este estudio). En estos supuestos, el recurso a la doctrina de la *ignorancia deliberada* se presenta como una solución más o menos plausible y adecuada para evitar zonas grises de impunidad. Habrá de tenerse en cuenta para argumentar con solidez la responsabilidad penal por esta vía que tras esta figura late la formulación de la *actio libera in causa*¹⁰⁹². Ello significa que habrá de acreditarse que en el mismo momento en el que el sujeto se sitúa de forma deliberada en situación de ceguera frente a determinados hechos este debió representarse el eventual carácter delictivo de su actuación y la posibilidad de desistir o evitarla.

Por otro lado, si se entiende el fraude desde la segunda perspectiva antes planteada, la *simulación* que aquí se sostiene, únicamente cabrá analizar la responsabilidad penal del *testaferro* desde la esfera participativa. Ya no estaremos ante la posibilidad de considerar la autoría como figura adecuada para determinar su responsabilidad penal. Las operaciones fraudulentas realizadas por la sociedad *trucha* que administra formalmente serán consideradas simuladas, y tras redefinir la realidad fáctica tributaria, la verdadera defraudación fiscal se considerará que tendrá lugar al final de la cadena de transacciones, precisamente en el momento en el que la sociedad *bróker* solicite y obtenga las devoluciones de IVA que la *trucha* previamente no ingresó. En tal caso, los conductas activas u omisivas del *testaferro* en la sociedad *trucha* formarán parte de la fase ejecutiva de la defraudación perpetrada en la sociedad *bróker*. Despejada la autoría de la ecuación, restaría por analizar la relevancia contributiva de la conducta del *testaferro* a la fase ejecutiva en aquel delito. De esa forma podrá determinarse con precisión si su responsabilidad penal lo es en la condición de *cooperador necesario* o en simples términos de *complicidad*.

Por lo general, la defraudación tributaria que se perpetra en la sociedad *trucha* al inicio de la cadena de transacciones es esencial para el objetivo defraudatorio que persigue la trama. Esta

¹⁰⁹² Cfr. Pérez Manzano, M., en Demetrio Crespo, E. (Dir.) / De la Cuerda Martín, M. / García de la Torre, F. (Coords.), *Derecho Penal económico*, cit., pp. 346-347.

defraudación se materializa bien mediante la presentación mendaz de autoliquidaciones tributarias (conducta activa), bien mediante la omisión de la presentación de aquellas (conducta omisiva). Sin esta aportación, la sociedad *bróker* no podrá deducir o solicitar y obtener indebidamente cuotas de IVA de la Hacienda Pública, por lo que la conducta es absolutamente necesaria, y además escasa, pues no será fácil de obtener una contribución de esas características en la fase ejecutiva del delito. De lo anterior se infiere que las conductas dolosas del *testaferro*, activas u omisivas, tendrán la suficiente relevancia como para fundamentar una responsabilidad por *cooperación necesaria* y no como mera complicidad. Como referencia puede citarse la SAN nº 9/2019, de 23 de abril¹⁰⁹³, que explica la relevancia de la contribución de los testaferros y los administradores de hecho de las sociedades *trucha* en la defraudación del *bróker*:

«(...) Sin embargo, en el caso de los acusados a quienes se imputa el mismo delito por el dominio que tenían sobre sociedades-trucha y sociedades-pantalla que participaron en el hecho principal, no es necesario acudir a su vez al expediente de la actuación en nombre de otro del art. 31 CP, porque la persona jurídica era 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). Aquí se les atribuye su participación en el hecho de otro, en la defraudación a la que hicieron aportaciones insustituibles al facturarles operaciones simuladas y repercutirles el IVA que los autores pudieron compensarse para burlar su deuda, siendo el resto cooperadores necesarios del delito fiscal, en los términos del artículo 28.2-b CP, que presupone, según el esquema de la accesoriadad limitada, la actuación típica del deudor tributario. Ellos cooperaron con los autores con conductas sin las que no se habría realizado el fraude fiscal; como enuncia el precepto, realizaron una aportación singular y esencial, de un bien escaso, las sociedades que simulaban el tráfico comercial en el que se generaba y repercutía el impuesto, algo muy difícil de obtener para los autores, una contribución causalmente necesaria para obtener el resultado (simulación de un IVA soportado que compensara la deuda tributaria fruto de su actividad mercantil), que se convierte en condición de la comisión del delito. No solo realizaron aportaciones imprescindibles al fraude, además tenían dominio del hecho, todos y cada uno respecto a la conducta que se les atribuye, o consintieron en cedérselo a otro de manera consciente, para la emisión de una facturación sucesiva que justificaba un aprovisionamiento inexistente, con una carga de IVA que después procedieron los autores a descontarse de la cuota tributaria"».

Desde el prisma penológico, de declararse la responsabilidad penal del *testaferro* a éste le será de aplicación por principio la rebaja punitiva prevista en el art. 65.3 CP pues, aunque el art. 28 CP a efectos penológicos equipara al autor con el cooperador necesario, el *testaferro* en este caso no lesiona el bien jurídico protegido al no reunir las calidades que exige el tipo penal para ser sujeto activo¹⁰⁹⁴. A salvo quedarán, lógicamente, los supuestos de desconocimiento y error que se ha

¹⁰⁹³ SAN nº 9/2019, de 23 de abril (FJ 2) casada por la STS nº 619/2021, de 9 de julio.

¹⁰⁹⁴ No obstante, existen sentencias que niegan la aplicación del art. 65.3 CP al *extraneus* en tanto que facultad no imperativa que asiste al Juez. La jurisprudencia del TS ha interpretado el art. 65.3 del CP relacionándolo con la gravedad de los hechos imputados y el papel asumido por los *extraneus* en la ejecución del delito del *intraneus* (Véase por todas STS nº 700/2016, de 9 de septiembre (FJ 18). Un ejemplo es la SAP Jaén nº 340/2018, de 14 de noviembre (FJ 6) que no aplica el precepto con el argumento de la gravedad del delito cometido y de la conducta desplegada por el acusado *extraneus*: «En este caso, no procede la apreciación de tal degradación penológica ni por los tipos de delitos objeto de condena ni por la entidad de la conducta del recurrente, cuya cooperación no solo ha sido determinante, sino también de entidad, lo que justifica la pena impuesta, que compartimos, atendiendo a la concurrencia del subtipo agravado que exige imponer la pena prevista en su mitad superior atendiendo a la entidad del fraude, la trama empresarial organizada para dicho fraude y demás circunstancias concurrentes en los hechos

visto *supra*, en los que el *testaferro* habrá sido instrumentalizado por el verdadero administrador de hecho para participar en la defraudación y en los que, ante la ausencia o imposibilidad de acreditación del doble dolo del *testaferro*, no podrá reclamarse la responsabilidad penal de aquel.

3.2.2.3. Administradores y directivos de sociedades pantalla.

La función principal que desarrollan las sociedades *pantalla* consiste llevar a cabo operaciones comerciales de adquisición de mercancías a la *trucha* o a otras *pantallas* para transmitir las a la *distribuidora* final repercutiendo un IVA que esta última se deducirá o solicitará su devolución, interponiéndose de esa forma entre estas sociedades con la finalidad de obstaculizar el seguimiento de las operaciones fraudulentas por parte de las Administraciones Tributarias y judiciales. Gracias a que estas sociedades no presentan un perfil irregular y cumplen con sus obligaciones fiscales, se consigue diluir las vinculaciones que existen entre las sociedades *trucha* y *distribuidora* cumpliendo así el rol que tienen atribuido en la trama.

Los administradores y directivos de estas sociedades *pantalla* serán responsables penalmente por su participación en la estructura fraudulenta en la medida en que pueda acreditarse su vinculación al resto de participantes y su conocimiento y voluntad de prestar su colaboración a la fase ejecutiva del delito cometido en la sociedad *bróker*. La responsabilidad podrá ser en la condición de *cooperadores necesarios* o *cómplices*. De nuevo aquí habrá que analizar caso por caso la relevancia de la contribución que prestan a la defraudación para determinar el alcance de su responsabilidad. En el repertorio de jurisprudencia pueden encontrarse ambos supuestos. En cuanto a la condena por cooperación necesaria, puede citarse la SAN nº 6/2015, de 6 de marzo¹⁰⁹⁵, que condena a los administradores de varias sociedades pantalla como *cooperadores necesarios* por su aportación al *fraude carrusel*:

«(...) en el que VERBATIM ESPAÑA SA intervino como empresa conductora, las (sociedades) portuguesas como espejo, también denominadas pantallas y, las adquirentes por entrega intracomunitaria, calificadas como truchas por su movilidad e inconsistencia empresarial (...) Justiniano German y Efrain José son responsables en concepto de autores del artículo 28 primer párrafo del Código Penal (RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777) porque deciden declarar las ventas a las sociedades portuguesas simulando operaciones de entrega en el marco de adquisiciones intracomunitarias cuando se prevé exención de IVA, y para ello necesitan el auxilio imprescindible de los administradores reales de las sociedades portuguesas, que se convierten en cooperadores necesarios para conseguir el ahorro del ingreso del IVA por sus ventas».

En cambio, también existen supuestos en los que se aprecia responsabilidad en la condición de *cómplice* partiendo de una apreciación de la contribución a la trama defraudatoria de menor relevancia. Puede referenciarse la SAP Madrid nº 9/2020, de 13 de enero¹⁰⁹⁶ que considera al administrador de una sociedad *pantalla* como un *cómplice* en la defraudación de la distribuidora al interponerse entre esta y la *trucha* para dificultar la constatación de las operaciones simuladas:

imputados y a la apreciación de la atenuante de dilaciones indebidas como muy cualificada, motiva la imposición de las penas para cada uno de los delitos en la extensión señalada».

¹⁰⁹⁵ SAN nº 6/2015, de 6 de marzo (FJ 3).

¹⁰⁹⁶ SAP Madrid nº 9/2020, de 13 de enero (FJ 3).

«(...) En trance de dilucidar que título de participación ostentaría el Sr. Leovigildo concluimos que habría de ser el de cómplice puesto que actuó (como administrador de hecho de la sociedad Selectauto), como pantalla en las ventas realizadas a la sociedad Motor Montecarlo. Tal es la consideración que de él predica (a juicio de la Sala acertadamente, el Ministerio Fiscal en su informe), reservando la consideración de cooperadoras necesarias a las "truchas". Estas, las "truchas", eran imprescindibles en la trama defraudatoria. Sin embargo, las pantallas únicamente perseguían dificultar el descubrimiento del fraude cooperando con actos no necesarios e imprescindibles a la ejecución del delito consistentes en interponerse entre la sociedad distribuidora al cliente final, y las sociedades truchas, para dificultar la constatación de la simulación. La defraudación en la forma que ha tenido lugar podría haberse perpetrado sin las "pantallas", pero no sin las "truchas", por consiguiente, el Sr. Leovigildo (como administrador de hecho de la mercantil que transmitía los vehículos a la concesionaria final y por tanto empresa pantalla en la trama), ha de reputarse cómplice y no cooperador necesario del ilícito».

Por otro lado, el desconocimiento sobre la participación en el fraude tiene una evidente incidencia en la tipicidad subjetiva. Que las administradores y directivos que obran en nombre de la sociedad *pantalla* desconozcan la existencia de una trama de operaciones fraudulentas y que las cuotas de IVA que han soportado y deducido derivadas de ellas no hayan sido ingresadas en un momento anterior o posterior de la cadena de transacciones podrá ser considerado como una actuación imprudente no sancionada en nuestro actual CP. A salvo quedan, como venimos sosteniendo, los casos en los que administradores y directivos deciden colocarse voluntariamente en una situación de ceguera, los cuales podrán ser reconducidos a la vía punitiva a través de la doctrina de la ignorancia deliberada.

3.2.2.4. Suministradores de sociedades instrumentales y testaferros.

En el *fraude carrusel* también puede llegar a ser importante la conducta llevada a cabo por terceros consistente en crear o adquirir sociedades inactivas que luego venden a los organizadores de la trama a cambio de rédito económico. Estas sociedades serán activadas por los delincuentes fiscales para llevar a cabo las sucesivas operaciones mercantiles con las que se perfecciona el fraude, utilizándolas para desempeñar el rol de *operador intracunitario*, *trucha* o *pantalla* con el fin de ocultar tras ellas la verdadera realidad tributaria. Del mismo modo, también pueden encargarse de reclutar a personas que nada tienen que ver con los hechos pero que se prestan para desempeñar el rol de *testaferro* a cambio de un pequeño beneficio económico. Bien acudiendo con estas personas a las Notarías para firmar la documentación necesaria, escrituras de constitución, venta de participaciones, cambio de administrador etc., bien presentando documentación falsa para simular la identidad del administrador que se designa.

Estas conductas por lo general tendrán la consideración de aportaciones necesarias y difíciles de obtener para los fines defraudatorios de la trama. Por ello, aquellos que las lleven a cabo serán penalmente responsables como *cooperadores necesarios* de los delitos fiscales cometidos en la sociedad *bróker*. Como referencia puede citarse la SAN nº 10/2017, de 10 de abril¹⁰⁹⁷, que condena a dos acusados como *cooperadores necesarios* por proporcionar a la mecánica defraudatoria sociedades *instrumentales* y *testaferros* con los que poder ejecutar el fraude:

¹⁰⁹⁷ SAN nº 10/2017, de 10 de abril (AH) confirmada por la STS nº 45/2018, de 26 de enero.

«(...) Casiano Rodolfo entró en contacto con el también acusado Abelardo Marcelino, persona residente en Onteniente (Valencia) y dedicada, desde hacía años, a la constitución de sociedades "dormidas o latentes" que, posteriormente, vendía a terceros. A partir de entonces y gracias a la colaboración de ambos, Casiano Rodolfo proporcionaba a la organización, las sociedades-fantasma descapitalizadas, con domicilio social ficticio y objeto social "a la carta", que previamente había constituido Abelardo Marcelino, a cuyo frente colocaban formalmente y como administradores "de derecho" a testaferros, quienes por una pequeña cantidad, llevaban a cabo cualquier trámite mercantil que fuera necesario a fin de poner en funcionamiento las sociedades, dificultando, por otra parte, el control de la sociedad a las autoridades fiscales. (...) Abelardo Marcelino, desde su domicilio en la localidad valenciana de Onteniente no sólo constituía sociedades con un amplio objeto social, destinadas a la venta a terceros con quienes contactaba través de su página web www.sociedadesurgentes.com., tales como REDBOX NEGOCIOS SL (B 83180174), BUSINESSMEN SL (B53577631), HIELO VERDE SL (B 62909619) o BELLA DURMIENTE SL (B 50952258), sino que, desde al menos el año 2005, y actuando de consuno con Casiano Rodolfo, facilitó a la organización las sociedades "pantalla" por las que circulaban cantidades millonarias de dinero con la finalidad de que terceros distribuidores defraudaran a Hacienda, a cambio de la correspondiente comisión que se repartían entre los miembros de la organización».

Cabe hacer plantear si la venta de sociedades instrumentales puede llegar a constituir un *acto neutral* atípico que debe quedar extramuros del Derecho Penal o una cooperación punible. Tendrán lugar estas últimas cuando el *acto cooperador* favorece el hecho delictivo principal ejecutado por el autor; exterioriza un fin delictivo manifiesto; revela una relación de sentido delictivo; supera los límites del papel social profesional del cooperante; implica un incremento del riesgo etc. Así, la neutralidad del acto se desvanece cuando alcanza el rango de elemento idóneo para servir a los planes de concierto criminal ideado y aquel que lo realiza tiene pleno conocimiento de ello. Partiendo de lo anterior, la venta de *sociedades instrumentales* solo se entiende desde una finalidad ilícita, pues su principal función consiste en ocultar titularidades y realidades mercantiles y tributarias ficticias bajo un velo de opacidad. Como afirma LAFONT NICUESA¹⁰⁹⁸ la irregularidad de la sociedad, bien por ser aparente o bien residir en paraísos fiscales, excluye que cualquier acto delictivo relacionado con la sociedad pueda considerarse *neutral*, aumentando el riesgo de lesión del bien jurídico protegido. De ahí que la venta de este tipo de sociedades a los organizadores de la trama solo pueda tener una finalidad defraudatoria, a contrario de lo que ocurre con la venta de sociedades reales que sí podrá ser considerada como una conducta neutral libre, en principio, de finalidades fraudulentas.

3.2.2.5. Comisionistas.

En la organización defraudatoria también pueden participar terceros que ejercen un rol de intermediarios coordinando y poniendo en contacto a las diferentes sociedades y administradores de la trama y controlando los flujos de dinero de las operaciones mercantiles ficticias a través de *facturas falsas*, obteniendo un rédito económico por ello. Estos son los *comisionistas* cuya responsabilidad, de nuevo, habrá de determinarse casos por caso dependiendo de la importancia de su aportación a la trama.

No obstante, su función en líneas generales puede ser considerada como esencial para los fines defraudatorios de la trama y difícil de obtener en el tráfico, por lo que podrán ser considerados

¹⁰⁹⁸ Lafont Nicuesa, L., «Autoría y participación en el delito fiscal», en VV.AA., cit., p. 46.

cooperadores necesarios del delito contra la Hacienda Pública cometido en la sociedad *bróker* sin descartar, en su caso, la mera *complicidad*. Para ilustrar con un ejemplo el rol y la responsabilidad de estos comisionistas puede referenciarse la SAP Zaragoza nº 179/2016, de 29 de septiembre¹⁰⁹⁹, que condena como cooperador necesario a un acusado cuya función era la de coordinador y comisionista entre sociedades pantalla e intermediarias:

«(...) Jesús Manuel era el coordinador y comisionista que operaba entre "Musetrans S.L." y "Comercial Losan S.L.", por tanto, coordinador y comisionista entre la Sociedad-pantalla (Musetrans S.L.) y la Sociedad intermediaria (Comercial Losan S.L.). Las operaciones mercantiles coordinadas y dirigidas por Jesús Manuel, fueron ocho, según el Libro-Registro de Facturas recibidas de IVA del año 2004, de "Comercial Losan S.L." (...). En esas ocho operaciones entre "Musetrans S.L." y "Comercial Losan S.L.", la dolosa actuación del acusado Jesús Manuel como coordinador y comisionista del 3%, estuvo sostenida por el contrato de fecha 25-8-2004. En tal contrato tan "sui generis" y tan extraño, queda evidente la actuación dolosa, no solo de Jesús Manuel, sino también de Vicente (administrador único de "Comercial Losan S.L.") y también de Artemio (administrador único de "Musetrans S.L."). Ello es así porque en ese contrato de fecha 25-8-2004, se estipulaba que era Jesús Manuel el que le facturaría a "Comercial Losan S.L." el 3% del valor de cada factura al destinatario final, en todas las operaciones de venta entre "Comercial Losan S.L." y dicho comprador final y ello aunque Vicente no manipulaba ni tocaba, ni veía siquiera los bienes objeto de tales ventas. En ese contrato de fecha 25-8-2004, se estipulaba igualmente que el pago de las facturas emitidas por las Sociedades designadas por Jesús Manuel contra "Comercial Losan S.L.", quedaría diferido al momento del cobro de las facturas emitidas por "Comercial Losan S.L." al comprador final (G.S.M. Europa). Ello evidencia que esas operaciones de venta de "Musetrans S.L." a "Losan S.L." eran ventas ficticias (millonarias pero ficticias), y que lo importante era la venta de las mercancías al comprador final y vendedor inicial, (G.S.M. Europa), con retorno pues al punto inicial. En definitiva, el acusado, Jesús Manuel, es coautor como cooperador necesario, tanto respecto del delito contra la Hacienda Pública del artículo 305 del Código Penal vigente (en grado de tentativa acabada) como respecto del delito continuado de falsificación de documentos mercantiles, ya que es coautor directo y material en un trasiego continuo de dinero efectivo y facturas falsas, probablemente sin transporte correlativo real y efectivo de los aparatos electrónicos a que dichas facturas se referían».

3.2.2.6. Transportistas.

La mecánica del fraude también incluye necesariamente el *transporte* (y en su caso *almacenaje*) de las mercancías objeto de las operaciones fraudulentas desde unas sociedades compradoras hacia otras vendedoras o su simulación. En la práctica resulta harto frecuente que por los organizadores de la trama se recurra a la captación de empresas de transporte cuando no disponen de medios o recursos propios o como forma de revestir de mayor credibilidad a las operaciones fraudulentas externalizando el servicio. De esa forma pasan integrarse en la estructura y a participar en la ejecución del plan delictivo desarrollando funciones de almacenaje y transporte de las mercancías entre las distintas sociedades de la trama con la finalidad de presentar frente a la Administración Tributaria una realidad ficticia. Especialmente en las operaciones intracomunitarias, que necesitan de la *prueba del transporte* para poder aplicar la exención de IVA (art. 25 LIVA) y que servirá de base para la defraudación.

Las conductas participativas llevadas a cabo por estos sujetos pueden llegar a ser consideradas como *cooperación necesaria* o *complicidad* atendiendo a la relevancia de la aportación valorada

¹⁰⁹⁹ SAP Zaragoza nº 179/2016, de 29 de septiembre (FJ 2).

en el caso concreto y el desempeño de otras funciones conexas. Como ya se ha referido, la atribución de responsabilidad penal por participación exigirá la acreditación del *doble dolo* del partícipe. En este caso, de un lado, sobre la existencia de la trama fraudulenta de los organizadores y la irregularidad o simulación del transporte de mercancías y, de otro, respecto a que su función contribuye a la defraudación orquestada como una pieza más del engranaje. Un supuesto en el que se aprecia la *cooperación necesaria* es la STS nº 310/2018, 26 junio¹¹⁰⁰, en la que se condena a los responsables de una sociedad de transporte por su cooperación con los autores de la defraudación (socios de la distribuidora) llevando a cabo conductas singulares y esenciales, de un bien escaso, sin las que no se habría podido realizar el fraude fiscal:

«(...) Junto a ellos, y dirigidos por Leonardo Victorio, estaban D. Victorio Felipe y su hijo D. Baldomero Luciano, dueño el primero de Transportes Zurita SL, 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 Victorio Felipe, Baldomero Luciano recibían la mercancía y ficticiamente la hacían circular, según las instrucciones de Leonardo Victorio y de Rodolfo Valeriano, desde que se producía la entrega intracomunitaria, pasando por truchas y pantallas, hasta su salida hacia el mismo espacio de la Unión o a la exportación, a través de DMJ, lo que realizaron para esta en el año 2006. Para simular la circulación disponían de sellos de las empresas y fingían las operaciones interiores de compra y venta de mercancías (...) Todos ellos responderán en calidad de cooperadores necesarios del delito fiscal, en los términos del artículo 28.2-b Cp, que presupone, según el esquema de la accesoriedad limitada, la actuación típica del deudor tributario. Ellos cooperaron con los autores con conductas sin las que no se habría realizado el fraude fiscal».

No obstante, lo anterior, ya se adelantó que la participación en la trama a través de la ejecución de funciones de *transporte de las mercancías*, en sí misma considerada y desprovista de otras conductas conexas, a mi modo de ver, constituye una aportación mínimamente relevante al delito. En efecto, tal aportación a la trama queda muy alejada materialmente del núcleo de la defraudación tributaria en las declaraciones o solicitudes de devolución de IVA fraudulento que presente la sociedad *bróker*. No resulta una aportación a la ejecución del delito difícil de obtener de otro modo sino, más al contrario, fácilmente reemplazable o sustituible. Ítem más, cualquier posible irregularidad que pudiera detectarse estaría relacionada estrictamente con el transporte careciendo de una vinculación aparente con las declaraciones o solicitudes de IVA fraudulentas. Por ello, lo normal es que los operarios que participen en el delito desempeñando funciones de transporte, todo lo más, puedan ser considerados meros *cómplices* cuando sus conductas no constituyan netos *actos neutrales*. Lo decisivo para atribuirles responsabilidad penal será el conocimiento que puedan tener sobre la trama y la voluntad consciente de participar en ella desempeñando el rol de transportistas que se les asigna por parte de los organizadores. Un elemento revelador de esos extremos será la obtención de un beneficio económico o de otro tipo por su colaboración en el fraude que no pueda justificarse con una prestación de servicios lícita. Como referencia puede citarse la SAN nº 13/2018 de 4 de mayo¹¹⁰¹, que, en íntima conexión con la sentencia referida *supra*, pues los responsables de la empresa de transporte vinculada a la trama eran los mismos, condena como *cómplices* a uno de los responsables de la sociedad y a dos transportistas autónomos cuyo cometido en la mecánica defraudatoria consistió en trasladar las mercancías objeto de compraventa desde unas sociedades vendedoras a otras compradoras:

¹¹⁰⁰ STS nº 310/2018, 26 junio (AH 1 y FJ 7).

¹¹⁰¹ SAN nº 13/2018 de 4 de mayo (FJ 4).

«(...) El coacusado, Ginés Hermenegildo (vinculado a "Transportes Zurita, S.L."), responderá en calidad de cómplice, conforme a los artículos 29 y 63 del Código Penal. Sin embargo, las acusaciones públicas, no han justificado suficientemente, la diferencia de tratamiento de éste coacusado, en relación con los también acusados Benedicto Rodrigo (vinculado a "Choose & Buy, S.L."), y Florentino Amador (vinculado a "Option Computer, S.A."), transportistas autónomos que se dedicaban a llevar la mercancía desde esas sociedades a la sede social de la destinataria final "Infinity System, S.L.", llevando consigo la documentación acreditativa del transporte, y que por ende, deberán ser considerados asimismo, cómplices (arts. 29 y 63 CP), por considerar más ajustada a derecho dicha calificación en relación con su aportación eficaz pero accesorio o prescindible, al igual que la de Ginés Hermenegildo, que se limitaba a ayudar a su padre, el también acusado Maximiliano Ovidio (quien había acordado con los otros acusados la simulación de circulación de mercaderías)»¹¹⁰².

4. Responsabilidad penal individual por los delitos adyacentes.

Por lo que respecta al resto de delitos consustanciales (*rectius*: mediales) al *fraude carrusel*, esto es, la *falsedad documental* (arts. 390 y 392 CP), la *pertenencia a organización o grupo criminal* (arts. 570 bis y ter CP) y el blanqueo de capitales (art. 301 CP), menores problemas de imputación penal se plantean. Al no ser delitos especiales que exijan cualidades específicas al sujeto activo del tipo, bastará la aplicación de las reglas clásicas de autoría y participación para atribuir responsabilidad penal tanto a los miembros de la empresa *distribuidora* como a los terceros partícipes en la defraudación por la comisión de estos delitos.

No obstante, antes de entrar a valorar la eventual responsabilidad penal de los sujetos físicos por estos delitos, conviene hacer dos precisiones: i) La primera, es que aquí también la ejecución material de las conductas constitutivas de los delitos ahora analizados pueden producirse *ad intra*, esto es, realizadas por miembros o con vinculación societaria a la propia sociedad *bróker*, y *ad extra*, realizadas por otros sujetos que participan en la trama desde el resto de sociedades o de forma individual; ii) La segunda, y no menos importante, es que para el análisis de la

¹¹⁰² Hay que significar que este pronunciamiento condenatorio de los transportistas como *cómplices* fue casado por la STS nº 40/2020, de 6 de febrero (FJ 20), no porque su contribución a la mecánica defraudatoria fuera penalmente irrelevante, sino porque no pudo acreditarse el doble dolo que exige la atribución de responsabilidad penal en esa calidad. La Sala pone de manifiesto que: «No puede olvidarse que se trata de delitos contra la Hacienda Pública, muy alejados, como se ha dicho, en sus aspectos fácticos, de la conducta y los intereses de los recurrentes. El doble dolo exigido en la complicidad no aparece debidamente acreditado. Podría decirse que sabían que, en ocasiones, la mercancía que llevaban a la sede de Infinity no se transportaba desde la sede de la sociedad para la que trabajaban, Option Computer o Choose & Buy, de donde pudieran deducir que existía alguna irregularidad. Pero, de un lado, a los recurrentes no les concernían otros aspectos que los relacionados directamente con la materialidad del transporte. De otro, cualquier posible irregularidad se relacionaría con el transporte, sin vinculación aparente con las declaraciones de IVA a la Hacienda Pública. Y, en tercer lugar, nada se opondría a la posibilidad de que, recibida una mercancía en España por la importadora, ésta la vendiera a una tercera empresa antes de recepcionarla en su propia sede, lo que explicaría que fuera directamente desde la transitaria hasta Infinity. Por ello, sin perjuicio de que no se aprecia que existan elementos que permitan establecer que la conducta de los recurrentes aportaba algo relevante al delito contra la Hacienda Pública, los elementos disponibles no autorizan a considerar acreditado, más allá de toda duda razonable, que los recurrentes sabían que existía alguna relación de sus actos con unas declaraciones fiscales de IVA en las que se iban a introducir datos inexactos respecto al impuesto verdaderamente soportado. Por lo tanto, ha de concluirse que, especialmente, los elementos subjetivos de la complicidad no aparecen adecuadamente establecidos, por lo que la duda razonable en cuanto a su existencia debe resolverse a favor de los acusados, lo que determina la estimación de los motivos y la absolución de ambos».

responsabilidad penal de los responsables habrá de tenerse en cuenta necesariamente las reglas de autoría y participación que rigen en las estructuras jerárquicas de empresa (conductas *ad intra*) y las reglas de participación atendiendo a la aplicación de la *tesis de la simulación al fraude carrusel* (conductas *ad extra*).

4.1. Delitos de falsedad documental.

En el *fraude carrusel* pueden darse diversos tipos de falsedades como medio instrumental para perfeccionar la defraudación o de otra forma tratar de dar soporte falsario a la mecánica defraudatoria. Sin ánimo de ser exhaustivos, pues no se trata de exponer una lista *numerus clausus*, las más habituales son las siguientes (arts. 390 y 392 CP): i) Las que tienen lugar en *documento mercantil* en el caso de las facturas que documentan las operaciones mercantiles entre sociedades, las que tienen lugar en los medios acreditativos del transporte de las mercancías objeto de transacción o las que se proyectan sobre contratos de apertura de cuentas corrientes en entidades bancarias para permitir el flujo de dinero; ii) las falsedades en *documento público* respecto a las escrituras públicas relativas a la compraventa de participaciones sociales, cambio de administrador, de objeto, de domicilio y declaración de unipersonalidad de sociedades necesarias para la creación o reactivación de sociedades instrumentales y la designación de testaferros, o; iii) Las que se producen en *documento oficial* por la confección o utilización de documentos de identidad o pasaportes fraudulentos en la designación de testaferros.

Estos grupos de falsedades pueden producirse bien de forma interna en la sociedad distribuidora, bien de forma externa en otras sociedades o personas físicas individuales. Paso a analizarlo con más detalle seguidamente.

4.1.1. Falsedades *ad intra*.

En primer lugar, me centraré en las conductas falsarias que tienen lugar dentro de la sociedad que actúa como *bróker*. No resulta excesivo recordar aquí que los delitos de falsedad documental no son considerados por la doc. y jur. may. *de propria mano*¹¹⁰³, por lo que no será necesario que los sujetos vinculados a la distribuidora lleguen a confeccionar propiamente los documentos falsos para considerarles autores del delito. En efecto, bastará con su utilización y que se beneficien de la falsedad que se documenta para que pueda imputarse por el delito la autoría, incluyendo coautoría y autoría mediata, o en su caso la participación, tanto por cooperación necesaria, complicidad o, lógicamente, por inducción.

De los grupos de falsedades que se han identificado *supra*, dentro del primero dos son las modalidades de falsedad que se dan con normalidad en la sociedad distribuidora: De un lado, la defraudación tributaria en la mecánica del *fraude carrusel* suele ejecutarse de modo regular y sistemático a través del recurso a la confección de *facturas falsas*, las cuales tienen por finalidad representar una realidad ficticia o transmutar la realidad ya existente. Con ello se pretende justificar un IVA que se aparenta repercutir y soportar y que finalmente se compensa o se solicita su devolución eludiendo el pago de la cuota tributaria u obteniendo devoluciones a las que no se tiene derecho. De otro lado, la mecánica defraudatoria necesita el transporte de las mercancías entre las sociedades implicadas, tanto para poder aplicar la exención que propicia el fraude en la

¹¹⁰³ Véase STS nº 279/2008 de 9 mayo (FJ 2); STS nº 416/2017, de 8 junio (FJ 1).

adquisición intracomunitaria inicial como en las sucesivas transacciones interiores. De ahí que se suele recurrir a la falsedad de los medios de transporte de las mercancías para revestir de veracidad las operaciones simuladas o fraudulentas.

En cuanto a la *falsedad de las facturas* que documentan el IVA defraudado, esta no se producirá tanto por la confección de aquellas, sino que, con mayor asiduidad, tendrá lugar por la utilización de las que fueron elaboradas de forma mendaz por terceros, a fin de contabilizarlas para deducir el IVA documentado como soportado o para solicitar su devolución de la Administración Tributaria. Ello no obsta a que puedan confeccionarse los documentos mendaces por miembros de la propia sociedad para luego ser utilizados por otros en las presentaciones de autoliquidaciones o solicitudes de devolución que dan lugar a las defraudaciones tributarias. En el primer caso, estaríamos hablando, probablemente, de *autoría por uso*, y en el segundo, de *coautoría por confección y uso*. Serán responsables de la falsedad de las facturas como *autores* aquellos que las confeccionen o utilicen en la presentación de las autoliquidaciones o solicitudes de devolución tributarias, conjuntamente o instrumentalizando a otros. Por su parte, serán partícipes en calidad de *inductores*, *cooperadores necesarios* o *cómplices*, atendiendo al caso concreto, aquellos que hayan contribuido a la confección y utilización de las facturas de alguna otra forma.

Para ilustrar lo anterior merece la pena traer a colación nuevamente la STS nº 310/2018, de 26 junio¹¹⁰⁴, que tras haber quedado acreditado en plenario que el delito fiscal se cometió recurriendo a la utilización de facturas falsas, condena a los autores y cooperadores necesarios de la defraudación tributaria por esa falsedad en la misma condición:

«(...) Los acusados autores y cooperadores necesarios del delito fiscal elaboraron facturas de modo regular y sistemático para justificar un Iva que aparentaban repercutir y soportar, hasta DMJ que compensaba esas cantidades para burlar su deuda. Los delitos de defraudación tributaria concurrían idealmente con los de falsedad, y ellos son autores y cooperadores, en el mismo título, de dicho delito».

Por lo que respecta a la falsedad en los *medios de transporte*, su concurrencia dependerá del pacto al que se hubiera llegado con el proveedor respecto a quien deberá hacerse cargo del transporte de las mercancías y de si la sociedad distribuidora dispone de los medios necesarios para llevar a cabo esa función o si ha externalizado el servicio a través de la contratación de una empresa de transporte. Suponiendo que sea la distribuidora la encargada del transporte de las mercancías y que dispone de medios para llevarlo a efecto, la falsedad sí podría tener lugar en el seno de la sociedad. En tal caso estaríamos ante una falsedad por confección y uso de documentación falsa para acreditar el transporte de las mercancías objeto de transacción, en la que sería aplicable igualmente el *principio de jerarquía* y competencia para castigar penalmente a los responsables en la misma condición explicada para el caso de las facturas falsas.

Un ejemplo de la falsedad en los medios de transporte puede encontrarse en la ya citada SAP A Coruña nº 566/2012, de 3 de diciembre¹¹⁰⁵ en la que se condena al administrador de una sociedad distribuidora como autor de un delito continuado de falsedad en documento mercantil tras falsificar los documentos de transporte que le permitieron acreditar frente a la Administración Tributaria la realidad de unas transacciones ficticias para obtener devoluciones de IVA:

¹¹⁰⁴ STS nº 310/2018, de 26 de junio (FJ 7).

¹¹⁰⁵ SAP A Coruña nº 566/2012, de 3 de diciembre (FJ 3).

«(...) a nivel tributario corresponde acreditar fehacientemente a quien reclama la devolución del IVA que se ha realizado el transporte de mercancías, y en este caso el acusado ni en el proceso judicial penal ni ante la Hacienda Pública durante la investigación fiscal ha probado fehacientemente que las mercancías se vendieran por su empresa a Blas en Portugal, lo que era de fácil prueba para el acusado (teoría de la facilidad probatoria) (...) por parte de Aureliano, administrador único de Vifre Importaciones, SL, bien directamente o en colaboración con terceros, se confeccionaban albaranes y CMR o cartas de porte y los documentos administrativos simplificados de acompañamiento, circulación intracomunitaria de productos con impuesto soportado (modelo 503), falsos, a los efectos de incrementar la cuantía del IVA soportado, siendo el acusado quien decidía la confección de los mismos con la intención de defraudar a la Hacienda Pública. Presentando después el acusado ante la Hacienda Pública dichos documentos falsos para obtener, y obtuvo, la devolución de un IVA que no le correspondía».

4.1.2. Falsedades *ad extra*.

Las falsedades identificadas al principio del epígrafe, por lo general, aunque no es descartable como se ha visto, serán perpetradas por sujetos que participan en el fraude y que no forman parte del organigrama societario de la *distribuidora*. Así, las *facturas falsas* que documentan las operaciones mercantiles entre sociedades pueden ser confeccionadas por *testaferros* o *administradores de hecho* desde las sociedades *trucha* defraudadoras inmediatas u otros terceros y utilizadas por el resto de los participantes. Los documentos falsos acreditativos del transporte serán elaborados desde las empresas transportistas que se ocupan del almacenaje y transporte de las mercancías entre las sociedades de la trama y utilizados por el resto de participantes. Las falsedades en contratos de apertura de cuentas corrientes en entidades bancarias para permitir el flujo de dinero y que normalmente estarán vinculadas con las sociedades instrumentales serán llevadas a cabo, bien por administradores de hecho de las sociedades *trucha*, bien por los que suministran dichas sociedades instrumentales al fraude. Asimismo, estos sujetos también serán los encargados de las falsedades en escrituras públicas de compraventa de participaciones sociales, cambio de administrador, de objeto, de domicilio y declaración de unipersonalidad de las sociedades instrumentales o la confección o utilización de documentos de identidad o pasaportes fraudulentos para la designación de testaferros.

Como ya se ha adelantado en el epígrafe anterior, todos estos sujetos serán responsables penalmente por los delitos de falsedad en documento mercantil, público u oficial (art. 392 CP) como *autores* o *cooperadores necesarios*. Dependiendo del alcance de la participación en el hecho delictivo que tengan, si es un hecho principal o si lo es accesorio.

Un ejemplo del suministro de *facturas falsas* a la trama defraudatoria puede encontrarse en la SAP Zaragoza nº 179/2016, de 29 de septiembre¹¹⁰⁶, que confirma la condena a un acusado como cooperador necesario por la confección de las facturas falsas que permitieron la defraudación tributaria al IVA:

«El segundo contrato es entre LOSAN y un intermediario, Jesús Manuel, figurando este como coordinador y comisionista entre las sociedades MUSETRANS Y LOSAN quien facturará en todas las operaciones que se realicen entre ellos, a LOSAN un 3% del valor de venta de cada factura al destinatario final. Las facturas para efectuar dichos cobros serán emitidas por las sociedades que

¹¹⁰⁶ SAP Zaragoza nº 179/2016, de 29 de septiembre (FJ 2).

el Sr. Jesús Manuel designe (...) En definitiva, el acusado, Jesús Manuel , es coautor como cooperador necesario, tanto respecto del delito contra la Hacienda Pública del artículo 305 del Código Penal vigente (en grado de tentativa acabada) como respecto del delito continuado de falsificación de documentos mercantiles, ya que es coautor directo y material en un trasiego continuo de dinero efectivo y facturas falsas, probablemente sin transporte correlativo real y efectivo de los aparatos electrónicos a que dichas facturas se referían».

Por su parte, respecto a las falsedades del resto de documentos referidos puede citarse nuevamente la STS nº 310/2018, 26 junio de 2018¹¹⁰⁷ que condena como *cooperador necesario* a un sujeto cuya participación en la trama consistía en suplantar la identidad de terceros para falsear las escrituras públicas de las sociedades y las cuentas bancarias atribuyendo la titularidad a personas desconocidas dotando de mayor opacidad a la trama:

«(...) Por su parte, Rosendo Sebastián pagaba a individuos, que no han sido descubiertos, para que concurrieran con el ante un notario de su confianza y suplantarán la identidad de un tercero, para así poner las participaciones sociales, la administración de la entidad y las cuentas bancarias bajo la titularidad de alguien invisible, porque cuando se les localizaba se descubría que eran ajenos a la trama. En esa medida, ha de considerársele cooperador necesario de la falsedad documental continuada en documento público y de la falsedad en documento mercantil por la suscripción del contrato de cuenta corriente de Tubular Bells».

4.2. Subtipo agravado de delito fiscal de grupos organizados.

En cuanto a la *pertenencia a organización o grupo criminal* (art. 570 bis y ter CP), necesaria para cualificar el delito fiscal [art. 305 bis letra b) CP], principal tipo penal objeto del *fraude carrusel*, hay que rescatar la idea de que esta forma de defraudación exige un vínculo de solidaridad penal (*pactum scaeleris*) entre todos aquellos que forman parte de la trama. Por lo general la modalidad virtualmente aplicable en estos casos será la *organización criminal*, pues tal vínculo consistirá en una pluralidad de personas concurrentes, en el concierto o coordinación con reparto de funciones entre ellos, el fin delictivo pluralizado y la estabilidad en el tiempo para defraudar. Sin embargo, aunque ya se adelantó en otro capítulo que el subtipo agravado dispone *prima facie* el mismo tratamiento penal para las dos categorías, es perfectamente posible, y no es descartable, que pueda ausentarse alguna de tales características. Principalmente, me referiré a la estabilidad o prolongación en el tiempo del concierto delictivo, lo que llevaría a considerar, en ese caso, la concurrencia del *grupo criminal* y la consecuente minoración de la pena dentro del margen penológico del delito.

Es preciso significar que desde el prisma de la subsunción de los hechos en el subtipo agravado del delito fiscal (art. 305 bis letra b) CP), en principio no tendrá relevancia la consideración de la autoría y la participación en la organización o grupo. Aquel resultará aplicable, según la dicción del precepto, siempre que la defraudación tributaria se produzca en el «*seno de una organización o grupo criminal*». Es decir, lo relevante será la valoración de la existencia de la organización o grupo, la pertenencia a estos de los delincuentes fiscales, la intervención o aportación concreta que coadyuve a la ejecución de la defraudación y la relación causal que deberá existir entre la organización o grupo y la defraudación tributaria ejecutada. Se exige, por tanto, que dicha defraudación haya tenido lugar en virtud o con ocasión de la pertenencia a la estructura criminal. De ahí que pueda llegar a ser perfectamente descartable la aplicación del subtipo agravado

¹¹⁰⁷ STS nº 310/2018, de 26 de junio (FJ 7).

respecto a aquellas defraudaciones tributarias que no deriven o no tengan conexión con la organización o grupo. Se requiere que los sujetos intervengan directamente en los hechos y no figuren como meros integrantes de estos entes ilícitos sin haber realizado aportaciones concretas a la defraudación¹¹⁰⁸.

No obstante, lo anterior, desde el prisma del *quantum* de pena a imponer de forma individualizada a cada sujeto participante, en mi opinión sí debería tener relevancia tanto la determinación de la existencia de organización o grupo como la de autoría o participación en la estructura criminal, dada la falta de distinción de categorías en la dicción actual del precepto. Con lo anterior, podría aceptarse que la aplicación del subtipo agravado del delito fiscal en esta modalidad de grupos organizados, exigirá al Juez un triple juicio valorativo: i) de un lado, la concurrencia de los elementos de la organización o grupo criminal en los hechos objeto de enjuiciamiento para poder imputar el tipo penal específico; ii) de otro, el análisis de los tipos penales y el conflicto de normas entre los delitos de organización y grupo criminal y el delito fiscal agravado, que, de acuerdo con las conclusiones alcanzadas páginas atrás, deberá resolverse en favor de este último, con la excepción de los supuestos que ya se apuntaron, y; iii) de otro, partiendo de la premisa anterior, la determinación de la participación y la relevancia de las aportaciones de los sujetos en la organización o grupo para poder individualizar motivadamente en la sentencia el *quantum* de pena a imponer a cada uno de ellos en la horquilla que marca el precepto.

Por otro lado, en el *fraude carrusel* cabrían dos modalidades perfectamente plausibles que determinarían la aplicación del subtipo agravado de defraudación fiscal: i) la primera y más habitual que encontraremos en el repertorio de jurisprudencia es que sean los que controlan la sociedad *bróker* quienes promuevan, constituyan, organicen, coordinen o dirijan la organización criminal, o en su caso, los que constituyen o financian la estructura, conductas con mayor antijuricidad y que, por tanto, permitirán imponer una pena mayor. Serán ellos quienes lleguen a acuerdos con proveedores que desempeñarán el rol de sociedades *conduit*, *truchas* y *pantallas*, así como otros participantes como los transportistas que coadyuvan con su aportación al funcionamiento del engranaje defraudatorio sistemático y continuado¹¹⁰⁹; ii) la segunda, también perfectamente posible, es que los que controlan a la sociedad *bróker* solo se sirvan de estructuras carrusel ya creadas y orquestadas por terceros para cometer las defraudaciones. Esto es, participan desempeñando un rol específico (distribuidora) en otras tramas que no han promovido, constituido, organizado, coordinado o dirigido, por lo que solo podrá hablarse en tal caso de participación o cooperación económica o de cualquier otro modo en la organización o grupo criminal ajeno¹¹¹⁰.

En cualquiera de los escenarios planteados, aquellos que hubieran participado de una u otra forma en las defraudaciones cometidas en el seno de una estructura delictiva serán penalmente

¹¹⁰⁸ No obstante, cabe referir la STS nº 40/2020, de 6 de febrero (FJ 6) que, respecto a la participación en la organización delictiva del director financiero de la sociedad distribuidora, pone de manifiesto que: «Se declara probado que actuó, desde la dirección financiera, de acuerdo con los administradores de Infinity "para que los aprovisionamientos a ésta procedieran de una cadena de sociedades "pantalla" y "truchas" defraudadoras a la Hacienda Pública". Ese acuerdo se traduce en su cooperación para la anterior finalidad. Pero cooperación no es equivalente a integración en una asociación ilícita».

¹¹⁰⁹ Véase SAN nº 13/2018, de 4 de mayo.

¹¹¹⁰ Véase SAN nº 9/2017, de 13 de marzo.

responsables como *autores* o *participes* del subtipo agravado del delito fiscal de grupos organizados (art. 305 bis letra b) CP). Tanto si forman parte de la estructura societaria de la sociedad *distribuidora* como si son sujetos externos pero concurrentes en la trama defraudatoria. La categorización concreta de su responsabilidad será idéntica a la que enfrentarían en una defraudación fiscal prototípica y se determinará atendiendo al desvalor de acción de su conducta, ya en la ejecución material del hecho delictivo, ya en la contribución a la consumación de este.

En el repertorio de jurisprudencia apenas existen sentencias, a la fecha de elaboración de este trabajo, y ello exigirá una previsible revisión futura, que aprecien el delito fiscal agravado de grupos organizados en el marco del *fraude carrusel*. La razón de este *impasse* podría relacionarse con la complejidad de la materia, que provoca una dilatación excesiva de las fases de instrucción y judicialización de los fraudes. Ahora bien, partiendo de las conclusiones de lo hasta ahora analizado, sostengo que las notas características de la criminalidad organizada concurren, efectivamente, en la modalidad defraudatoria en carrusel, permitiendo la aplicación material del precepto. Sin perjuicio de lo anterior, sí hay que afirmar que existen pronunciamientos donde, partiendo de la concurrencia de los requisitos exigidos por doc. y jur. may. de la organización delictiva, se aprecia el delito de *asociación ilícita* (art. 515 CP) en la redacción anterior a la LO 7/2012, de 27 de diciembre¹¹¹¹. Como ejemplo puede citarse la SAN n° 13/2018, de 4 de mayo¹¹¹², que condena como autores y participes del delito de *asociación ilícita* a los socios de una distribuidora que habían acordado con terceros la simulación de aprovisionamiento y traslado de IVA, y estos, a su vez y del mismo modo, se habían concertado con otros para que les proveyeran de sociedades instrumentales con administradores ficticios o testaferros que les permitiera eludir la investigación.

«(...) los acusados Raúl Placido, Daniel Rogelio ("Infinity System, S.L.") Clemente Genaro, Luis Ovidio (Choose & Buy, S.L.), Abelardo Valeriano, Leovigildo Fabio, Secundino Dimas ("Option Computer, S.A."), y Bernardino Rómulo ("Facet Europe B.V.", y "Facet Holding, B.V.") en compañía de otros acusados ya enjuiciados por este tipo delictivo, según se ha dicho, convirtieron las sociedades mencionadas en verdaderas asociaciones ilícitas, en empresas criminales, porque defraudaban sistemáticamente sus deberes tributarios, al tiempo que pactaban con los otros acusados un acuerdo estable para el suministro de facturas falsas con las que aparentar y declarar un IVA no soportado, aunque también tuvieran una parte de las mismas dedicada al comercio lícito dentro del tráfico mercantil, como era el caso de "Infinity System, S.L." [Distribuidora], empresa con cerca de seiscientos trabajadores en aquellas fechas, y con una marca comercial propia dentro del mercado sectorial de la informática»¹¹¹³.

¹¹¹¹ La LO 7/2012, de 27 de diciembre modificó el delito fiscal introduciendo un nuevo art. 305 bis en el CP, en cuyo apartado segundo, se contempla el tipo agravado cuando el hecho se ejecute en el seno de organizaciones y grupos criminales, a su vez un tipo específico, y una nueva categoría penal, que se incorporó al Código en la reforma de la LO 5/2010.

¹¹¹² SAN n° 13/2018, de 4 de mayo (FJ 4).

¹¹¹³ La STS n° 310/2018, de 26 de junio, casa esta sentencia respecto a uno de los condenados por entender que tal como se recoge en los hechos declarados probados, la conducta desplegada por el recurrente consistente en ir a firmar a una notaría y hacer transferencias a determinadas cuentas bancarias no alcanza a integrar la conducta del delito de asociación ilícita.

4.3. Blanqueo de Capitales.

El delito de blanqueo de capitales *ex art. 301 CP* prevé como conductas típicas adquirir, poseer, utilizar, convertir, o transmitir bienes, con conocimiento de que éstos tienen su origen en una actividad delictiva, bien cometida por la propia persona que las realiza, bien por cualquier tercero. Del mismo modo, tipifica la realización de cualquier otro acto dirigido a ocultar o encubrir su origen ilícito o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos. Asimismo, el precepto también tipifica la posibilidad de que los hechos puedan ser realizados por *imprudencia*, exigiendo que aquella sea siempre de carácter grave para imputar responsabilidad al sujeto infractor.

Se ha dicho páginas atrás que la jurisprudencia ha considerado la cuota tributaria del delito fiscal como objeto material del delito de blanqueo de capitales. El bien que procede de la defraudación es la cuantía económica correspondiente a la cuota tributaria, que consiste en una cantidad de dinero y, el dinero como tal, constituye un bien en el sentido del delito de blanqueo de capitales. Se trata de un importe que no se ingresa en el patrimonio del delincuente fiscal, sino que ya se encuentra en él porque constituye una parte del mismo, pero ello no impide a considerar que la cuota tributaria procede del delito. Así, la defraudación tributaria genera un ahorro de gastos (la deuda tributaria), pero traduce dicho ahorro en una cantidad de dinero, esto es, otorga relevancia penal a los gastos ahorrados que, en este caso, será a la cuota tributaria defraudada, que debe superar los 120.000 euros. Esta cuantía es el bien derivado del delito y, por tanto, es idónea para ser objeto material del delito de blanqueo.

Partiendo de lo anterior, cuando en la sociedad que actúa como *bróker* se perpetre la defraudación tributaria, aquellos que ostenten facultades de disposición del patrimonio de la sociedad, de llevar a cabo actos tendentes a utilizar, convertir, o transmitir los bienes con conocimiento de la existencia de la defraudación tributaria previa o que estén dirigidos a ocultar o encubrir su origen ilícito, podrán ser considerados *autores* del delito de blanqueo. También podrían ser considerados autores si llevan a cabo conductas de adquisición o posesión de bienes procedentes de una tercera sociedad defraudadora con conocimiento de su origen ilícito, o sin tenerlo, sin observar la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones de vigilancia y control que le son exigibles en la LO 10/2010, de 28 de abril (blanqueo imprudente). Podrán ser partícipes si colaboran en los actos típicos de blanqueo de una tercera sociedad defraudadora con conductas tendentes a eludir las consecuencias legales de sus actos. En cambio, aquellos sujetos que no ostenten las facultades referidas *supra*, pero que con su conducta coadyuven a la ejecución de los actos de quien sí las tienen, también podrán ser considerados partícipes, dependiendo de la relevancia que tuviera su aportación al hecho delictivo.

Como ejemplo de conductas de blanqueo de la cuota tributaria defraudada puede referenciarse la SAN nº 5/2021, de 3 de marzo¹¹¹⁴, que en el marco de un *fraude carrusel* condena a los defraudadores además de por delitos fiscales, por delitos de blanqueo de capitales, al disponer de la parte del patrimonio en la que se integra la cuota tributaria que fue objeto de la defraudación:

«Durante este segundo periodo de actividades una mínima parte de los fondos defraudados habrían sido invertidos en adquirir oro, esta vez a través de una sociedad valenciana de compra-venta de oro, llevando a cabo simulaciones de adquisición a nombre de alguna de las sociedades "trucha"»

¹¹¹⁴ SAN nº 5/2021, de 3 de marzo (FJ 4).

para, en realidad, ser adquirido en "B" por el propio Rodolfo en Valencia. Entre las operativas de blanqueo de los fondos defraudados han destacado las siguientes: 1. El patrocinio de equipos de motociclismo: Las características que rodeaban a la operativa de blanqueo de capitales consiste en el patrocinio de varios equipos de motociclismo en las distintas categorías que componen el campeonato mundial (...) 2. Adquisición y abanderamiento de estaciones de servicio y gasolineras: El acusado Rodolfo, a través de la marca comercial "Face Petroleum", puso en marcha una política comercial consistente en la adquisición de gasolineras (...) 3. Adquisición de un local comercial: De igual forma que con la gasolinera ubicada en el municipio de Sedavi, Rodolfo pretendía adquirir un local comercial ubicado en la calle Amador Martínez Rochina, nº 2, de Valencia, cuyo precio final pactado ascendía a 1.400.000 euros, los cuales se habrían hecho efectivos de no haberse llevado a cabo la interrupción de las actividades de "Ital Refining, S.L."».

CAPÍTULO VI

CRITERIOS PRÁCTICOS PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE UN MODELO DE COMPLIANCE PENAL ORIENTADO A LA PREVENCIÓN DEL FRAUDE CARRUSEL.

1. Introducción.

A modo de cierre de la investigación, en este último capítulo, partiendo ya de todo lo estudiado hasta ahora, se profundizará en los aspectos más relevantes del *fraude carrusel* desde la perspectiva de *compliance*. Con ello, se intentará aportar las claves que permitan incluir en el modelo medidas, instrucciones o protocolos cuyo diseño e implementación tengan por finalidad prevenir o detectar de forma temprana el riesgo penal del *fraude carrusel*.

A modo introductorio, se hará una breve aproximación a los modelos de *compliance* y su regulación actual. Con el fin de afianzar conceptos y conocimientos, se delimitará el concepto de *compliance* y los antecedentes de los que aquel trae origen. Junto con ello, y como elemento vinculado necesariamente al cumplimiento normativo, se explicará de forma somera el surgimiento del fenómeno de la estandarización y los estándares de referencia en materia de *compliance* que actualmente existen en España. Asimismo, se hará referencia a la regulación *ex novo* en el CP de los modelos de *compliance* y el deber de supervisión, vigilancia y control que ahora afecta a las personas jurídicas con capacidad penal.

Seguidamente, se entrará ya a explicar los requisitos exigidos en el CP para la exoneración o minoración de la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Tanto cuando el delito se hubiera cometido por representantes legales, personas con capacidad de tomar decisiones por la persona jurídica o personas con facultades de decisión, organización y control en aquella, como las personas que dependen de los sujetos anteriores jerárquicamente. Del mismo modo, se hará lo propio con el fundamento y los elementos que conforman el contenido del modelo de *compliance* de acuerdo con las previsiones del apartado 5 del art. 31 bis CP. Junto con ello, se pasará por el tamiz la afinidad latente entre el modelo de *compliance* tributario y el modelo de *compliance* penal con base en el delito de defraudación tributaria como norma penal *in albis*.

Sentado lo anterior, se hará una breve recapitulación de conclusiones que permitirán consolidar la base para la aplicación de las técnicas de *compliance* y enfocar el modelo para prevenir y detectar, además del fraude fiscal en general, el riesgo penal que supone el *fraude carrusel* para las empresas (organizaciones). Aquí, se hará referencia al contexto de riesgo que generan las operaciones comerciales intracomunitarias. Se delimitarán las actividades concretas que suponen un riesgo penal y que están íntimamente vinculadas al *fraude carrusel*. Se significarán las formas de participación de acuerdo con la clasificación propuesta, diferenciando entre participación voluntaria e involuntaria, dependiendo de la intencionalidad con la que se actúa en el tráfico mercantil. También se relacionarán las personas jurídicas afectas por el riesgo de *fraude carrusel* y respecto de las que se ha concluido, son idóneas para implementar el modelo de *compliance*. Anudado a lo anterior, se identificarán las personas físicas que en abstracto y partiendo de una empresa tipo pueden quedar vinculadas al riesgo penal dependiendo de su jerarquía en el organigrama societario y su posición en los procesos de negocio. También se relacionarán los indicios o *red flags* que la jurisprudencia viene entendiendo relevantes para la determinación de la existencia del fraude, y que permitirán, junto con la observancia de otros elementos objetivos

y subjetivos, la atribución de la responsabilidad y la imposición de las consecuencias jurídicas que se derivan de aquella.

Por último, se aportarán una serie de criterios prácticos orientados a la prevención del *fraude fiscal* en general y el *fraude carrusel* en particular. En cuanto a lo primero, se explicará el enfoque que debería tener el modelo de *compliance* para la prevención del *fraude fiscal* en abstracto, identificando una serie de pautas de conducta y *red flags* a modo de indicadores de la materialización del fraude. Respecto a lo segundo, se tratará de aportar una serie de medidas de control específicas para prevenir la participación voluntaria e involuntaria en el *fraude carrusel*. Se identificarán los aspectos y elementos relacionados con la materialización de este tipo de fraude sobre los que debe desplegarse una específica *diligencia debida* a través de la supervisión, vigilancia y control adecuados para la prevención o la detección de la participación en el fraude.

2. Breve introducción a los modelos de compliance y su regulación actual.

2.1. Concepto y antecedentes de compliance.

El término inglés «*compliance*», en su traducción al castellano «*cumplimiento*» o «*conformidad*», es un término genérico que hace referencia al cumplimiento normativo, interno y externo, legal y voluntario, de las empresas. Dentro de esa esfera abstracta de entendimiento se encuentran los modelos organizativos autorregulados («*Compliance Program*», «*Compliance Management Systems*» [CMS] o Sistemas de Gestión de *Compliance* [SGC])¹¹¹⁵ como forma de gestionar y canalizar de forma idónea y eficaz el cumplimiento normativo hacia la prevención de los incumplimientos de las obligaciones legales y voluntarias a las que quedan sometidas las organizaciones. Estas obligaciones no solo guardan relación con el ámbito penal y las exigencias de prevención de delitos, sino con cualquier tipo de obligación de cumplimiento de la empresa, ya sea legal, ya vinculante. De esta forma, se engloban tanto aquellas normas que vienen impuestas y emitidas por Órganos e Instituciones con capacidad legislativa «*hard law*», como aquellos compromisos que la empresa voluntariamente ha decidido cumplir «*soft law*».

Con estos mimbres, y en una aproximación básica, podría definirse el concepto de «*compliance*» como un conjunto de prácticas o herramientas que ayudan a prevenir, detectar y gestionar de forma adecuada los riesgos ligados al cumplimiento de aquellas normas que afectan en el desempeño de la actividad comercial de las organizaciones y a las que están sometidas, bien de

¹¹¹⁵ Explica CASANOVAS YSLA que «En las últimas décadas se ha asociado el término «*compliance*» con el concepto de «*programa*». Las Líneas Directrices que publica anualmente la US Sentencing Commission nos hablan de los «*Effective Compliance & Ethics Programs*». Igualmente, el primer estándar nacional en esta materia, la noma australiana ASs 3806 del año 2006, versaba sobre «*compliance programs*». Y así encontramos un sinfín de documentos incluyendo los emitidos por la OCDE, que comparten esta nomenclatura. Sin embargo, los textos modernos varían su orientación y abogan por los sistemas de gestión: es el caso de los estándares internacionales ISO 19600:2014 sobre *Compliance Management Systems* (CMS) (sustituida por la UNE-ISO 37301:2021. *Sistemas de Gestión de compliance. Requisitos con orientación para su uso*) e ISO 37001:2016 sobre *Antibribery Management Systems* (ABMS), así como la Norma española UNE 19601:2017 sobre *Sistemas de Gestión de Compliance Penal*. Este cambio no es intrascendente, y obedece a un salto evolutivo en el modo de organizar y gestionar el *Compliance*. Entraña una mejora considerable en términos de eficacia», en Casanovas Ysla, A., CC 01 – ASCOM, cit., p. 11.

forma obligatoria (*requirements*), bien porque hayan decidido someterse a ellas voluntariamente (*commitments*)¹¹¹⁶.

En la actualidad, *compliance* se ha convertido en un término asaz habitual que se ha acabado integrando de forma amplia en el argot empresarial y jurídico. El notable incremento de la normativa a cumplir por las empresas, la cada vez mayor complejidad de estas y su carácter dinámico lo han dotado de una importancia notoria en el mundo de la empresa. A pesar de que actualmente engloba una amplitud de materias, su origen está ligado a la corrupción y a la atribución de responsabilidad penal a las empresas por la comisión de conductas delictivas.

Los primeros pasos normativos en esta materia hay que ubicarlos en EE. UU. entorno a los años 70 y 80 con la promulgación de la FCPA en 1977¹¹¹⁷ a raíz del caso *Watergate*. La FCPA junto con su Guía¹¹¹⁸ es considerada por la gran mayoría de la doctrina científica la base sobre la que se asientan los actuales modelos de cumplimiento normativo. Su promulgación determinó por primera vez la integración de normas de *compliance* en materia de prevención de la corrupción y responsabilidad penal de las personas jurídicas. Se imponía a estas la implementación de sistemas corporativos de cumplimiento determinando los elementos básicos que aquellos debían contener¹¹¹⁹. Desde la promulgación de la FCPA en 1977, se ha producido una enorme evolución hasta nuestros días a través de la creación de múltiples normas, estándares (que se verá en el epígrafe siguiente) e instrumentos en la materia, no solo en EE. UU. sino en gran parte del mundo¹¹²⁰. De entre ellos cabe destacar, sin ánimo de ser exhaustivos pues solo se pretende una breve referencia, los siguientes:

¹¹¹⁶ Casanovas Ysla, A., *CC 01 – ASCOM*, cit., p.6.

¹¹¹⁷ Puede consultarse en el siguiente enlace; <https://www.justice.gov/criminal-fraud/fcpa-guidance>. (última consulta: 22 de marzo de 2022).

¹¹¹⁸ La denominada *A Resource Guide to the U.S. Foreign Corrupt Practices Act*, es una extensa compilación detallada de información del DOC y la SEC sobre la FCPA, sus disposiciones y su aplicación práctica. Se centra en proporcionar información útil a empresas de todas las formas y tamaños, desde pequeñas empresas que realizan sus primeras transacciones en el extranjero hasta corporaciones multinacionales con filiales en todo el mundo. La guía de la FCPA aborda una amplia variedad de temas, que incluyen quién y qué está cubierto por las disposiciones anticorrupción y contables de la FCPA; la definición de «funcionario extranjero»; qué se considera regalos apropiados e incorrectos, gastos de viaje y entretenimiento; la naturaleza de facilitar los pagos; cómo se aplica la responsabilidad del sucesor en el contexto de fusiones y adquisiciones; los signos distintivos de un programa efectivo de cumplimiento corporativo; y los diferentes tipos de resoluciones civiles y penales disponibles en el contexto de la FCPA.
¹¹¹⁹ Estos elementos son la base sobre la que se construyen los modelos de *compliance* actuales y eran principalmente: i) El compromiso de la alta gerencia y una política corporativa basada en la lucha contra la corrupción; ii) La creación de un Código de conducta y políticas y procedimientos de cumplimiento que aborden las áreas de riesgos de la empresa; iii) Asegurar la autonomía e independencia de los responsables de la supervisión y gestión del sistema de Compliance y la dotación de los recursos necesarios para el desempeño de la función; iv) La evaluación periódica de los riesgos asociados a la actividad de la empresa; v) Implementación de un sistema disciplinario que integre las infracciones y las consecuentes sanciones en caso de incumplimiento de las directrices del sistema de Compliance; vi) Cursos de asesoría y formación al conjunto del personal que integra la empresa, incluida la alta dirección; vii) El desarrollo y la implementación de mecanismos de investigación y comunicación de denuncias, vulneraciones del sistema corporativo de cumplimiento; viii) La creación de un sistema de auditorías periódicas en materia legal, financiera y contable; ix) El asesoramiento legal en materia de fusiones y adquisiciones de empresas.

¹¹²⁰ No obstante, antes de la FCPA, ya existían en EE. UU. numerosos instrumentos legales o institucionales que sirvieron de base y que intentaron luchar contra los grandes fraudes derivados de un mercado

El *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* creado en 1985¹¹²¹ conocido comúnmente por las siglas COSO. Se trata de una iniciativa del sector privado que estudia los factores causales que conducen a la información financiera fraudulenta. Tiene por finalidad revisar, analizar y emitir una serie de recomendaciones vinculadas a los reportes financieros fraudulentos y proporcionar liderazgo en el control interno y la gestión de riesgos en las empresas. Sus aportaciones más relevantes están recogidas en varios documentos destacados: *Internal Control-Integrated Framework* de 1992 (COSO I)¹¹²²; *Enterprise Risk Management-Integrated Framework* de 2004 (COSO II)¹¹²³; *Internal Control-Integrated Framework* de 2013 (COSO III)¹¹²⁴. Las *U.S. Federal Sentencing Guidelines for Organizations* de 1991¹¹²⁵ unas guías dirigidas a Jueces y Tribunales que recogían una serie de directrices a través de las cuales se regulaba la imposición de las penas a las personas jurídicas. En ellas comenzó a hacerse referencia por vez primera a los programas de prevención de delitos o como propiamente significa el glosario de términos del texto «*effective program to prevent and detect violations of law*» junto con los elementos que debían integrarlos y los factores que debían tenerse en cuenta para determinar su efectividad¹¹²⁶. La *Sarbanes-Oxley Act* de 2002¹¹²⁷ que constituye un verdadero punto de inflexión en la ampliación y exigencia de los modelos de *compliance*, llegando a extenderse su influencia a Europa. A través de sus disposiciones se establecen nuevas medidas de control interno en los entes corporativos con la finalidad de proteger a los inversores expandiendo la ética y la transparencia de la información en los negocios. De forma implícita, consolida las bases de los

escasamente regulado e integrado por una gran concentración de empresas sometidas a una fuerte competencia. Pueden citarse: Sherman Antitrust Act de 1890; Elkins Act de 1903; Clayton Act de 1914; la creación de la *Federal Trade Commissions Act* (FTCA).

¹¹²¹ COSO ha ido definiendo un marco referencial sobre control interno en las empresas a través de la emisión de varios documentos de gran importancia en materia de *compliance* en este sentido: *Internal Control-Integrated Framework* 1992 (COSO I); *Enterprise Risk Management-Integrated Framework* 2004 (COSO II); *Internal Control-Integrated Framework* 2013 (COSO III).

¹¹²² *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, COSO I (1992), *Internal Control-Integrated Framework*, Acceso disponible en el siguiente enlace: <https://www.coso.org> (última consulta: 23 de marzo de 2022).

¹¹²³ *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, COSO II (2004), *Enterprise Risk Management Integrated Framework*, Acceso disponible en el siguiente enlace: <https://www.coso.org> (última consulta: 23 marzo de 2022).

¹¹²⁴ ¹¹²⁴ *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, COSO III (2013), *Internal Control-Integrated Framework*, Disponible en el siguiente enlace web: <https://www.coso.org> (última consulta: 20 de febrero de 2020).

¹¹²⁵ Puede consultarse en el siguiente enlace; <https://www.ussc.gov/guidelines/archive/1991-federal-sentencing-guidelines-manual> (última consulta: 6 de diciembre de 2019).

¹¹²⁶ Las primigenias USFSG no hacían referencia a las personas jurídicas, y, por ende, ese alcance limitado impedía su aplicación práctica a aquellas. Esta circunstancia fue uno de los motivos por los que se procedió a su reforma el 1 de noviembre de 1991 por la USSC, con la finalidad de introducir en ellas el «*Chapter 8*» o lo que se conoce como *U.S. Federal Sentencing Guidelines for Organizations* (USFSGO). Puede consultarse en el siguiente enlace; <https://www.ussc.gov/guidelines/archive/1991-federal-sentencing-guidelines-manual> (última consulta: 23 de marzo de 2022).

¹¹²⁷ Puede consultarse traducida al castellano en el siguiente enlace http://www.aeca.es/old/comisiones/rsc/documentos_fundamentales_rsc/usa/sarbanes_oxley.pdf (última consulta: 23 de marzo de 2022).

modelos de *compliance* introduciendo nuevos elementos que hoy en día forman parte de la base del cumplimiento normativo como los códigos éticos, o en otro caso, mejorando elementos ya existentes como los canales de denuncia «*whistleblowing*» o la protección del denunciante «*whistleblower*». El *Convenio de la OCDE de lucha contra la Corrupción de Agentes Públicos Extranjeros en las Transacciones comerciales Internacionales* de 1997¹¹²⁸, un instrumento de *soft law* que sirve de cooperación y armonización de las medidas de lucha contra la corrupción entre los principales actores de la economía mundial¹¹²⁹. Su objetivo principal persigue la penalización de las personas físicas y jurídicas que realicen el pago de sobornos en sus transacciones económicas internacionales con el fin de beneficiarse en sus negocios. La *UK Bribery Act* de 2010¹¹³⁰ que, siguiendo la estela de la FCPA, trata de impulsar la normativa anticorrupción para la mejor adaptación de las empresas de Reino Unido a las exigencias internacionales de prevención del fraude internacional. Esta norma hay que ponerla en relación con la *Consultation on guidance about commercial organisations preventing bribery (Guidance to the UK Bribery Act)*¹¹³¹ emitida por el Ministerio de Justicia del Reino Unido que establece las reglas para la prevención de las prácticas corruptas aplicables a empresas de cualquier tamaño y sector.

Por último, también merece la pena relacionar aquí, por su influencia en nuestra regulación de la responsabilidad penal de la persona jurídica y los requisitos de los modelos de *compliance*, el Decreto Legislativo nº 231/2001 (DLGS 231) *Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica*¹¹³². Aunque por razones obvias no se trata de un antecedente histórico, inspira la redacción del actual art. 31 bis CP de nuestro CP. Regula un modelo de atribución de responsabilidad de doble vía con una previsión de exoneración de responsabilidad a través de la exigencia de modelos de *compliance* siempre que concurren determinados requisitos que la norma expresamente prevé. Asimismo, cabe también relacionar la *La Circolare 83607/2012 del Comando Generale della Guardia di Finanza e la responsabilità amministrativa degli enti*¹¹³³, emitida el 19 de marzo de 2012. Proporciona las instrucciones de funcionamiento de la actividad de la *Guardia di Finanza* para proteger el mercado de capitales italiano. Su Volumen III está dedicado a un amplio y pormenorizado examen de la aplicación práctica del DLGS 231. Tanto desde un punto de vista estrictamente regulatorio (Parte I), como desde un punto de vista operativo

¹¹²⁸ Acceso disponible en el siguiente enlace: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2002-3593 (última consulta: 24 de marzo 2022).

¹¹²⁹ Hay que recordar la OCDE dispone de un poder limitado a la hora de adoptar decisiones y normas con carácter obligatorio para los propios estados miembros que la componen.

¹¹³⁰ Acceso disponible en el siguiente enlace: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/23/contents> (última consulta: 24 de marzo de 2022).

¹¹³¹ Acceso disponible en el siguiente enlace: <https://www.justice.gov.uk/downloads/legislation/bribery-act-2010-guidance.pdf> (última consulta: 24 de marzo de 2022).

¹¹³² *Decreto Legislativo 8 giugno 2001 n° 231/200*, «*Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica*», publicado en la *Gazzetta Ufficiale* nº 140 de 19 junio de 2001. Acceso disponible en el siguiente enlace: <https://www.camera.it/parlam/leggi/deleghe/01231dl.htm> (última consulta: 24 de marzo de 2022).

¹¹³³ Puede consultarse el texto completo en el siguiente enlace web: https://olympus.uniurb.it/index.php?option=com_content&view=article&id=7760:2012gdf83607&catid=6&limitstart=1&Itemid=137 (último acceso el 24 de marzo de 2022).

en el contexto más específico de las actividades de investigación que pueden remitirse en apoyo de las autoridades judiciales (Parte II)¹¹³⁴.

2.2. Breve referencia al fenómeno de la estandarización y los estándares de referencia en materia de *compliance* en España.

El fenómeno de la normalización o estandarización («*standardization*») encuentra su origen en los primeros años del pasado siglo XX. Concretamente cuando en el ámbito del sector industrial surgió la necesidad de unificar los procesos productivos de por aquel entonces a través de especificaciones técnicas que resultaran aplicables por todos los agentes, de forma voluntaria, en una determinada área o mercado. Esa unificación de procesos no solo mejoraba la producción en los sectores industriales donde se había llevado a cabo, sino que, al mismo tiempo, impulsaba el comercio de los productos unificados dotándolos de una mejor técnica productiva y mayores garantías de calidad.

A nivel internacional, la primera organización que nació con el objetivo de facilitar la coordinación y la unificación de estándares en el sector industrial fue la ISO¹¹³⁵. Con sede en Ginebra, se constituyó oficialmente en 1946 con la presencia de 64 representantes delegados provenientes de 25 países diferentes. Estaba formada por 67 Comités Técnicos que formulaban *recomendaciones*, en la propia terminología utilizada por la organización, basadas en estándares nacionales ya existentes para facilitar la aplicación de aquellos¹¹³⁶. Actualmente ISO es una organización internacional no gubernamental constituida por 165 miembros y 3.368 Comités Técnicos que, mediante un proceso de consenso, diseña y desarrolla estándares internacionales de aplicación voluntaria orientados a impulsar o favorecer la innovación y la mejora del mercado global. A su vez, los miembros de ISO son los principales organismos de normalización en sus respectivos países y se encargan de desarrollar los estándares en el plano nacional.

En España, la *normalización* tiene su comienzo a mitad de la década de los años treinta del siglo pasado¹¹³⁷. En 1935 el CSIC constituyó el organismo público encargado de la normalización en España conocido como IRANOR. Sin embargo, el estallido de la guerra civil española paralizó completamente su actividad hasta 1946. Sin embargo, no fue hasta 1986 que se atribuyó a una entidad de carácter privado y sin ánimo de lucro la potestad de desarrollar las funciones de normalización y certificación en nuestro país a través del RD 1614/1985, de 1 de agosto¹¹³⁸. De conformidad con el art. 5 de la norma, y por designación expresa del Ministerio de Industria y Energía, fue la AENOR la entidad reconocida como la única con competencia para desempeñar

¹¹³⁴ Esta circular, salvando las diferencias, vendría a ser, salvando las distancias, algo parecido a la Circular 1/2016, FGE, sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

¹¹³⁵ Véase ISO: *About ISO*, <https://www.iso.org/about-us.html>.

¹¹³⁶ El término *recomendaciones* fue sustituido en 1972 por el de *estándares internacionales*, propiciando un notorio aumento en la adopción y utilización de estos a nivel global.

¹¹³⁷ Véase respecto a la historia de los organismos de normalización en España: <https://www.une.org/la-asociacion/historia>.

¹¹³⁸ Real Decreto 1614/1985, de 1 de agosto, por el que se ordenan las actividades de normalización y certificación.

las funciones de normalización y certificación en nuestro país desarrollando las denominadas normas UNE¹¹³⁹. Desde el año 2017, el RD 1072/2015, de 27 de noviembre¹¹⁴⁰, obliga a deslindar jurídica, funcional y contablemente las funciones de normalización de cualquier actividad de evaluación de la conformidad. Se consolida de esa forma un cambio de modelo en el que las funciones de normalización y certificación se separan en dos organizaciones distintas: la Asociación Española de Normalización que desarrolla la función de normalización por un lado y la AENOR INTERNATIONAL S.A.U. que desarrolla las funciones de evaluación de la conformidad junto con otras entidades.

La *normalización* fue definida en el art. 1 del RD 1614/1985 como «*la actividad que aporta soluciones para aplicaciones repetitivas que se desarrollan, fundamentalmente en el ámbito de la ciencia, la tecnología y la economía con el fin de conseguir una ordenación óptima en un determinado contexto*». Por su parte, el art. 8 de la Ley 21/1992, de 16 de julio¹¹⁴¹, la definió como «*la actividad por la que se unifican criterios respecto a determinadas materias y se posibilita su utilización de un lenguaje común en un campo de actividad concreto*». Con estos mimbres podría afirmarse sin excesiva dificultad que la normalización se presenta como un proceso orientado a la confección y desarrollo de normas de carácter técnico cuyos elementos configuradores son comunes a todas ellas y que están destinadas a la preordenación y uniformidad de las diversas actividades que se realizan de forma repetitiva en el marco de las interacciones sociales.

Ya desde el prisma de la *normalización* en materia de *compliance*, la proliferación de normas sobre las actividades sociales y económicas ha provocado un importante interés en desarrollar *directrices* orientadas al modo de gestionar la complejidad de tales actividades. No ya solo en el sector industrial, sino en todas las actividades desarrolladas por cualquier tipo de organización, independientemente del sector en el que opere, la actividad que desarrolle o el tamaño y estructura que presente. La entrada en escena del Derecho Penal en el ámbito empresarial no ha hecho más que potenciar ese interés en la materia, incluso desde la perspectiva de la prevención general, al contribuir al fortalecimiento del nivel de concienciación en la empresa en cuanto a las conductas éticas y de respecto a las normas, especialmente las penales¹¹⁴².

Existen diversos estándares en materia de *compliance* tanto a nivel internacional como a nivel nacional que cumplen la función de unificación y gestión de procesos productivos orientados a la consecución de resultados. En el plano internacional, ISO creó en 2013 el Comité Técnico ISO/PC

¹¹³⁹ La disposición adicional primera del Real Decreto 2200/1995, de 28 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento de Infraestructura para la calidad y la seguridad industrial establecía que: «*La Asociación Española de Normalización y Certificación, en adelante AENOR, designada por Orden del Ministerio de Industria y Energía, de 26 de febrero de 1986, de acuerdo con el Real Decreto 1614/1985, de 1 de agosto, queda reconocida como Organismo de normalización de los establecidos en el capítulo II del Reglamento que se aprueba por este Real Decreto, debiendo modificar, si procede, sus Estatutos para adaptarlos a los requisitos de este Reglamento en el plazo de doce meses a partir de la fecha de entrada en vigor de la presente disposición*».

¹¹⁴⁰ RD 1072/2015, de 27 de noviembre, por el que se modifica el RD 2200/1995, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Infraestructura para la Calidad y la Seguridad Industrial.

¹¹⁴¹ Ley 21/1992, de 16 de julio, de Industria.

¹¹⁴² Cfr. Magro Servet, V., *Memento*, cit., p. 17, p. 218.

271, sobre normalización de sistemas de gestión de *compliance* y el Comité Técnico ISO/PC 278 sobre *compliance* antisoborno cuyo cometido es el diseño y desarrollo de estándares en materia de *compliance*. Los estándares ISO de *compliance* representan un nivel de consenso importante dentro de la comunidad internacional y suponen un salto evolutivo en el ámbito empresarial. El primer estándar internacional sobre *compliance* publicado fue la norma ISO 19600:2014¹¹⁴³ tomando como base la norma australiana AS 3806:2006¹¹⁴⁴. Actualmente este estándar ha sido sustituido por la norma ISO 37301:2021¹¹⁴⁵, publicada el 13 de abril de 2021, que toma como base a su predecesora, aunque a diferencia de ella es certificable. Por otra parte, en el plano de la *prevención del soborno* el primer estándar internacional fue la norma ISO 37001:2016¹¹⁴⁶, que tomó como base el estándar británico BS 10500:2011 vinculado a la *UK Bribery Act* de 2010¹¹⁴⁷.

En España, dado el especial interés que UNE-AENOR muestra en la participación de la confección de normas en materia de *compliance*, se crea en el seno del Comité Técnico de Normalización CTN-307 sobre gestión de riesgos, el subcomité técnico CTN 165/SC3, sobre gestión del cumplimiento y sistemas de gestión anticorrupción y el CTN165/SC4 sobre *compliance* tributario. Así, en abril de 2017 primero se desarrolla por el CTN 165/SC3 la UNE-ISO 37001:2017¹¹⁴⁸, sobre sistema de gestión antisoborno, idéntica a la norma ISO 37001:2016 y en mayo del mismo año la norma UNE 19601:2017¹¹⁴⁹, sobre sistemas de gestión de *compliance* penal. Finalmente, en febrero de 2019 el CTN165/SC4 desarrolla la UNE 19602:2019¹¹⁵⁰, sobre sistemas de gestión de *compliance* tributario.

En cuanto a la UNE 19601:2017 sobre sistemas de gestión de *compliance* penal, esta (y todas) se encuentra alineada con la denominada «*estructura de alto nivel de ISO/IEC*» conocida por su acrónimo en inglés HLS y es certificable por entidades habilitadas¹¹⁵¹. Como la propia introducción de la norma determina, esta ayuda a las organizaciones a desarrollar sistemas de gestión con contenidos razonables para prevenir, detectar y gestionar conductas ilícitas, generando una cultura organizativa del cumplimiento de la legalidad que pueda fundamentar, en última instancia, la exoneración o al menos la minoración de su responsabilidad penal. De igual modo, su contenido también puede constituir una referencia para las administraciones públicas,

¹¹⁴³ ISO 19600:2014. Sistemas de gestión de *compliance*. Directrices.

¹¹⁴⁴ ASs 3806:2006. *Compliance Programs*.

¹¹⁴⁵ ISO 37301:2021. Sistemas de gestión de *compliance*. Requisitos con orientación para su uso.

¹¹⁴⁶ ISO 37001:2016. Sistemas de gestión antisoborno. Requisitos con orientación para su uso.

¹¹⁴⁷ Cfr. Magro Servet, V., *Memento*, cit., p. 218.

¹¹⁴⁸ UNE-ISO 37001:2017. Sistemas de gestión antisoborno. Requisitos con orientación para su uso.

¹¹⁴⁹ UNE 19601:2017. Sistemas de gestión de *compliance* penal. Requisitos con orientación para su uso.

¹¹⁵⁰ UNE 19602:2019. Sistemas de gestión de *compliance* tributario. Requisitos con orientación para su uso.

¹¹⁵¹ El Grupo ISO de coordinación técnica sobre sistemas de gestión configuró este tipo de estructura en los estándares para que aquellos fueran diseñados y desarrollados con una misma estructura compartiendo definiciones, elementos y contenidos esenciales equiparables para garantizar la alineación en la aplicación de las distintas normas. Cfr. Magro Servet, V., *Memento*, cit., p. 218.

tribunales de justicia y demás operadores jurídicos a la hora de facilitarles el establecimiento de criterios para valorar el cumplimiento por parte de las organizaciones de las exigencias previstas en la legislación penal¹¹⁵². De ahí que la norma tenga por objetivo principalmente: i) prevenir la comisión de delitos que puedan llevar aparejada responsabilidad penal para una organización; ii) difundir una cultura de prevención y cumplimiento en la misma; iii) establecer medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir delitos y para reducir, de forma significativa, el riesgo de comisión, y; iv) mejorar la gestión, ayudar a reducir el riesgo penal y dar una mayor garantía de seguridad y confianza frente a terceras partes interesadas¹¹⁵³.

En cuanto a la UNE 19602:2019 sobre sistemas de gestión de *compliance* tributario, comparte la misma estructura HLS que la UNE 19601:2017 y los mismos objetivos *mutatis mutandi* en materia de *compliance*. La norma persigue determinar los requisitos y facilitar las directrices de uso necesarias para que las organizaciones puedan diseñar, implantar, mantener y mejorar continuamente un sistema de *compliance* con el que gestionar de forma adecuada el riesgo tributario relacionado con situaciones derivadas de la comisión de delitos, infracciones tributarias o contingencias¹¹⁵⁴. En caso de materializarse tales riesgos, la norma ofrece los elementos necesarios para el diseño y creación de mecanismos de detección y corrección de riesgos tributarios, así como pautas de aprendizaje para evitarlos a futuro. De esa forma, la norma se constituye como un estándar para ayudar a las organizaciones a prevenir y gestionar los riesgos tributarios promoviendo en aquellas el desarrollo de buenas prácticas tributarias que permitan crear un entorno de transparencia, cooperación, buena fe y confianza legítima en las relaciones con la Administración Tributaria¹¹⁵⁵. Como la propia norma lo explicita, se trata de requisitos y recomendaciones que, alineadas con el resto de las normas nacionales e internacionales en materia de *compliance*, establecerán las bases para un sistema de gestión de *compliance* tributario en las organizaciones¹¹⁵⁶. En cuanto a la *certificación* del modelo de *compliance* tributario, este puede ser un elemento de prueba relevante para acreditar, ante la Administración Tributaria, los Tribunales y otras terceras partes interesadas la diligencia debida y la voluntad de la organización de cumplir con sus obligaciones en materia fiscal¹¹⁵⁷. No bastará con el respeto escrupuloso de la

¹¹⁵² UNE 19601:2017, p. 8.

¹¹⁵³ Véase un análisis amplio sobre la UNE 19601:2017 en Casanovas Ysla, A., *Compliance Penal normalizado. El estándar UNE 19601*, 2017.

¹¹⁵⁴ Con mayor amplitud: riesgo de comisión de delitos contra la Hacienda Pública; riesgo de comisión de infracciones tributarias que impliquen la exigencia de cuotas tributarias, intereses de demora y sanciones; riesgo de generación de deuda tributaria inesperada derivada de la realización de operaciones que aunque no sean objeto de sanción provoquen la liquidación de una cuota tributaria no prevista y sus recargos e intereses, y; riesgo de que se produzca la asunción de una deuda tributaria de un tercero como consecuencia de los supuestos de responsabilidad y sucesión en las deudas previstos legalmente. Cfr. Calvo Vérguez, J., «*El delito fiscal en las personas jurídicas*», 2019, p. 227.

¹¹⁵⁵ Véase al respecto Pérez Martínez, L., «UNE 19602. Sistemas de gestión de *compliance* tributario. Entre el cumplimiento normativo y las buenas prácticas», *AJA*, nº 947, 2019.

¹¹⁵⁶ UNE 19602:2019, p. 6.

¹¹⁵⁷ En ese sentido afirma CAMPAÑÓN GALIANA que: «con la implantación de un sistema de *compliance* tributario por parte de la organización se muestra una voluntad de cumplimiento de las obligaciones tributarias. esta voluntad pudiera entenderse que sirve como prueba que demuestre, frente al inicio de un expediente sancionado por parte de la Administración tributaria, la falta de culpabilidad de la conducta, lo que supondría la imposibilidad de que esta se sancionase», en Campañón Galiana, L., «Análisis y

normativa tributaria, sino que será necesario un elemento adicional de valor que externalice el buen hacer de la organización y transmita confianza a la Administración Tributaria y las demás partes interesadas¹¹⁵⁸.

2.3. Los modelos de *compliance* en el CP actual: la regulación *ex novo* del deber de supervisión, vigilancia y control en las personas jurídicas.

En España los modelos de *compliance* han cobrado una importancia relevante en los últimos años. Especialmente, con la introducción en el año 2010 de la responsabilidad penal de la persona jurídica a través del art. 31 bis CP con la LO 5/2010, de 22 de junio, aunque, cierto es, ayuna de una regulación expresa en aquel entonces¹¹⁵⁹. Fue con la reforma del CP en 2015 por la LO 1/2015, de 30 de marzo y la modificación sustancial de ese precepto cuando se impulsó definitivamente los modelos de *compliance* y la implantación de estos sistemas de organización y gestión para la prevención de delitos en las empresas, atribuyéndoles, *ope legis*, la posibilidad de *eximir* o *atenuar* la responsabilidad penal en el caso de que aquellos cumplan determinados requisitos. Aunque esta reforma ha servido como vía de expansión y consolidación de su utilidad hacia otros propósitos mucho más amplios, de ahí que se haya discutido su ubicación sistemática en el CP¹¹⁶⁰, en determinados sectores como los mercados regulados ya venía siendo habitual la integración de modelos organizativos para una adecuada autogestión empresarial¹¹⁶¹.

Desde un prisma netamente penal y partiendo de la tesis de la *autorresponsabilidad* asumida, con la reforma de 2015 en el ordenamiento jurídico español se regula expresamente, y por primera vez, un *deber de vigilancia, supervisión y control* de las personas jurídicas (organizaciones) respecto a sus representantes, administradores y subordinados. O, con mayor amplitud, sobre todas las personas físicas que se integran en su estructura societaria. Recordemos una vez más aquí que nuestra posición en el debate sobre el modelo de responsabilidad penal adoptado en el art. 31 bis CP no es esta, y que, *ope legis*, al menos en la primera vía de imputación penal tal deber de control no se ha regulado dando lugar a un supuesto de *responsabilidad objetiva* por la actuación de otro. En cualquier caso, tal deber de control, cuya infracción puede determinar consecuencias jurídico-penales, de forma lógica, tiene como herramienta para su adecuado

aplicación práctica de la Norma UNE 19602 de Sistemas de Gestión de Compliance Tributario», *CTRO*, nº 49, 2019.

¹¹⁵⁸ Véase en ese sentido Pérez Martínez, L., *AJA* cit., p. 11.

¹¹⁵⁹ Sobre la ausencia de referencias normativas para impulsar medidas de control en la empresa apuntaba con tino VELÁZQUEZ VIOQUE que «*ciertamente, el desarrollo de un reglamento en esta materia hubiera contribuido a paliar tal situación, no disponiéndose en el presente de ulteriores presiones*», en Velázquez Vioque, D., «Responsabilidad penal de las empresas. ¿Cómo probar el debido control?», *DLL*, nº 7794, 2012, p. 1.

¹¹⁶⁰ Véase Casanovas Ysla, A., «*Compliance Penal normalizado. El estándar UNE 19601*», cit., p. 31.

¹¹⁶¹ Algunos precedentes pueden encontrarse en: la LO 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres, art. 48; la LO 10/2010, de 28 de abril, de Prevención del Blanqueo de capitales, Capítulo II arts. 3 a 16 «diligencia debida» y Capítulo IV «control interno» arts. 26 a 33; Ley 24/1988, del Mercado de Valores, art. 116 y; el Código Unificado de Buen Gobierno de sociedades cotizadas, art. 49 en relación con la transparencia y buen gobierno de las sociedades cotizadas. Cfr. Velázquez Vioque, D., *DLL*, pp. 1 y 2.

ejercicio y cumplimiento los modelos de *compliance* penal¹¹⁶². La exigencia de tal deber responde al entendimiento predominante en los sistemas de responsabilidad penal de las personas jurídicas, que tratan de impulsar la *autorregulación* en las empresas como forma de implementar mecanismos que impidan a sus miembros motivarse por el incumplimiento de la norma penal en la consecución de objetivos empresariales. De ahí que, si la empresa lleva a cabo todo cuanto le es exigible para prevenir o reducir de forma significativa el riesgo de que sus miembros cometan el delito en su nombre y beneficio, pero lo ejecutan eludiendo fraudulentamente los mecanismos de vigilancia y control disponibles, se prevé una *exención* o *atenuación* de su responsabilidad penal¹¹⁶³.

El espíritu de la regulación entonces es patente: si, frente a la comisión de un delito, la empresa ha actuado de forma diligente para prevenir la conducta penalmente relevante pero el autor material pudo ejecutarlo eludiendo las medidas de vigilancia y control implantadas, se excluye la posibilidad de reclamar responsabilidad penal a la empresa. Esto es, no se desencadenará el mecanismo de atribución de responsabilidad penal previsto en el art. 31 bis CP y solo será penalmente responsable la persona física que cometió el delito. No obstante, hay que matizar que la exigencia de deberes de *supervisión, vigilancia y control* no está presidida por la igualdad en los dos títulos de imputación que regula el art. 31 bis CP. Es decir, no existe simetría en tal exigencia cuando se trata de representantes y personas con capacidad de decisión, organización y control [letra a) apartado 1] y cuando se refiere al resto de las personas sometidas a la autoridad de aquellos [letra b) apartado 2]. Por ello, la *atribución* y *exención* de responsabilidad penal se concreta en dos cláusulas diferentes con requisitos también diferentes como se verá en el epígrafe subsiguiente: una para el caso en que el delito haya sido cometido por directivos de la empresa (apartado 2); y otra para cuando aquel hubiera sido ejecutado por cualquier otra persona sometida a la autoridad de aquéllos (apartado 4)¹¹⁶⁴. Confundir ambas puede comportar consecuencias relevantes¹¹⁶⁵.

Por otro lado, la regulación contenida en el art. 31 bis CP no es estéril cuando las condiciones previstas para la exención de responsabilidad, entre ellas la implantación de un modelo de *compliance*, se cumplen (*rectius*- se acreditan) parcialmente (apartado 2 y 4 *in fine*) o cuando se han implementado medidas para prevenir y descubrir delitos después de haberse cometido aquellos, pero antes del inicio de las sesiones del juicio oral en el marco del eventual procedimiento penal contra la persona jurídica [art. 31 quáter d)]. En ambos casos, aunque con distinto alcance, se prevé una *atenuación* de la responsabilidad penal de la persona jurídica atendiendo a la menor peligrosidad criminal que aquella presenta, bien antes de la comisión del delito, bien tras la comisión de aquel, pero antes de su enjuiciamiento.

¹¹⁶² Nieto Martín, A., «Fundamento...», en el mismo / *et al.*, *Manual de cumplimiento penal*, cit. p. 111 y ss.

¹¹⁶³ Dopico Gómez-Aller, J., «La responsabilidad penal de las personas jurídicas», en VV.AA., *Memento*, cit., p. 360.

¹¹⁶⁴ Dopico Gómez-Aller, J., en VV.AA., *Memento*, cit., p. 360.

¹¹⁶⁵ Véase sobre esta cuestión, Dopico Gómez-Aller, J., «Dos interpretaciones contra legem del régimen de exoneración de las personas jurídicas (art. 31 bis, apartados 2 y 4)», en VV.AA., *Libro homenaje al profesor Dr. Agustín Jorge Barreiro*, 2019, p. 415 y ss.; Boldova Pasamar, M.A., «Análisis de la aplicación jurisprudencial del régimen de responsabilidad penal de las personas jurídicas», *RDPP*, nº 52, 2018, p. 207 y ss.

3. Requisitos para la exoneración o minoración de responsabilidad penal de la persona jurídica.

3.1. Requisitos para la exoneración de la responsabilidad penal.

Como ya se ha adelantado, el art. 31 bis CP en sus apartados 2 y 4 regula la posibilidad de *exención* de responsabilidad de la persona jurídica por los delitos cometidos en su seno por directivos y subordinados siempre y cuando se cumplan determinadas condiciones. La *exención* tendrá lugar cuando, frente a la actuación de un sujeto legalmente habilitado, en su nombre y beneficio, constitutiva de un delito de la tipología que admite su responsabilidad penal, aquella hubiera dado cumplimiento a los *deberes de supervisión, vigilancia y control* que le son exigibles mediante la adopción de modelos de organización y gestión que incluyan medidas idóneas y eficaces para eliminar o reducir el riesgo de su comisión. Se establece de esa forma una imposición a las personas jurídicas de implementar un sistema complejo de control y vigilancia sobre la conducta de los máximos dirigentes de la organización y los jerárquicamente dependientes de ellos. Diferente, *prima facie*, dependiendo de si el delito fue cometido por un directivo o un subordinado.

Merece la pena referir que dependiendo del modelo interpretativo de responsabilidad de la persona jurídica penal que se acoja, la cláusula de exclusión de responsabilidad prevista en el art. 31 bis 2 y 4 CP, el modelo de *compliance*, puede ser considerada como un elemento del tipo, como causa de exclusión de la culpabilidad o como una excusa absolutoria¹¹⁶⁶.

Sin entrar en profundidad en el debate, sino solo a efectos enunciativos, ya se adelanta que ninguna de estas posiciones ha resultado del todo satisfactoria: i) En cuanto a la consideración como *elemento del tipo*, si se parte de un modelo de *autorresponsabilidad* penal sustentado sobre la idea de defecto organizativo, se entiende que la sociedad responde por no adoptar de forma eficaz modelos de *compliance* para la prevención del hecho delictivo. De ahí que, las condiciones y requisitos establecidos en los apartados 2 a 5 del art. 31 bis se entiendan incluidos dentro de esa obligación¹¹⁶⁷; ii) Si se parte de la *culpabilidad* basada en la idea de *defecto de organización*, aquella traería causa en la ausencia de adopción de medidas dirigidas a la prevención de delitos, cuya existencia alcanzaría a excluirla. De acuerdo con este entendimiento, la exención de responsabilidad tendría lugar porque la persona jurídica ha desplegado el control adecuado para que el delito no se materialice. De ahí que tal exención quede vinculada al plano de la *antijuricidad* de la conducta y la *culpabilidad* de la persona jurídica¹¹⁶⁸; iii) En cambio, si se parte del modelo de *heterorresponsabilidad* cuyo fundamento descansa sobre un hecho ajeno y la

¹¹⁶⁶ Boldova Pasamar, M.A., «La naturaleza de los programas de cumplimiento», *RGDP*, nº 37, 2022, p. 10 y ss.

¹¹⁶⁷ Este posicionamiento es el que parece haberse defendido en la doctrina por Ontiveros Alonso, M.; «*Compliance, empresa y sistema penal (comentarios a las sentencias del Tribunal Supremo español)*», en Celorio Vela, J.A. / Carrasco Parrilla, P.J. (Dirs.), *Temas actuales sobre fraude fiscal y cuestiones conexas*, 2016, pp. 283-296 y en la jurisprudencia en la STS nº 154/2016, de 29 de febrero, y en el AJCI nº 2 de 18 de abril de 2018.

¹¹⁶⁸ En esta posición, entre otros, Gómez-Jara Díez, C., «*La culpabilidad...*», en VV.AA., *Tratado*, cit., p. 143 y ss.; Silva Sánchez, J.M., «El debate sobre la prueba del modelo de compliance: Una breve contribución», nº 1, 2020, p. 5.

transferencia de responsabilidad, la cláusula de exención remite a la punibilidad y a sus causas de exclusión. Por tanto, los modelos de *compliance* operan necesariamente como una *excusa absolutoria* excluyente de la punibilidad¹¹⁶⁹.

Retomando el hilo inicial, apuntada *ut supra* la distinción hecha por el legislador en cuanto a los requisitos para alcanzar la *exención* en las dos vías de imputación penal de la persona jurídica [letras a) y b) del apartado 1 del art. 31 bis CP], seguidamente trataré de exponer, a modo de breve exégesis, tales condiciones y las cuestiones de mayor interés que se plantean.

3.1.1. Cuando el delito hubiera sido cometido por las personas indicadas en la primera vía de imputación penal del art. 31 bis 1 a) CP.

En los supuestos en los que el delito corporativo hubiera sido ejecutado por representantes, personas con capacidad de decisión, organización y control los requisitos se contienen en el apartado 2 del art. 31 bis CP. Haré aquí una relación escueta de las condiciones legalmente exigidas para, a continuación, desarrollar breve análisis individualizado. Estas son: i) implementación de un modelo de *compliance*; ii) designación de un órgano para la supervisión del funcionamiento del modelo; iii) elusión fraudulenta del modelo por el autor del delito, y; iv) diligencia del órgano designado para la supervisión del modelo en el cumplimiento de sus funciones.

3.1.1.1. Adoptar y ejecutar con eficacia un modelo de *compliance* que incluya medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir o reducir el riesgo de comisión de delitos.

El primer requisito legal para *eximir* responsabilidad penal a la persona jurídica es que aquella hubiera adoptado y ejecutado de forma eficaz un modelo de *compliance*. Este deberá incluir las medidas de vigilancia y control adecuadas para evitar o minorar el riesgo de comisión de delitos. Junto con el resto de los requisitos íntimamente vinculados a este, el legislador hace pivotar la *atribución* y *exención* de responsabilidad penal en torno al eje de los modelos de *compliance*. Una suerte de instrumentos de organización y gestión, a través de los cuales, la persona jurídica deberá realizar un adecuado ejercicio del deber de supervisión, vigilancia y control para la prevención o minoración del riesgo de la comisión de delitos¹¹⁷⁰.

Al margen de los elementos que debe contener el modelo para eximir de responsabilidad penal a la persona jurídica y que se verá con más detalle en el *ut infra*, dos cuestiones merecen ser destacadas aquí respecto a este requisito: i) la adopción y ejecución del modelo de *compliance* de forma *eficaz*, y; ii) la *idoneidad* de las medidas de supervisión y control contenidas en el aquel.

En cuanto al requisito de la *eficacia*, aquella solo podrá entenderse desde una perspectiva *ex ante*. Será eficaz el modelo que tenga la capacidad para prevenir o reducir significativamente el riesgo

¹¹⁶⁹ Esta posición es defendida por la Fiscalía en la Cir. 1/2016, FGE, cit., p. 56.

¹¹⁷⁰ Aguilera Gordillo, R, *Manual*, 2ª edición, cit., p. 402 y ss.

de comisión de delitos antes de que aquellos se produzcan¹¹⁷¹. Lo que viene a significar que el modelo podría no alcanzar el objetivo de evitar en términos absolutos la perpetración del delito y aun y así ser considerado eficaz dada la existencia de riesgos penales de imposible o difícil control. La valoración de la *eficacia*, aunque existe un intenso debate en la doctrina¹¹⁷², debe quedar constreñida exclusivamente a la capacidad de las medidas de vigilancia y control para prevenir el delito o delitos objeto de enjuiciamiento. No solo porque así lo dispone la literalidad del precepto cuando refiere «prevenir delitos de la misma naturaleza», sino porque desde el prisma netamente procesal, el juicio de valor sobre la eficacia del modelo deberá proyectarse sobre los delitos objeto de acusación y que permitieran desencadenar el mecanismo de responsabilidad penal del art. 31 bis CP. En otras palabras, el principio acusatorio operaría como límite al alcance del juicio de valor sobre la eficacia de las medidas para prevenir o reducir el riesgo de comisión de delitos contenidas en el modelo de *compliance*. No obstante, lo anterior no obsta a que puedan llegar a ser considerados ineficaces aquellos modelos cuyas medidas generales dirigidas a prevenir la totalidad de delitos no hubieran mostrado su idoneidad para tal fin¹¹⁷³. En cualquier caso, para llevar a cabo una correcta valoración de la eficacia deberá atenderse a tres momentos diferenciados: el diseño y elaboración; la adopción y ejecución, y; el cumplimiento.

La Circular 1/2016 ofrece una serie de criterios para valorar la *eficacia* del modelo de *compliance*¹¹⁷⁴. A modo meramente orientativo, son los que siguen: i) Ha de evitarse que la mera adopción del modelo de *compliance* constituya un salvoconducto para la impunidad de la persona jurídica; ii) El modelo de *compliance* no solo tiene por objetivo evitar la sanción penal sino promover una verdadera cultura ética empresarial. La clave para valorar su verdadera eficacia radica en la importancia que tiene en la toma de decisiones de sus dirigentes y empleados y en qué medida es una verdadera expresión de su cultura de cumplimiento; iii) Las certificaciones sobre la idoneidad del modelo podrán apreciarse como un elemento adicional pero no acreditan la eficacia, ni sustituyen la valoración del órgano judicial; iv) Debe existir un compromiso y apoyo de la alta dirección de la compañía con el modelo de *compliance*; v) La responsabilidad corporativa no tiene el mismo alcance en los supuestos en los que la conducta criminal supone principalmente un beneficio para la sociedad que en aquellos otros en que dicho beneficio es secundario o meramente tangencial al que persigue el responsable del delito. El modelo de *compliance*, como mejor opción preventiva, deberá establecer altos estándares éticos en la contratación y promoción de directivos y empleados; vi) La capacidad de detección de los incumplimientos del modelo de *compliance* y la gestión de la comunicación a las autoridades debe ser tenida en cuenta como un elemento sustancial de la validez del modelo; vii) Debe valorarse la gravedad de la conducta delictiva y su extensión en la corporación, el alto número de empleados implicados, la baja intensidad del fraude empleado para eludir el modelo o la

¹¹⁷¹ González Cussac, J.L., «La eficacia exigente de los programas de prevención de delitos», *EPC*, nº 39, 2019, p. 606 y ss.; *passim*; el mismo, *Responsabilidad penal*, cit., p. 163 y ss.; Fernández Teruelo, J.G., *Parámetros*, cit. p. 191 y ss.

¹¹⁷² De un lado los que plantean que la valoración relativa de la eficacia se proyecta sobre la generalidad del modelo de *compliance* como fiel reflejo de la cultura de ética de cumplimiento normativo, véase Nieto Martín, A., «Cumplimiento normativo...», en el mismo / *et al.*, *Manual de cumplimiento penal*, cit., p. 79 y ss.; De otro, los que consideran que únicamente debe valorarse la capacidad para prevenir el delito en cuestión, véase González Cussac, J.L., *EPC*, cit., p. 616 y ss.; *passim*; el mismo, *Responsabilidad penal*, cit., p. 175 y ss.

¹¹⁷³ Fernández Teruelo, J.G., *Parámetros*, cit., p. 191.

¹¹⁷⁴ Véase Cir. 1/2016, FGE, cit., p. 51 y ss.

frecuencia y duración de la actividad criminal y la firmeza en la respuesta ante vulneraciones precedentes; viii) El comportamiento de la empresa respecto a las conductas precedentes es relevante para minorar la voluntad de cumplimiento de la persona jurídica y en qué medida el delito puede ser considerado un evento anecdótico y alejado de su cultura ética o, en cambio, supone la ausencia de esa cultura, exponiendo el modelo de compliance como una simple herramienta para conseguir la exculpación de la empresa. La firmeza en la respuesta que desde la empresa se dio frente a vulneraciones precedentes transmite un mensaje claro de intolerancia ante conductas no éticas; ix) Debe valorarse que el modelo disponga de medidas disciplinarias contra los autores del delito o la inmediata revisión de aquel para detectar sus posibles debilidades, introduciendo en su caso las necesarias modificaciones, como muestra del compromiso de los dirigentes de la corporación con el modelo de *compliance*.

En cuanto a la *idoneidad* de las medidas de supervisión y control incluidas en el modelo, el término se encuentra íntimamente vinculado a la exigencia de *eficacia* en la adopción y ejecución de aquel. De esta forma, el modelo de *compliance* será jurídicamente *eficaz* si en el se contienen medidas *idóneas* para prevenir o reducir el riesgo de comisión de delitos. Puede afirmarse que el requisito de la *idoneidad* abarca una tríada de condiciones que conectan con lo ya dicho *supra* respecto a la *eficacia*. Estas son: i) *temporalidad*: referido a que el modelo de *compliance* debe ser adoptado (decisión expresa y formal del acuerdo del órgano de administración) y ejecutado (efectiva puesta en funcionamiento) antes de la comisión del delito; ii) *formalidad*: en cuanto que se exige que el modelo haya identificado como actividad de riesgo un delito de la misma naturaleza que el que fue cometido, y; iii) *materialidad*: referido al juicio de evaluación de la idoneidad *ex ante*, necesario para determinar si las medidas adoptadas son (o eran) adecuadas objetivamente para prevenir o reducir el riesgo de comisión de los delitos cometidos¹¹⁷⁵.

Aquí la Circular 1/2016 también refiere algunas pautas en relación con la exigencia y valoración de la *idoneidad* del modelo y las medidas adoptadas para prevenir o reducir el riesgo de comisión de delitos¹¹⁷⁶. Pueden destacarse, entre otras: i) la adaptación del modelo a la empresa y a la tipología de delitos con mayor probabilidad de comisión; ii) la claridad, precisión, eficacia y redacción por escrito del modelo; iii) la robustez y auditoría; iv) la finalidad preventiva y detectiva que posibilite la evitación del riesgo de comisión de delitos o la detección y mitigación temprana de aquellos; v) la originalidad y exclusividad del modelo; vi) la integración de aplicaciones informáticas para el control de los procesos internos de negocio, o; vi) la regulación protectora del denunciante que permita informar sobre incumplimientos garantizando la confidencialidad.

3.1.1.2. Designar un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y control para la supervisión y cumplimiento del modelo de *compliance* implantado.

El segundo requisito legal para apreciar la *exención* de responsabilidad penal en la primera vía de imputación penal es que el modelo de *compliance* haya sido confiado a un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y control o que tenga encomendada legalmente la función de supervisar la eficacia de los controles implantados. Uno de los elementos capitales

¹¹⁷⁵ González Cussac, J.L., *EPC*, cit., p. 606 y ss.; *passim*; el mismo, *Responsabilidad penal*, cit., p. 166 y ss.

¹¹⁷⁶ Cir. 1/2016, FGE, cit., p. 42 y ss.

conectados a la propia exigencia del estándar de eficacia que debe cumplir todo modelo de *compliance*¹¹⁷⁷.

De entrada, es importante indicar que el CP no ofrece una definición de lo que debe entenderse por este órgano. Ni tampoco ofrece referencias en cuanto a su estructura, funciones y competencias. Para ello resulta necesario acudir a las referencias existentes en el Derecho Comparado, en la normativa extrapenal reguladora de órganos de cumplimiento normativo legalmente establecidos o en los estándares en materia de *compliance* internacionales como la ISO 37301 o la ISO 37001, y los nacionales, como la UNE 19601:2017 y también la UNE 19602:2019 en este caso particular de estudio¹¹⁷⁸. De acuerdo con el elenco de definiciones contenido en la UNE 19601:2017¹¹⁷⁹, el órgano encargado de la supervisión y funcionamiento del modelo, en la terminología utilizada en la norma, «*órgano de compliance penal*», sería el «*órgano de la organización dotado de poderes autónomos de iniciativa y control al que se confía la responsabilidad de supervisar el funcionamiento y observancia del sistema de gestión de compliance penal*». Como puede apreciarse, una conceptualización alineada con las previsiones del CP.

Desde el prisma de la exigencia legal que prevé el art. 31 bis CP, la implantación de un órgano de *compliance* penal en la organización solo sería exigible *prima facie* como condición para la exención de la persona jurídica en esta primera vía de imputación. Esto es, cuando el delito es cometido por representantes, personas con capacidad para tomar decisiones o que ostenten facultades de organización y control. La razón podría hallarse en que para desplegar el control sobre los subordinados no resultaría necesario crear un órgano específico. La propia esfera de poder organizativo de los directivos, entre cuyas funciones precisamente se encontraría aquella, sería suficiente. En cambio, la tarea de controlar a los directivos (controlar al controlador) sí exigiría la designación de un órgano independiente y ajeno a esa esfera de poder de gestión que ostentan los propios directivos¹¹⁸⁰. No obstante, lo anterior, existirían al menos tres razones de peso que permitirían una interpretación del art. 31 bis CP comprensiva de la exigencia de este requisito en las dos vías de imputación penal¹¹⁸¹: i) en primer lugar, escapa a la lógica que una organización adopte un modelo de *compliance* en los términos del apartado 4 del art. 31 bis CP solo para los subordinados sin contar con un órgano encargado de la supervisión y funcionamiento del modelo. Lo razonable será que este se implante con visos de ser aplicable a todos los miembros de la empresa y no solo a una parte de ellos (subordinados); ii) en segundo lugar, porque

¹¹⁷⁷ Aguilera Gordillo, R, *Manual*, 2ª edición, p. 407.

¹¹⁷⁸ De La Mata Barranco, N.J., «*El órgano de “compliance” penal: algunas cuestiones*», en Matallín Evangelio, A. (Dir.), *Compliance*, cit., p. 29 y ss.

¹¹⁷⁹ UNE 19601:2017, p. 9.

¹¹⁸⁰ Dopico Gómez-Aller, J., en VV.AA., *Memento*, cit., pp. 362 y 363. El propio autor matiza que un modelo organizativo de control del controlador no es un deber jurídico de la persona jurídica en sentido estricto. No existe una obligación legal de supervisión de sus máximos responsables, de modo que si una persona jurídica no establece un sistema de vigilancia sobre sus administradores no incumple un deber jurídico. De ahí, según el autor, que sea erróneo afirmar que la responsabilidad de la persona jurídica se funda en la infracción de la obligación de controlar a los administradores, en Dopico Gómez-Aller, J., en VV.AA., *Derecho penal económico*, cit., p. 146.

¹¹⁸¹ Gómez-Jara Díez, C., *Compliance Penal*, cit., pp. 59 y 60; *passim*: el mismo, «*La culpabilidad...*», en VV.AA., *Tratado*, cit., pp. 192 y 193.

difícilmente un modelo de *compliance* podrá superar el juicio de valoración de la eficacia si no cuenta con un órgano encargado de la supervisión y funcionamiento del modelo en cualquiera de las modalidades que prevé el art. 31 bis CP, y; iii) porque el propio apartado 5 del art. 31 bis CP cuando establece los requisitos que deben cumplir los modelos de *compliance* para eximir de responsabilidad, señala expresamente, en el punto 4º, la «(...) obligación de informar de posibles riesgos e incumplimientos al organismo encargado de vigilar el funcionamiento y observancia del modelo de prevención». Lo que significa que, de forma general, para que un modelo de *compliance*, cualquier modelo, cumpla con las condiciones establecidas para eximir de responsabilidad a la persona jurídica será necesario que disponga de un órgano de *compliance* penal al que deba informarse de los riesgos e incumplimientos existentes.

En cuanto a la implantación del órgano de *compliance* por la administración de la empresa para la supervisión del funcionamiento y cumplimiento del modelo, el CP ofrece varias posibilidades, ya sea de tipo unipersonal o colegiado: el órgano puede ser creado *ex novo* y específicamente para desarrollar tales funciones; pueden confiarse esas funciones a un órgano de la persona jurídica ya existente con poderes autónomos de iniciativa y control o que tenga encomendada legalmente la función de supervisar la eficacia de los controles internos¹¹⁸², o; en las personas jurídicas de pequeñas dimensiones, tales funciones pueden ser asumidas directamente por el órgano de administración¹¹⁸³.

Respecto a las funciones a desarrollar por el órgano de *compliance* penal, el art. 31 bis CP tampoco contiene una previsión expresa. No obstante, refiere por un parte que aquel deberá contar con *poderes autónomos de iniciativa y control*, y por otra, que las funciones estarán dirigidas a la *supervisión del funcionamiento y del cumplimiento* del modelo de *compliance* implantado. Ambas facultades son fundamentales para poder ejercer las funciones de *supervisión vigilancia y control* del modelo. Hilvanan con la condición 4ª exigida para la exención de responsabilidad, pues la ausencia de cumplimiento de tales funciones por parte del órgano de *compliance* excluye esa posibilidad (no se ha producido una omisión o un ejercicio insuficiente de sus funciones de supervisión, vigilancia y control por parte del órgano al que se refiere la condición 2ª)¹¹⁸⁴.

En cuanto a la primera circunstancia, el *poder autónomo de iniciativa y control*, que debe ser necesariamente formal y material, este se vincula con la relación que mantiene con el órgano de administración, quien lo nombra, lo financia y a quien debe reportar sobre la adecuación, implementación y cumplimiento del modelo.

En cuanto a la *autonomía*, será necesario para superar el juicio de valoración de la eficacia que el órgano tenga la capacidad de desempeñar sus funciones *motu proprio* y sin injerencias ni influencias derivadas de un hipotético riesgo de sufrir consecuencias laborales, económicas o personales por el desempeño de sus funciones. Ha de implicar capacidad total para poder llevar a cabo actuaciones al margen incluso de intereses que la empresa pueda tener ajenos a la eficacia

¹¹⁸² En cuanto a esta posibilidad indica FERNÁNDEZ TERUELO que «el planteamiento de estas dos cuestiones como alternativas aparenta ser un error legislativo, ya que ambas se mueven en planos distintos y las dos se presentan como requisitos cumulativos (no alternativos), todo ello, salvo que entendamos que la segunda presupone la primera», Fernández Teruelo, J.G., *Parámetros*, cit., p. 196.

¹¹⁸³ Véase art. 258 LSC.

¹¹⁸⁴ Gómez-Jara Díez, C., *Compliance Penal*, cit., p. 62; *passim*; el mismo, «La culpabilidad...», en VV.AA., *Tratado*, cit., p. 194.

del modelo de *compliance* implantado. Capacidad para actuar con criterios propios y supeditados únicamente a la correcta ejecución de dicho modelo. Capacidad para poder soportar presiones provenientes de otros órganos de la empresa, incluso, el propio órgano de dirección. Capacidad para prescindir de toda instrucción que se pueda recibir y que vaya en detrimento de una correcta supervisión¹¹⁸⁵.

Respecto al *poder de iniciativa* implicará que el órgano de *compliance* tenga la facultad de iniciar u ordenar actividades sin previa autorización y/o supeditación a otro órgano de la persona jurídica. Capacidad *per se* para impulsar modificaciones, adaptaciones y mejoras en todos los ámbitos relacionados con el funcionamiento y cumplimiento del modelo¹¹⁸⁶. Por su parte, el *poder de control* conllevaría la facultad del órgano de *compliance* de gestionar de forma independiente el funcionamiento del modelo. Debe disponer del control sobre los elementos que lo configuran y las diversas tareas que derivan de su funcionamiento y cumplimiento. Con capacidad y potestad reactiva frente a irregularidades, incumplimientos o vicisitudes¹¹⁸⁷.

En cuanto a la segunda, las funciones del órgano de *compliance*, el precepto solo refiere escuetamente la *supervisión del funcionamiento y del cumplimiento del modelo*¹¹⁸⁸. Sin embargo, lo cierto es que en la práctica se engloban toda una batería de funciones, que teniendo como base la supervisión y cumplimiento, van mucho más allá, abarcando todo lo relacionado con el diseño, implementación, adaptación, difusión, formación, cumplimiento, supervisión, información, generación de evidencias y mejora continua¹¹⁸⁹.

Por último, es preciso destacar que el desempeño de las funciones del órgano de *compliance* puede y debería realizarse en el marco de la *delegación de funciones*, siempre y cuando se mantenga a salvo la plena capacidad de supervisar y gestionar el modelo de *compliance* de forma autónoma e independiente. La razón es que el mecanismo de la delegación tiene por finalidad en esencia la diversificación de funciones entre delegante y delegado por razones de competencia y especialización en una materia. Siempre y cuando, como ocurre en cualquier otra delegación, se atribuya el poder y los medios necesarios para realizar correctamente la función delegada. Por lo que, bien ejecutada, la delegación de las funciones de supervisión del funcionamiento y cumplimiento del modelo en un órgano de *compliance* aumentará de forma significativa su eficacia al disponer este de la formación, conocimientos y experiencia necesaria para desempeñar tales funciones. De ahí que, aunque en las personas jurídicas de reducidas dimensiones pueda asumirse las funciones de supervisión y cumplimiento del modelo por el órgano de

¹¹⁸⁵ De la Mata Barranco, N.J., en Matallín Evangelio, A. (Dir.), *Compliance*, cit., p. 39; Aguilera Gordillo, R., *Manual*, 2ª edición, cit., p. 407.

¹¹⁸⁶ Gómez-Jara Díez, C., *Compliance Penal*, cit., pp. 62 y 63; *passim*; el mismo, «*La culpabilidad...*», en VV.AA., *Tratado*, cit., pp. 194 y 195.

¹¹⁸⁷ Gómez-Jara Díez, C., «*La culpabilidad...*», en VV.AA., *Tratado*, cit., pp. 194 y 195.

¹¹⁸⁸ Sobre la distinción entre las funciones de vigilancia, supervisión o seguimiento del funcionamiento y el control de su cumplimiento, De la Mata Barranco, N.J., en Matallín Evangelio, A. (Dir.), *Compliance*, cit., p. 41.

¹¹⁸⁹ Véase sobre las funciones del órgano de *compliance* el apartado 5.1.2., UNE 19601:2017, cit., pp. 17 y 18.; Magro Servet, V., *Memento*, cit., p. 265 y ss.

administración, siempre es conveniente que este disponga, al menos, de asesoramiento técnico, interno o externo, en la materia¹¹⁹⁰.

3.1.1.3. Elusión fraudulenta del modelo de *compliance* por parte del autor del delito corporativo.

La tercera condición para determinar la *exención* de la responsabilidad penal de la persona jurídica en la primera vía de imputación exige que las personas físicas legalmente habilitadas en la letra a) hayan podido esquivar el modelo de *compliance* para cometer el delito y, específicamente, las medidas adoptadas para su prevención o reducción significativa del riesgo de su comisión. Se exime de responsabilidad penal de la empresa cuando el autor material del delito pudo eludir la aplicación de las medidas preventivas establecidas en el modelo de *compliance* para ejecutarlo¹¹⁹¹.

Es importante destacar que para que pueda operar la eximente no basta con emplear cualquier mecanismo de elusión por parte del directivo. Este debe presentar una entidad suficiente cifrada en el uso de un medio fraudulento. La mera elusión del modelo sin engaño solo alcanzaría a revelar su ineficacia o un diseño con carencias que afloran una flexibilidad en el cumplimiento normativo exponentes de un control inadecuado, permisivo o cómplice¹¹⁹². La elusión fraudulenta significa que, aunque los modelos de *compliance* estén adecuadamente implantados, los autores del delito consiguieron burlarlo con astucia o cualquier artimaña que permitiera ocultar sus actuaciones¹¹⁹³.

Por demás, de forma deductiva, la elusión fraudulenta del modelo solo puede predicarse de una comisión dolosa y no imprudente. Indudablemente, eludir fraudulentamente el modelo reclama conocimiento y voluntad por parte del autor del delito. Esto es, conocer el modelo y querer eludirlo mediante mecanismos fraudulentos para evitar ser detectado.

3.1.1.4. Omisión o ejercicio insuficiente de las funciones de supervisión, vigilancia y control por parte del órgano designado para la supervisión y cumplimiento el modelo de *compliance*.

La cuarta condición exigida para eximir de responsabilidad penal a la persona jurídica es que no se haya producido una omisión o ejercicio insuficiente de las funciones de supervisión vigilancia y control por el órgano de *compliance*. En realidad, esta condición es tributaria de las anteriores, pues el modelo tampoco podrá ser considerado eficaz si, a modo de cierre, el órgano de *compliance* no ha desplegado la diligencia debida en el ejercicio de las funciones de supervisión vigilancia y control que tiene encomendadas y a las que se ha hecho referencia *ut supra*. De nuevo se ubica en el epicentro al órgano que ostenta la función de *compliance*, pero ahora, referida a determinar si existió o no desatención o un desarrollo inadecuado de sus funciones¹¹⁹⁴.

¹¹⁹⁰ Véase Nieto Martín, A., «*La institucionalización del sistema de cumplimiento*», en el mismo / *et al.*; *Manual de cumplimiento penal*, cit., p. 188.

¹¹⁹¹ Fernández Teruelo, J.G., *Parámetros*, cit., p. 200.

¹¹⁹² González Cussac, J.L., *Responsabilidad penal*, cit., p. 190.

¹¹⁹³ Quintero Olivares, G., «*Art. 31 bis; art. 31 ter; art. 31 quáter; y art. 31 quinquies*», en Quintero Olivares G. (Dir.), *Comentarios al Código Penal español*, Tomo I, 2016, cit., p. 396 y ss.

¹¹⁹⁴ Aguilera Gordillo, R., *Manual*, 2ª edición, cit., p. 413.

No será suficiente para apreciar la eficacia que el órgano de administración adopte y ejecute un modelo de *compliance* idóneo objetivamente, ni que atribuya a un órgano especializado la supervisión de su funcionamiento y cumplimiento, ni que alguno de sus directivos cometa el delito eludiendo de forma fraudulenta el modelo. Es decir, para la superación del juicio de valoración no es suficiente la implantación de un modelo potencialmente eficaz o con eficacia en abstracto. Deberá comprobarse necesariamente que el órgano de *compliance* en el contexto en el que se produjo el delito ha actuado con la diligencia debida de control y supervisión exigida legal y normativamente¹¹⁹⁵. De ahí que, si el órgano de *compliance* omite o ejerce insuficientemente sus funciones, el modelo no habrá sido ejecutado con la eficacia que reclama el apartado 2, y en consecuencia necesaria, se habrá incumplido también alguno de los seis requisitos establecidos en el apartado 5¹¹⁹⁶.

De nuevo aquí se pone de relieve que la valoración respecto a la eficacia del modelo debe acotarse a las medidas concretas vinculadas a la prevención del delito enjuiciado. Lo que debe coherenciarse con el ejercicio de la *diligencia debida* del órgano de *compliance* respecto a tales medidas. Esto es, el juicio de valoración sobre la omisión o ejercicio insuficiente de las funciones de supervisión, vigilancia y control del órgano de *compliance* deberá focalizarse únicamente sobre las medidas implantadas que tuvieran como finalidad evitar o reducir significativamente el riesgo de comisión del delito en cuestión. No se tratará de una evaluación del nivel de funcionamiento en general del órgano, sino de su correcto o suficiente ejercicio respecto de la infracción cometida.

Por demás, la omisión o ejercicio insuficiente de las funciones de supervisión, vigilancia y control del órgano de *compliance* no tienen por qué ser dolosa para impedir apreciar la exención de responsabilidad penal. También tiene cabida la *imprudencia*, aunque no debería apreciarse aquella que pudiera revestir carácter leve o levísima de acuerdo con el criterio general del CP que niega relevancia a ese tipo de imprudencia (salvo algunos delitos leves contra la vida o integridad física)¹¹⁹⁷.

3.1.2. Cuando el delito hubiera sido cometido por las personas indicadas en la segunda vía de imputación penal del art. 31 bis 1 b) CP.

Como se ha referido líneas atrás, la cláusula de *exención* de responsabilidad penal alberga un doble nivel de eficacia. Puestos en relación los apartados 2 y 4 del art. 31 bis CP encontramos que, *ope legis*, las exigencias para exonerar a la persona jurídica en principio no son las mismas en las dos vías de imputación. Se configura un doble régimen de *exención* de responsabilidad que determina *prima facie* una laxación en las exigencias para alcanzar la exoneración cuando los delitos son cometidos por subordinados.

Frente a la regulación de las cuatro condiciones antes vistas para el caso de la primera vía de imputación, el apartado 4 del precepto prevé para la segunda únicamente que antes de la comisión

¹¹⁹⁵ González Cussac, J.L., *Responsabilidad penal*, cit., p. 192.

¹¹⁹⁶ Fernández Teruelo, J.G., *Parámetros*, cit., p. 201.

¹¹⁹⁷ Dopico Gómez-Aller, J., en VV.AA., *Memento*, cit., p. 364.

del delito la persona jurídica hubiera adoptado y ejecutado de forma eficaz un modelo de *compliance* que resulte adecuado para prevenir delitos de la naturaleza del que fue cometido o para reducir significativamente el riesgo de su comisión. Esto es, solo se exigiría para la exoneración la primera condición prevista para el caso de la primera vía de imputación. Sin embargo, de una exégesis global del art. 31 bis CP, especialmente del apartado 5 del precepto, se concluye de acuerdo con la doc. may. que esa laxación en las exigencias tiene un efecto restringido. La falta de regulación de las mismas condiciones para la exoneración en la primera y segunda vía quedaría suplida casi en su totalidad por la regulación expresa de los requisitos que deben contener los modelos de *compliance* en cualquiera de ellas. Aunque lo que no parece discutible es que en ambas vías de imputación no se exija legalmente la misma intensidad para alcanzar la exoneración¹¹⁹⁸.

En primer lugar, el requisito 4º del apartado 5 exige que el modelo de *compliance* imponga la obligación de «informar de posibles riesgos e incumplimientos al organismo encargado de vigilar el funcionamiento y observancia del modelo de prevención». Por tanto, la existencia de un órgano de *compliance* encargado de la supervisión del funcionamiento y cumplimiento del modelo al que puedan dirigirse los reportes de riesgos e incumplimientos resulta necesaria. Es decir, la exigencia de designación de un órgano de *compliance* (o en otro caso el órgano de administración que asume tales funciones) se deriva de los requisitos exigidos por el CP para la configuración del modelo¹¹⁹⁹.

En segundo lugar, respecto a la existencia de una «omisión o ejercicio insuficiente de sus funciones de supervisión, vigilancia y control por parte del órgano al que se refiere la condición 2ª», tal condición quedaría inserta en la propia exigencia de eficacia que imponen los apartados 2 y 4 del precepto. La omisión o ejercicio inadecuado de las funciones encomendadas al órgano de *compliance* determinará inequívocamente la ineficacia del modelo¹²⁰⁰. A consecuencia de ello, necesariamente se habrá incumplido alguno de los requisitos que configuran el modelo y que están expresamente establecidos en el apartado 5¹²⁰¹.

Por último, más discutible sería la exigencia de la condición 3ª del apartado 2 «los autores individuales han cometido el delito eludiendo fraudulentamente los modelos de organización y de prevención». En teoría la persona jurídica podría esquivar la responsabilidad penal por los delitos cometidos por subordinados acreditando que el modelo de *compliance* era adecuado. Sin exigencia legal alguna respecto a la acreditación de que aquellos actuaron de forma fraudulenta para eludirlo. Es decir, no es exigible a la persona jurídica para la exención de responsabilidad que pruebe que el subordinado burló fraudulentamente el modelo de control¹²⁰². No obstante, hay que matizar que desde un punto de vista práctico sí existe de algún modo tal exigencia y por tanto el efecto sería limitado. Sin perjuicio de las conductas imprudentes, difícilmente un modelo de

¹¹⁹⁸ En una posición más radical considerando que las exigencias del apartado 2 y 4 son marcadamente distintas, González Cussac, J.L., *Responsabilidad penal*, cit., p. 195 y ss.; Aguilera Gordillo, R., *Manual*, 2ª edición, cit., p. 417.

¹¹⁹⁹ Fernández Teruelo, J.G., *Parámetros*, cit., p. 202.

¹²⁰⁰ *Ibidem*, cit. 202.

¹²⁰¹ Cir. 1/2016, FGE, cit., p. 42.

¹²⁰² Cir. 1/2016, FGE, cit., p. 41.

compliance será considerado eficaz si puede ser burlado por los subordinados sin la concurrencia de una conducta que implique algún tipo de fraude o engaño. Esto es, o el modelo está mal diseñado y ejecutado (ineficaz) o los subordinados efectivamente desplegaron una conducta fraudulenta para eludirlo¹²⁰³.

3.2. Condiciones para la atenuación de la responsabilidad penal.

Ya expusimos que la acreditación parcial o defectuosa de las condiciones previstas para la exención de responsabilidad en cualquiera de los títulos de imputación descritos en el art. 31 bis 1 a) y b) CP no es inocua. También pueden desempeñar una función atenuadora de la eventual pena a imponer a la persona jurídica atendiendo a un doble criterio: material y temporal. Desde el prisma *material*, cuando las condiciones exigidas para apreciar la exención solo hayan sido objeto de acreditación parcial (apartado 2 y 4 del art. 31 bis CP). Y, desde el prisma *temporal*, cuando se hayan implementado las medidas dirigidas a prevenir y descubrir delitos en un momento posterior a la comisión de aquellos, pero antes del inicio del juicio oral (art. 31 quáter d) CP).

3.2.1. Acreditación parcial o defectuosa de las condiciones exigidas para la exención de responsabilidad penal del art. 31 bis 2 y 4 CP *in fine*.

El art. 31 bis 2 *in fine*, tras regular las condiciones para la *exención* de responsabilidad de la persona jurídica en el caso de que el delito se hubiera cometido por representantes o personas con facultades de decisión y control, establece que, si esas condiciones solamente pueden ser objeto de *acreditación parcial*, tal circunstancia será valorada como una atenuación de la pena. De la misma forma, y con el mismo alcance, en el apartado 4 se recoge una cláusula similar para los casos en los que el delito fue cometido por subordinados.

Únicamente destacar en este punto que la fórmula «*acreditación parcial*» utilizada en el precepto podría no ser acertada. Desde dos prismas distintos cabe interpretarse tal expresión. De un lado, estaría relacionada con el plano procesal y la mayor o menor capacidad probatoria respecto de las condiciones exigidas en el proceso penal. De otro, tendría que ver con nivel o grado de diligencia desplegada en la prevención de delitos. En mi opinión, el legislador más bien parece referirse a la segunda. Si la diligencia desplegada en la prevención o reducción del riesgo de comisión de delitos no ha sido absoluta sino parcial, tal circunstancia no podrá determinar la exención de la responsabilidad, sino solamente su atenuación. Circunstancia que, sin lugar a duda, no guardaría relación alguna con el hecho de probar plena o parcialmente las condiciones exigidas para la exención en el proceso penal¹²⁰⁴.

3.2.2. Implementación de medidas eficaces para prevenir y descubrir delitos del art. 31 quáter d) CP.

Por su parte el art. 31 quáter d) CP establece como circunstancia atenuante haber establecido, con posterioridad a la comisión del delito, pero antes del comienzo del juicio oral, medidas eficaces

¹²⁰³ Fernández Teruelo, J.G., *Parámetros*, cit., p. 202; Cir. 1/2016, FGE, cit., p. 42.

¹²⁰⁴ En sentido parecido, Dopico Gómez-Aller, J., en VV.AA., *Memento*, cit., cit., p. 160; Fernández Teruelo, J.G., *Parámetros*, cit., p. 205.

para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro pudieran cometerse con los medios o bajo la cobertura de la persona jurídica. Se trata de una circunstancia atenuante con función promocional dirigida a premiar a la persona jurídica que tras la comisión de un delito decida implementar medidas que tengan por finalidad evitar y detectar la comisión de delitos futuros¹²⁰⁵.

Este precepto exige una atención especial, pues en la doctrina no hay muchas referencias a la problemática que a mi juicio presenta. Se ha venido sosteniendo la idea de modelos de *compliance ex ante* (eximentes/atenuantes) y *ex post* (solo atenuantes) en la regulación actual de los art. 31 bis y quáter CP. Pero lo cierto es que, de una lectura conjunta y detenida de ambos preceptos surgen serias dudas al respecto. Sin ser exhaustivo, al menos cuatro cuestiones problemáticas podrían extraerse: i) la distinción terminológica que mantiene el legislador respecto al concepto de modelos de organización y gestión del art. 31 bis CP y las medidas eficaces para prevenir y descubrir delitos del art. 31 quáter d) CP; ii) La no exigencia legal de los requisitos del art. 31 bis 5 CP en las medidas para prevenir delitos a que se refiere el art. 31 quáter d) CP); iii) el diferente alcance práctico de los modelos de *compliance* y las medidas para prevenir y descubrir delitos; iv) el diferente efecto penológico previsto para los modelos de *compliance* y las medidas para prevenir y descubrir delitos.

En cuanto a la primera, el legislador en la reforma de 2015 no armoniza las expresiones «*modelos de organización y gestión*» del art. 31 bis 2 y 4 CP y las «*medidas eficaces*» del art. 31 quáter d) CP. La interpretación mayoritaria aboga por una equivalencia de los términos, sin embargo, otras opciones podrían ser plausibles. En efecto, mientras que el término «*modelos de organización y gestión*» se referiría más a un sistema complejo con el que la persona jurídica se autogestiona, integrado como mínimo por los requisitos exigidos en el art. 31 bis 5 CP. La referencia a «*medidas eficaces*», más bien parecería constituir determinadas actuaciones que estarían incluidas en el propio modelo de *compliance*. Medidas más concretas e individualizadas que, sin llegar a configurarse como un sistema de autogestión *per se*, tienen por finalidad la prevención y detección de delitos. Si ambas expresiones fueran idénticas en contenido y significado, hubiera bastado con que el legislador empleara la misma terminología en ambos casos para armonizar la regulación y zanjar las dudas. Lo cierto es que la *voluntas legis* no fue esa y puesta en conexión esta cuestión con las que seguidamente se verán podría sugerir una distinción material y no solo formal de ambos términos.

La segunda es que a diferencia de lo previsto en el art. 31 bis 5 CP que exige que los modelos de *compliance* de los apartados 2, 1ª y 4 del precepto cumplan los 6 requisitos que se establecen, tal exigencia no ha sido prevista para el caso de las medidas para prevenir y descubrir delitos del art. 31 quáter d) CP. Una nueva distinción *ex lege* que podría suponer una divergencia en cuanto al nivel de exigencia en uno y otro caso. De ahí que pueda plantearse que la exigencia para apreciar la atenuante cuando las medidas se han implantado después de la comisión del delito deba ser necesariamente menor que cuando se trata de los modelos implantados antes de la comisión de aquel. Operaría el principio de legalidad como límite a una exigencia de requisitos simétrica.

La tercera cuestión es que un modelo de *compliance* es algo más que medidas idóneas para prevenir y descubrir delitos. No solo porque el propio el apartado 2, 1ª así lo refiera cuando hace referencia a modelos de organización y gestión «*que incluyen las medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir delitos*». Sino porque, efectivamente, en el plano material, un modelo de

¹²⁰⁵ Dopico Gómez-Aller, J., en VV.AA., *Derecho penal económico*, cit., p. 159.

compliance abarca muchos más elementos y factores al margen de las medidas específicas para prevenir y descubrir delitos que, lógicamente, están incluidas en aquel.

Por último, el efecto penológico previsto para los modelos de organización y gestión del art. 31 bis y las medidas para prevenir y descubrir delitos del art. 31 quáter CP también plantearía problemas. Partiendo de la equivalencia *modelos-medidas* que se propugna en la doctrina, no parece razonable, o proporcional si se prefiere, exigir en ambos casos el cumplimiento de todos los requisitos del apartado 5 del art. 31 bis CP para eximir de responsabilidad penal cuando el modelo se implementó antes del hecho delictivo (exención de responsabilidad penal) que para rebajar la pena a su mitad inferior cuando se estableció después de aquel (atenuante ordinaria del art. 66.1.1ª CP). Esto es, una exigencia idéntica para la apreciación del beneficio penológico con una llamativa desproporción de sus efectos en uno y otro caso. A contrario, con la literalidad del art. 31 quáter d) CP y la no exigencia legal de los requisitos del art. 31 bis 5 CP, podría defenderse como argumento añadido una exigencia de menor intensidad para apreciar la atenuante simple.

Salvo que, efectivamente, la *voluntas legis* haya sido la no armonización entre el art. 31 bis y el 31 quáter d) CP, no parece demasiado aventurado vaticinar que en el futuro el legislador introduzca una modificación del art. 31 quáter d) CP que cohoneste con mejor técnica ambos preceptos. Quizá la modificación que reclamaba cuando se reguló en 2015 el contenido y requisitos que debían tener los modelos de *compliance*.

4. Fundamento y contenido del modelo de *compliance* en el Código Penal.

En el Derecho penal español, y en el de otros ordenamientos jurídico penales de nuestro entorno, viene produciéndose un fenómeno incipiente, cual es la remisión directa de los textos penales a normas de *soft law* para la completitud de determinados elementos de carácter penal. Hasta tal punto, que en ocasiones se deja en manos de terceros particulares, privados, la delimitación de elementos de carácter penal que incluso pueden llegar a determinar la existencia o no de responsabilidad penal. Ejemplo de lo anterior es la responsabilidad penal de las personas jurídicas y los modelos de *compliance* constituidos en eximentes o atenuantes de la responsabilidad de aquellas¹²⁰⁶.

En efecto, el art. 31 bis, apartado 5 CP dispone que los modelos de *compliance* a los que se refiere la condición 1ª de los apartados 2 y 4 deben cumplir determinados requisitos en concreto. De esa forma, el precepto determina cuales son los elementos fundamentales del modelo de *compliance* que permiten a la persona jurídica acreditar su diligencia en el ámbito de la prevención y detección penal y que debe implementar con eficacia para beneficiarse de la exención de responsabilidad penal. O, en todo caso, atenuar la pena que eventualmente podría imponérsele por la comisión de delitos. Sin embargo, el texto legal es parco en su contenido a la hora de desarrollar tales elementos y se limita únicamente a enunciarlos¹²⁰⁷. Por ello, se opta para su completitud acudir al

¹²⁰⁶ Véase Rodríguez Vázquez, V., «*Democracia, sistemas de control y Derecho Penal. Aproximación al fenómeno del soft law y de la externalización de los deberes de control a través de los compliance programs*», *RECPC*, nº 22, 2020, p. 8 y ss.

¹²⁰⁷ Algún sector de la doctrina vaticina que en el futuro el Legislador español irá introduciendo ulteriores elementos que, en la actualidad, se pueden englobar dentro del «paraguas» de la eficacia del modelo, pero

fenómeno de la estandarización (*standardization*)¹²⁰⁸, y, en este caso particular, al estándar nacional UNE 19601 sobre *compliance* penal¹²⁰⁹. Norma que se erige en la actualidad como referente, y que, en palabras de FERNÁNDEZ TERUELO¹²¹⁰, pretende establecer las buenas prácticas en materia de gestión de cumplimiento, ayudar a la gestión de, entre otros riesgos, el penal y proporcionar orientación para establecer, desarrollar, implementar, evaluar, mantener y mejorar un sistema de gestión de *compliance* eficaz y que genere respuesta por parte de la empresa.

Los requisitos en particular establecidos en el apartado 5 que deben cumplir los modelos de *compliance* son los que seguidamente se relacionan:

- «1.º Identificarán las actividades en cuyo ámbito puedan ser cometidos los delitos que deben ser prevenidos.
- 2.º Establecerán los protocolos o procedimientos que concreten el proceso de formación de la voluntad de la persona jurídica, de adopción de decisiones y de ejecución de las mismas con relación a aquéllos.
- 3.º Dispondrán de modelos de gestión de los recursos financieros adecuados para impedir la comisión de los delitos que deben ser prevenidos.
- 4.º Impondrán la obligación de informar de posibles riesgos e incumplimientos al organismo encargado de vigilar el funcionamiento y observancia del modelo de prevención.
- 5.º Establecerán un sistema disciplinario que sancione adecuadamente el incumplimiento de las medidas que establezca el modelo.
- 6.º Realizarán una verificación periódica del modelo y de su eventual modificación cuando se pongan de manifiesto infracciones relevantes de sus disposiciones, o cuando se produzcan cambios

que resulta conveniente que sean especificados claramente por la norma en aras de la seguridad jurídica, Gómez-Jara Díez, C., *Compliance Penal*, cit., p. 81.

¹²⁰⁸ La normalización o estandarización encuentra su origen a inicios del siglo XX cuando, en el sector industrial, surge la necesidad de unificar procesos productivos a través de especificaciones técnicas aplicables, de forma voluntaria, por todos los agentes en una determinada área de mercado. Precisamente se observó que aquella unificación mejoraba la producción e impulsaba el comercio de los productos unificados. En el año 1946, delegados de 25 países se reunieron, en el Instituto de Ingenieros Civiles de Londres, y adoptaron la decisión de fundar una nueva organización internacional para facilitar la coordinación internacional y la unificación de estándares industriales. En 1947 fue formalmente constituida la *International Standar Organization* (ISO) con 67 comités técnicos (grupos de expertos centrados en un tema específico) encargada de desarrollar estándares internacionales de carácter voluntario que favorecen la innovación y la mejora el mercado global, siendo cada uno de sus miembros el principal organismo de normalización en sus respectivos países. En España, el inicio de la normalización se remonta a mediados de la década de los años cuarenta. Tras finalizar la Segunda Guerra Mundial, el *Centro de Superior de Investigaciones Científicas* (CSIC) creó el *Instituto de Racionalización y Normalización* (IRANOR) como organismo público encargado de la confección de los primeros estándares nacionales denominados normas UNE (una norma española). De conformidad con el art. 5 del Real Decreto 1614/1985, de 1 de agosto, por el que se ordenan las actividades de normalización y certificación, en fecha 26 de febrero de 1986 y por orden del Ministerio de Industria y Energía, la *Asociación Española de Normalización y Certificación* (AENOR) fue reconocida como la única entidad competente para desarrollar las tareas de normalización y certificación en España, sustituyendo a la antigua IRANOR en la tarea de adaptar el modelo de normalización español al resto de países, Cfr. Anaya Martín, F., «La estandarización de los sistemas de gestión de *compliance* en materia penal», en Martín Fernández, J. / Santana Lorenzo, M. (Coords.), *La prevención*, cit., pp. 45-46.

¹²⁰⁹ UNE 19601: Sistemas de gestión de *compliance* penal. Requisitos con orientación para su uso.

¹²¹⁰ Fernández Teruelo, J.G., *Parámetros*, cit., p. 206.

en la organización, en la estructura de control o en la actividad desarrollada que los hagan necesarios».

Debe indicarse que estos requisitos que regula el CP están alejados en cierto modo de los estándares nacionales e internacionales en la materia. Tan es así que precisamente la *formación*, uno de los elementos basales de los modelos de *compliance*, no se ha establecido expresamente. En efecto, la formación inicial y continua en materia de *compliance* dirigida tanto a directivos como a subordinados de la empresa no ha sido regulada y, sin embargo, existe un amplio consenso internacional sobre la relevancia en esta materia de tal elemento. No obstante, podría entenderse inserto en el alcance del término *eficacia* del modelo (art. 31 bis 2 CP) o en el de *eficazmente* (art. 31 bis 4 CP) como sugieren algunos autores, al no ser posible comprender un modelo de *compliance* eficaz si no se ha proporcionado la formación adecuada a las personas que están sometidas a su cumplimiento¹²¹¹.

4.1. Identificación de las actividades en cuyo ámbito pueden ser cometidos los delitos que deben ser prevenidos.

El primero de los requisitos exigidos en el apartado 5 del art. 31 bis CP que deben ser observados por los modelos de *compliance* es que estos «*identificarán las actividades en cuyo ámbito puedan ser cometidos los delitos que deben ser prevenidos*». Convengo con GÓMEZ-JARA¹²¹² en que este primer requisito de los modelos de *compliance* que establece el CP puede resultar un tanto confuso si se observa de forma aislada. Para una mejor comprensión de este elemento conviene ponerlo en conexión con lo establecido en el art. 31 bis 2, 1ª, cuando se especifica que tales modelos deben incluir medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir delitos de la misma naturaleza o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión. Así es que, deben identificarse las actividades en las que pueden ser cometidos los delitos y seguidamente establecer medidas de vigilancia y control que prevengan o disminuyan significativamente el riesgo de materialización. De una lectura conjunta de los apartados referidos, puede inferirse la conocida tríada que configura la *evaluación del riesgo* para adoptar medidas de disminución significativa del riesgo penal¹²¹³: *identificación-análisis-valoración*. Se trata en definitiva de la conocida «*gestión de riesgo*» (*risk management*) en la que tras la «*evaluación del riesgo*» (*risk assessment*) se lleva a cabo el «*tratamiento del riesgo*» (*risk treatment*) para alcanzar los objetivos de reducción del mismo dentro de los límites de la esfera permitida¹²¹⁴. Se requiere por tanto de una metodología sistemática que permita la evaluación y gestión de los riesgos penales que traen origen en el desarrollo de las actividades de la empresa. Es decir, se deben identificar las actividades donde puede existir el riesgo de comisión de delitos para, seguidamente, determinar

¹²¹¹ Gómez-Jara Díez, C., *Compliance Penal*, cit., pp. 80 y 81.

¹²¹² Gómez-Jara Díez, C., *Compliance Penal*, cit., p. 81.

¹²¹³ La UNE 19601 define el *riesgo penal* en su apartado 3.29 de la siguiente forma: «*Riesgo (3.28) relacionado con el desarrollo de conductas que pudieran ser constitutivas de delito, según el régimen de responsabilidad penal de las personas jurídicas establecido en el Código Penal español o, en caso de entidades carentes de personalidad jurídica, con el régimen de consecuencias accesorias establecido en el mismo texto legal*».

¹²¹⁴ Magro Servet, V., *Memento*, cit., p. 297; Gómez-Jara Díez, C., *Compliance Penal*, cit., p. 82.

las medidas de vigilancia y control que prevengan o reduzcan significativamente su materialización¹²¹⁵.

Ya se ha referido que tras la reforma del CP en 2015 y con el objetivo de crear una herramienta normalizada para la gestión y prevención de delitos, se desarrolló la norma UNE 19601:2017 de Sistemas de Gestión de Compliance Penal. Una norma de referencia para la completitud de los requisitos establecidos en el apartado 5 del art. 31 bis CP, cuya finalidad consiste en plasmar las buenas prácticas en materia de cumplimiento normativo y servir de apoyo a la gestión de los riesgos en general y los de índole penal en particular.

Para este primer requisito, de acuerdo con lo establecido en el apartado 6.2 de la norma en relación con el 5.4 de la ISO 31000:2018 la organización deberá llevar a cabo un análisis que tenga por objetivo identificar las actividades en cuyo ámbito pueden materializarse los riesgos penales que deben ser prevenidos. Es la conocida *gestión del riesgo (risk assesment)* y las fases que tradicionalmente la componen: identificación; análisis y evaluación, precedida por el establecimiento del contexto de riesgo y seguida por el tratamiento del riesgo. En este proceso se llevan a cabo: i) la determinación del *contexto de riesgo*, interno y externo, que afecta a la organización; ii) la *identificación* de los riesgos que existen, cuyo propósito es encontrar, reconocer y describir los riesgos que pueden ayudar o impedir a una organización lograr sus objetivos considerando determinados factores como: las fuentes de riesgo tangibles e intangibles; las causas y eventos; las amenazas y las oportunidades; las vulnerabilidades y capacidades; los cambios en los contextos interno y externo; los indicadores de riesgo emergente; la naturaleza y el valor de los activos y los recursos; las consecuencias y sus impactos en los objetivos; las limitaciones de conocimiento y la confiabilidad de la información; los factores relacionados con el tiempo; los sesgos, los supuestos y las creencias de las personas involucradas; iii) el *análisis* de los riesgos cuyo propósito es comprender la naturaleza del riesgo y sus características incluyendo, cuando sea apropiado, el nivel del riesgo. Implica una consideración detallada de incertidumbres, fuentes de riesgo, consecuencias, probabilidades, eventos, escenarios, controles y su eficacia; iii) la *evaluación* de los riesgos tiene por finalidad apoyar a la toma de decisiones e implica la comparación de los resultados del análisis del riesgo con los criterios del riesgo establecidos para determinar cuándo se requiere una acción adicional respecto a los riesgos; v) Finalmente, se considera la necesidad de *tratamiento* de los riesgos impulsando las medidas de control acordes con los resultados obtenidos en el proceso de análisis. Implica un proceso iterativo de formular y seleccionar opciones para el tratamiento del riesgo; planificar e implementar el tratamiento del riesgo; evaluar la eficacia de ese tratamiento; decidir si el riesgo residual es aceptable, o en caso contrario, efectuar tratamiento adicional¹²¹⁶.

4.2. Establecimiento de protocolos o procedimientos que concreten el proceso de formación de la voluntad de la persona jurídica, de toma de decisiones y su ejecución.

El segundo requisito previsto en el apartado 5 es que los modelos de *compliance* «establecerán los protocolos o procedimientos que concreten el proceso de formación de la voluntad de la

¹²¹⁵ Gómez-Jara Díez, C., *Compliance Penal*, cit., p. 81 y ss.; Aguilera Gordillo, R, *Manual*, 2ª edición, cit., pp. 530-554.

¹²¹⁶ Apartado 6.2 de la UNE 19601:2017, cit., p. 21 y ss. en relación con el apartado 5.4 de la ISO 31000:2018, Gestión del riesgo. Directrices, p. 23 y ss.

persona jurídica, de adopción de decisiones y de ejecución de las mismas con relación a aquellos». Estos protocolos se encuentran vinculados con la actuación *en representación o por cuenta* de la persona jurídica de directivos y subordinados. A través de ellos podrá delimitarse la actuación de estos sujetos permitiendo conocer si aquella fue a título *individual* por no cumplirlos o a título *corporativo* por expresar la voluntad de la organización. Asimismo, también permitirá identificar quienes son los que deben intervenir en la toma de decisiones corporativas, quienes tuvieron relación con aquellas decisiones que desembocaron en la comisión del delito y quienes son individualmente responsables de ello¹²¹⁷.

En ese sentido, la UNE 19601 establece específicamente en el apartado 5.1.1. g) que el órgano de gobierno deberá asegurar que se establecen los procedimientos que concreten el proceso de formación de la voluntad de la organización, de toma de decisiones y de ejecución de las mismas promoviendo una cultura de *compliance* que garantice altos estándares éticos de comportamiento. Como puede apreciarse, acoge la formulación hecha en el art. 31 bis CP, añadiendo adicionalmente el elemento nuclear de los modelos de *compliance*: la cultura de *compliance* en la organización. Para un adecuado cumplimiento del requisito, lo anterior hay que ponerlo en conexión a su vez con el apartado 8.1 de la norma donde se regula la planificación y control operacional de la organización¹²¹⁸.

Para dar cumplimiento a este requisito, se deben incorporar unos criterios en la toma de decisiones dirigidos a garantizar un estándar ético en todas las cuestiones que puedan tener contacto con las conductas delictivas identificadas en el análisis de riesgos. Entre otros objetivos, será imprescindible exponer las eventuales consecuencias delictivas de una determinada actuación, establecer un sistema documental informativo que recoja por escrito la toma de decisiones y el proceso seguido, fijar pautas que permitan colectivizar las decisiones o que exijan la autorización de personas con competencias relevantes en la sociedad¹²¹⁹.

4.3. Creación de modelos de gestión de los recursos financieros adecuados para impedir la comisión de los delitos que deben ser prevenidos.

El tercer requisito exigido en el apartado 5 del precepto es que los modelos de *compliance* «dispondrán de modelos de gestión de los recursos financieros adecuados para impedir la comisión de los delitos que deben ser prevenidos». Lo que implica necesariamente el diseño e implementación de determinados procesos, políticas o procedimientos que permitan destinar y gestionar los recursos necesarios a la función de *compliance* para evitar la comisión de delitos en la organización. Podría decirse que la formulación de este requisito presenta una doble vertiente: de un lado, la *dotación* de recursos y; de otro el *control y gestión* de los recursos¹²²⁰.

¹²¹⁷ Gómez-Jara Díez, C., *Compliance Penal*, cit., pp. 92 y 93; Aguilera Gordillo, R., *Manual*, 2ª edición, cit., p. 555 y ss.

¹²¹⁸ UNE 19601:2017, apartados 5 y 8, cit. p 16 y ss. y 28 y ss. respectivamente.

¹²¹⁹ Fernández Teruelo, J.G., *Parámetros*, cit., p. 202; Cir. 1/2016, FGE, cit., p. 208.

¹²²⁰ Gómez-Jara Díez, C., *Compliance Penal*, cit., pp. 94-99.

Los modelos de *compliance* requieren para su implementación y correcto funcionamiento determinados recursos de la organización de diversos tipos. En ese sentido, la UNE 19601:2017 en su apartado 7.2 establece expresamente que la organización debe determinar y proporcionar los recursos necesarios para la adopción, implementación, mantenimiento y mejora continua del modelo de *compliance*. Una obligación que recae en el órgano de administración quien deberá dotar al sistema de gestión de *compliance* y en concreto al órgano de *compliance* de aquellos que sean necesarios y suficientes para su funcionamiento eficaz. Por su parte, dichos recursos incluirán al menos los financieros, tecnológicos y humanos, así como el acceso, en su caso, a asesoramiento externo.

4.4. Imposición de la obligación de informar de posibles riesgos e incumplimientos al órgano encargado de vigilar el funcionamiento y observancia del modelo.

El cuarto requisito exigido en el apartado 5 del precepto es que los modelos de *compliance* «impondrán la obligación de informar de posibles riesgos e incumplimientos al organismo encargado de vigilar el funcionamiento y observancia del modelo de prevención». Se trata de una obligación de comunicación de contingencias e incumplimientos al organismo encargado de vigilar el funcionamiento y observancia del modelo que afecta a todos los miembros de la persona jurídica. Tanto a directivos como a subordinados, incluso, terceras partes interesadas¹²²¹.

Existe consenso en que este elemento contiene una referencia clara a lo que en materia de *compliance* se denomina sistema de *whistleblowing*, o en otra terminología, canal de denuncia, de alerta o ético. A través del establecimiento de obligaciones de denuncia (contractuales o no), se permite descubrir comportamientos irregulares o ilícitos que pueden llegar a desembocar en comportamientos delictivos que, de otra forma, permanecerían ocultos¹²²². En este sentido, ya la STS nº 35/2020, de 6 de febrero¹²²³, resalta la importancia de estos canales para prevenir y descubrir delitos y pone en contexto actual su regulación cuando refiere que:

«Importancia tiene la denuncia llevada a cabo y en la que, con la inexistencia de un programa de cumplimiento normativo interno, sí que resulta notablemente interesante que en el periodo de los hechos probados se lleve a cabo una mecánica de actuación ad intra en el seno de la empresa que ha sido recientemente regulada en el denominado "canal de denuncias interno" o, también denominado Whistleblowing, y que ha sido incluido en la reciente Directiva (UE) 2019/1937 (LCEur 2019, 1855) del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2019, relativa a la protección de las personas que informen sobre infracciones del Derecho de la Unión.

En efecto, se hace constar en esta Directiva comunitaria que los canales de denuncia deben permitir que las personas denuncien por escrito y que lo puedan hacer por correo, a través de un buzón físico destinado a recoger denuncias o a través de una plataforma en línea, ya sea en la intranet o

¹²²¹ Aguilera Gordillo, R, *Manual*, 2ª edición, cit., p. 578.

¹²²² Véase al respecto en la doctrina española, entre otros, Gómez Martín, V., «*Compliance y derechos de los trabajadores*», en VVAA, *Responsabilidad de la empresa y compliance: programas de prevención, detección y reacción penal*, 2014, p. 421 y ss.; Ragués I Vallès, R.; «*Los procedimientos de denuncia como medida de prevención de los delitos de empresa*», en Montaner Fernández. R. (Coord.) / Silva Sánchez, J.M. (Dir.), *Criminalidad de empresa*, cit., p. 161 y ss.; Magro Servet, V., «*¿Por qué es recomendable un canal de denuncias interno en la empresa?*», *DLL*, nº 9586, 2020.

¹²²³ STS nº 35/2020, de 6 de febrero (FJ 2).

en internet, o que denuncien verbalmente, por línea de atención telefónica o a través de otro sistema de mensajería vocal, o ambos.... Los procedimientos de denuncia interna deben permitir a entidades jurídicas del sector privado recibir e investigar con total confidencialidad denuncias de los trabajadores de la entidad y de sus filiales (en lo sucesivo, «grupo»), pero también, en la medida de lo posible, de cualquiera de los agentes y proveedores del grupo y de cualquier persona que acceda a la información a través de sus actividades laborales relacionadas con la entidad y el grupo¹²²⁴.

Sobre esta necesidad de implantar estos canales de denuncia, y que se vio en este caso con una alta eficacia al constituir el arranque de la investigación como "notitia criminis" se recoge por la doctrina a este respecto que la Directiva se justifica en la constatación de que los informantes, o denunciadores, son el cauce más importante para descubrir delitos de fraude cometidos en el seno de organizaciones; y la principal razón por la que personas que tienen conocimiento de prácticas delictivas en su empresa, o entidad pública, no proceden a denunciar, es fundamentalmente porque no se sienten suficientemente protegidos contra posibles represalias provenientes del ente cuyas infracciones denuncia.»

En definitiva, se busca reforzar la protección del whistleblower y el ejercicio de su derecho a la libertad de expresión e información reconocida en el art. 10 CEDH (RCL 1999, 1190, 1572) y 11 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE, y con ello incrementar su actuación en el descubrimiento de prácticas ilícitas o delictivas, como en este caso se llevó a cabo y propició la debida investigación policial y descubrimiento de los hechos. Debe destacarse, en consecuencia, que la implantación de este canal de denuncias, forma parte integrante de las necesidades a las que antes hemos hecho referencia del programa de cumplimiento normativo, ya que con el canal de denuncias quien pretenda, o planee, llevar a cabo irregularidades conocerá que desde su entorno más directo puede producirse una denuncia anónima que determinará la apertura de una investigación que cercene de inmediato la misma».

Siguiendo la correlación trazada en la explicación de los elementos del modelo de *compliance*, sin llegar a hacer referencia a la configuración que deben tener los canales de comunicación, la UNE 19601:2017 establece como obligación de la organización implantar procedimientos dirigidos a: i) facilitar canales de comunicación con la finalidad de que los miembros de la organización y terceros comuniquen de buena fe aquellas circunstancias que puedan suponer la materialización de un riesgo penal, así como los incumplimientos o irregularidades del modelo de *compliance*; ii) garantizar la confidencialidad de la información comunicada y el anonimato del comunicante permitiendo que las comunicaciones puedan hacerse de forma anónima o confidencial. Para lo cual deberá desarrollar una regulación protectora del denunciante que permita informar sobre incumplimientos con las garantías y protección adecuada; iv) garantizar que ningún miembro de la organización o terceros es objeto de represalias, discriminación o sanción disciplinaria por comunicar de buena fe información relativa hechos ilícitos, delictivos o de incumplimiento; v) garantizar la difusión y conocimiento por parte de todos los miembros de la empresa y terceros de los canales de comunicación habilitados; vi) fomentar el uso de los canales de comunicación y facilitar la formación y asesoramiento adecuado a las personas que potencialmente puedan ser usuarios del canal¹²²⁵.

¹²²⁴ El 4 de marzo de 2022, el Gobierno español aprobó el «Anteproyecto de Ley reguladora de la protección de las personas que informen sobre infracciones normativas y de lucha contra la corrupción», por la que se transpone la Directiva (UE) 2019/1937 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2019, relativa a la protección de las personas que informen sobre infracciones del Derecho de la Unión.

¹²²⁵ Véase UNE 19601:2017, cit., pp. 17, 19, 25, 31.

Por último, la organización debe implementar procedimientos que tengan por finalidad asegurar la investigación de todas las comunicaciones recibidas y la adecuada respuesta frente a los resultados alcanzados en aquella. En efecto, la organización deberá adoptar las medidas adecuadas y proporcionadas para verificar la información contenida en las comunicaciones, garantizando que se dispone de recursos con capacidad, autonomía e independencia para realizar las investigaciones pertinentes, recabar la colaboración de las distintas áreas de la organización, proteger los derechos del denunciante y denunciado y mantener informado del estado de la investigación el órgano de *compliance*¹²²⁶.

4.5. Establecimiento de un sistema disciplinario que sancione adecuadamente los incumplimientos de las medidas que establezca el modelo.

El cuarto requisito que deben cumplir los modelos de *compliance* es que «establecerán un sistema disciplinario que sancione adecuadamente el incumplimiento de las medidas que establezca el modelo». El legislador traslada al CP la lógica que impera en la vigencia y cumplimiento de cualquier norma jurídico-pública o jurídico-privada: la sanción como amenaza frente al incumplimiento. Es decir, se exige, para el caso de que las medidas del modelo de *compliance* sean incumplidas, el establecimiento de un sistema disciplinario para la adopción de sanciones adecuadas al sujeto infractor como forma de reafirmar la vigencia del modelo y como instrumento de disuasión frente a incumplimientos. No solo deberá contener una clasificación de infracciones y sanciones, sino que, al mismo tiempo, deberá articularse un procedimiento sancionador a través del cual se determine la existencia de la infracción y la adopción de la sanción que corresponda¹²²⁷. De contrario, sin la infracción de las medidas no comporta ninguna consecuencia negativa a modo de sanción difícilmente podrá predicarse la efectividad del modelo¹²²⁸.

La norma UNE 19601:2017 hace referencia expresa en varios pasajes del texto a las medidas disciplinarias que deben adoptarse en caso de incumplimientos¹²²⁹. En su apartado 7.1. establece como elemento clave de una *cultura de compliance* la adopción de medidas disciplinarias rápidas y proporcionadas en caso de incumplimientos respecto de la política de *compliance* penal o el resto del modelo de *compliance*. Por su parte, el apartado 7.3.2.1.d. respecto a los procedimientos de *diligencia debida* que la organización debe establecer, implementar y mantener actualizados en relación con los miembros que la componen, prevé que aquellos deberán estar dirigidos a adoptar las acciones disciplinarias proporcionadas contra los miembros de la organización que incumplan los requisitos derivados de la política de *compliance* penal o el resto de los elementos del modelo de *compliance*. Finalmente, de acuerdo con el apartado 5.2.k de la norma resulta fundamental que en la propia *política de compliance* de la organización se ponga de manifiesto de forma clara y sin ambages las consecuencias de no cumplir con los requisitos tanto de la propia política como cualquier otro elemento que configura el modelo de *compliance*.

¹²²⁶ Véase UNE 19601:2017, cit., pp. 31 y 32.

¹²²⁷ Aguilera Gordillo, R, *Manual*, 2ª edición, cit., p. 626.

¹²²⁸ Gómez-Jara Díez, C., *Compliance Penal*, cit., p. 107.

¹²²⁹ Véase UNE 19601:2017, cit., apartado 7.1., p. 23, apartado 7.3.2.1.d., p. 25 y apartado 5.2.k., p. 20.

4.6. Obligación de establecer una planificación para la verificación periódica y actualización del modelo.

El último requisito que deben cumplir los modelos de *compliance* exigido en el apartado 5 del art. 31 bis CP es que aquellos «realizarán una verificación periódica del modelo y de su eventual modificación cuando se pongan de manifiesto infracciones relevantes de sus disposiciones, o cuando se produzcan cambios en la organización, en la estructura de control o en la actividad desarrollada que los hagan necesarios». La verificación y actualización del modelo es fundamental para determinar su eficacia, por lo que revisar su cumplimiento, monitorizar el funcionamiento de los controles o la evaluación periódica de su efectividad resulta del todo necesario. Adicionalmente, en la misma medida que la estructura, organización y desarrollo de la actividad de la empresa no son estáticos, tampoco puede serlo el modelo de *compliance*. Por ello, deberá ajustarse siempre a la realidad que presente aquella teniendo en cuenta todas las circunstancias coyunturales que le afecten en cada momento para cubrir adecuadamente los riesgos reales que la amenazan. Especialmente, deberá revisarse y actualizarse: siempre que se hayan producido infracciones relevantes en sus disposiciones, tanto si culminaron con sanción para la organización como si no; cuando se produzcan cambios normativos o jurisprudenciales que exijan su adaptación, o; cuando se hayan producido cambios en la organización, en su estructura de control o en la actividad desarrollada que motiven su actualización¹²³⁰.

Por lo que respecta a la UNE 19601:2017, la norma hace especial incidencia en la revisión y adecuada actualización del modelo de *compliance*. En el apartado 9 destinado a la «evaluación del desempeño» adopta un sistema de *triple revisión* que abarca: i) la revisión por el *órgano de compliance*, que incluye la evaluación periódica sobre la adecuación del modelo para gestionar los riesgos de forma eficaz y para comprobar si está eficazmente implementado (apartado 9.3); ii) la revisión por la *alta dirección*, que deberá llevarla a cabo en intervalos de tiempo planificados teniendo como base la información facilitada por el *órgano de compliance* sobre la adecuación e implementación del modelo, incluyendo los resultados de las investigaciones y auditorías que se hubieran realizado (apartado 9.4), y; iii) la revisión por el *órgano de gobierno*, que deberá encargarse de examinar periódicamente el modelo con base en la información proporcionada por el *órgano de compliance*, la alta dirección y cualquier otra información que el propio *órgano de gobierno* pueda solicitar u obtener¹²³¹.

Hay que destacar que, aunque cada uno de estos *órganos* cumple con una función revisora distinta, la acción coordinada de los tres permitirá garantizar la eficacia real del modelo de *compliance*.

5. Afinidad existente entre el modelo de *compliance* tributario y el modelo de *compliance* penal: dos caras de la misma moneda.

Actualmente, en el marco del cumplimiento normativo y la estandarización cohabitan dos modelos de *compliance* distintos, tributario y penal, que necesariamente se encuentran vinculados entre sí, y que, en cierto modo, están condenados a entenderse. El nexo entre ellos no es, ni más ni menos, que los delitos contra la Hacienda Pública y su naturaleza de norma penal *in albis*. En

¹²³⁰ Gómez-Jara Díez, C., *Compliance Penal*, cit., p. 112 y ss.; Aguilera Gordillo, R, *Manual*, 2ª edición, cit., p. 627 y ss.

¹²³¹ Véase UNE 19601:2017, cit., pp. 37 y 39.

efecto, al tratarse de un tipo penal cuyo núcleo radica en la infracción de normas extrapenales tributarias, se traza un hilo conector entre dos ámbitos jurídicos, distintos y complejos en su esencia, que deben ser cohonestados necesariamente. Una conexión que no solo viene dada desde el prisma de la completitud del tipo objetivo del delito de defraudación tributaria para determinar la tipicidad de las conductas, sino también desde el preventivo y detectivo del delito en cuanto a la evitación o minoración de la eventual responsabilidad penal de la empresa.

En el epicentro de esa conexión se encuentran dos elementos clave a mi modo de ver: i) la preexistencia de un sujeto vinculado a la Administración Tributaria mediante una *relación jurídico-tributaria* que constituye el conjunto de deberes y obligaciones entre el ente público y el contribuyente. Un elemento que obliga necesariamente para la configuración del delito fiscal a acudir a la normativa tributaria que determina los elementos que completan el tipo penal. Entre otros, el sujeto activo del delito, el tipo de tributo defraudado y sus características, la modalidad defraudatoria o el momento consumativo, y; ii) la distinción entre infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública desde el punto de vista de su apreciación. Para que se produzca la conducta típica del delito fiscal no basta el mero impago de las cuotas tributarias por importe mínimo de 120.000 euros (condición objetiva de punibilidad), pues el delito reclama, además, un elemento de mendacidad en la conducta. Por el contrario, la infracción tributaria prescinde de ese elemento, constituyendo el simple impago el núcleo de la reprochabilidad. De modo concluyente, la responsabilidad penal surgirá no tanto del impago de cuotas tributarias como de la ocultación de las bases tributarias.

Estos dos elementos que he expuesto marcarán la relación que existe entre los modelos de *compliance*, tributario y penal, y la distinta finalidad que persigue uno y otro. En cuanto a la *finalidad*, pues la conexión ya se ha evidenciado, el modelo de *compliance* tributario estará orientado al correcto cumplimiento y gestión de las obligaciones tributarias formales y materiales para prevenir sanciones pecuniarias o no pecuniarias. En palabras de ROS RAVENTÓS¹²³², se trata de un modelo «*cumplidor*» de obligaciones fiscales, dirigido al acatamiento estricto de los modelos oportunos de impuestos, a las correctas liquidaciones de aquellos y su pago. En cambio, el modelo de *compliance* penal, no tiene por finalidad el cumplimiento de tales obligaciones fiscales, sino la prevención del delito de defraudación tributaria, cuya determinación, prevención y detección, atiende en puridad a otros parámetros distintos, orientados a excluir la mendacidad en las conductas con relevancia tributaria.

No obstante, a mi modo de ver, y en lo que a la prevención del delito fiscal estrictamente se refiere, ambos modelos deben complementarse necesariamente. Es difícil pensar en la idoneidad y eficacia de un modelo de *compliance* penal para prevenir delitos contra la Hacienda Pública sino se construye sobre la base de un correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, al menos en cuanto a la facturación, contabilidad, liquidación, presentación y pago de los tributos se refiere. La mendacidad, el dolo y la condición objetiva de punibilidad que marcan la línea roja del delito, operarían como factores adicionales que deben ser tenidos en cuenta en el modelo a la hora de adoptar medidas para la prevención y detección del delito, pero que, por sí mismos, sin la correcta gestión de los tributos, difícilmente podrían alcanzar el estándar de idoneidad y eficacia exigido por el art. 31 bis CP. A contrario, un modelo de *compliance* tributario que incluya medidas adecuadas para el cumplimiento de obligaciones tributarias, pero no prevea tales factores

¹²³² Ros Raventós, I., *Delito fiscal y tax compliance*, cit., pp. 185-186.

adicionales configuradores del delito fiscal, de la misma forma, difícilmente podría entenderse idóneo y eficaz. Piénsese en el delito cometido en el IVA ocultando las bases tributarias partiendo del incumplimiento de obligaciones tributarias como la falta de presentación de las autoliquidaciones o su presentación con datos inveraces.

De lo anterior, se concluye que los dos modelos de *compliance* son distintos atendiendo a los fines que persiguen, pero complementarios entre sí en la consecución de aquellos. Aun cuando persiguen finalidades distintas, presentan un punto de conexión que obliga a coherencia las medidas dirigidas a la adecuada consecución de sus fines. Por ello, los elementos clave que debe contener el modelo de *compliance* para la prevención del riesgo penal de delito fiscal partiendo de las previsiones del art. 31 bis CP y su desarrollo en la UNE 19601:2017, deberían ser concordados y adaptados con las previsiones de la UNE 19602:2019 sobre *compliance* tributario. Siguiendo la propuesta de ROS RAVENTÓS¹²³³, a modo meramente enunciativo, estos elementos serían los siguientes: i) Fijación de la *política o declaración fiscal responsable* por la alta dirección de la empresa en la que se recojan de forma detallada la voluntad de cumplir con las normas tributarias y los principios rectores del CBPT y MBPT; ii) Determinación de los *protocolos o procesos de formación de la voluntad de la persona jurídica en materia fiscal*, en los que se establezca la trazabilidad de quienes adoptan las decisiones, los departamentos u órganos que intervienen en la toma de decisiones en función de la complejidad, cuantía y naturaleza de la decisión, o cuando debe intervenir el órgano administrador y en qué materias habrá de hacerlo. Todo ello con la finalidad de garantizar que las decisiones en el ámbito tributario se toman por las personas adecuadas y aquellas cuentan con la formación y la información correcta; iii) Designación de un *tax compliance officer* responsable del cumplimiento del modelo y encargado de supervisar y coordinar al órgano de *compliance* tributario y el resto de los órganos y departamentos; iv) Suscripción de una *declaración responsable por parte del tax compliance officer*, como manifestación del correcto desempeño de sus funciones con arreglo a los compromisos y obligaciones asumidos en la política fiscal, el cumplimiento de la legislación vigente en materia tributaria y que el modelo de *compliance* tributario cuente con las medidas y controles idóneos para evitar la materialización del riesgo fiscal; v) Asignación de los *recursos necesarios para desempeñar las funciones encomendadas*, especialmente los de tipo subjetivo, dado el nivel de especialización que reclama la alta complejidad de la normativa tributaria; vi) Llevar a cabo un *análisis de los riesgos tributarios* que amenazan a la organización en el desempeño de las actividades económicas que realiza y el establecimiento de medidas y controles generales y específicos orientados a eliminar o mitigar los riesgos identificados; vii) Llevar a cabo un *plan de supervisión y reporte periódico*, con la finalidad de informar al órgano de administración del cumplimiento correcto del modelo de *compliance* tributario en general, de los riesgos tributarios específicos de determinadas operaciones e inversiones previamente calificadas como de especial riesgo fiscal y de supervisar correctamente a las personas a las que se le han delegado competencias en materia tributaria.

6. 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 en este capítulo se

¹²³³ Ros Raventós, I., *Delito fiscal y tax compliance*, cit., p. 295 y ss.

persigue: identificar las claves para impulsar un modelo de *compliance* enfocado a la prevención del riesgo penal del *fraude carrusel*.

En lo que sigue, trataré de recopilar las principales conclusiones alcanzadas hasta ahora relacionadas con la temática que ahora me ocupa, las cuales, servirán para desarrollar los elementos que entiendo esenciales para configurar el modelo de *compliance* penal. No se pretende reiterar lo ya dicho en los anteriores capítulos, pues, lógicamente, allí me remito, sino de esbozar brevemente los elementos identificados y conectarlos con la esfera de *compliance* y la gestión de riesgos como último enfoque multidisciplinar del trabajo.

6.1. Contexto de riesgo en las operaciones comerciales intracomunitarias.

El *fraude carrusel* trae origen en el abuso por parte de los delincuentes 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.

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 imponibles 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 adquirente 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 requerimiento 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 (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, el *bróker*, 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* y un distribuidor, además, puede actuar como pantalla para otros distribuidores.

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 entregas y adquisiciones intracomunitarias de

bienes (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, estaremos ante defraudaciones tributarias clásicas, más o menos complejas, pero no ante fraudes de tipo carrusel que exigen un componente circular 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 les 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 el adecuado control sobre los proveedores y las personas 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 lo que constituya el núcleo sobre el que debe girar la valoración y tratamiento del riesgo penal en este ámbito.

6.2. 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 cuales son las concretas actividades en las que pueden cometerse los delitos que deben ser prevenidos en este ámbito 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 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. Por tanto, 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 son 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: el tipo de tributo cuya defraudación pretende evitarse (IVA) junto con las particulares obligaciones tributarias formales y materiales que lo caracterizan; la zona geográfica de influencia en la que tienen lugar las actividades que devengan el tributo (mercado europeo); el sector de actividad al que pertenecen tales actividades; los bienes objeto de las transacciones, su cantidad,

calidad y valor, y; los perfiles y tipo de relación que se mantiene con los proveedores de las mercancías y resto de terceras partes relacionadas.

Resumidamente, pues ya consta desarrollado, las actividades sobre las que debe enfocarse el análisis del riesgo de delito fiscal serán: 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; el proceso de diligencia debida en la selección adecuada de las personas delegadas para el cumplimiento de las funciones tributarias; el control sobre el desempeño de las funciones tributarias que tienen atribuidas las personas delegadas; 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 de grupos organizados [art. 305 bis 1, b) CP] cuya esencia radica en la defraudación cometida en el seno de una organización o grupo criminal, obliga a considerar las siguientes actividades de riesgo: la realización de operaciones económicas con terceras partes radicadas en otros Estados miembros o en el mismo país pero vinculados al comercio intracomunitario; 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; 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, entiendo 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 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 todos estos documentos mercantiles.

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. 8.3º 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 identificamos 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 muebles, inmuebles o valores. Especialmente, aquellos que puedan catalogarse de riesgo, bien por su procedencia dudosa, por el perfil tóxico 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.

6.3. 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, resulta especialmente importante el *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 generar 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.

6.4. Personas jurídicas afectadas por el riesgo de fraude idóneas para implementar modelos de *compliance*.

Se llegó a la conclusión de que 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, decía, lo harán movidas por una voluntad delictiva congénita o por decisión en bloque de sus dirigentes. Dentro de este grupo, había 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 pantallas con perfil de *truchas*). Estas, concluía, 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 *bróker* y también la de *conduit-company* y *contra-trader*. Estas, a pesar de tener 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 producía una especie de paradoja de *compliance*, en la que 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*, concluía, 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 *bróker*. 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*.

6.5. 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, 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 contratrader*. 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, concluía 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. 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 testaferros 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 especialmente 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 *bróker*, 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.

6.6. 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 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 irregular o que desempeñan actividades distintas a las de su objeto social; vi) existencia de una vinculación orgánica, funcional o persona con los operadores irregulares; vii) coincidencia de aspectos mercantiles en los operadores irregulares; viii) vinculaciones bancarias con los proveedores irregulares; ix) simultaneidad de la condición de proveedores y/o clientes de los operadores irregulares; x) inexistencia, falsedad o dificultad para identificar los medios de transporte; xi) existencia de documentación falsa o falseada para documentar el transporte de las mercancías; xii) dificultad para identificar los medios de pago de las transacciones comerciales, y; xiii) falsedad del NOI.

6.7. Consecuencias de la materialización del riesgo penal.

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 se refiere.

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 puede decirse que son: la

voluntariedad de la participación en el fraude; el rol que los sujetos hubieran desempeñado en la cadena de transacciones fraudulenta; el perfil y características que presenta el sujeto interviniente; la mayor o menor relevancia de las aportaciones concretas que hubieran realizado; 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, diferente naturaleza presenta las consecuencias que pueden enfrentarse.

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.

7. Criterios prácticos para el diseño del modelo de *compliance* enfocado a la prevención y detección del riesgo penal en el fraude carrusel.

El objetivo que se persigue en este último epígrafe del capítulo consiste, partiendo de lo expuesto en los apartados anteriores, aportar las claves prácticas para enfocar el modelo de *compliance* penal hacia la prevención y detección específica del *fraude carrusel* y los delitos que le son inherentes.

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, pues bien podría suponer el objeto de una tesis independiente. Tampoco prevenir y detectar el riesgo de comisión de todos los supuestos de delito fiscal que pueden darse en la práctica. Más bien, 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 las medidas y 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 deberán focalizarse para la prevención del riesgo penal del *fraude carrusel*.

Huelga decir que los criterios que aquí trato 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.

7.1. Enfoque general del modelo de *compliance* para la prevención del fraude fiscal.

En este apartado voy a intentar esbozar las pautas generales de conducta que el modelo de *compliance* debe observar en cuanto al cumplimiento normativo vinculado a los delitos contra la Hacienda Pública. Partiendo 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 jurídicas 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. 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

tendientes 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 sanciones administrativas, pero que alcance, asimismo, a excluir la *ocultación* o *mendacidad* como elemento defraudatorio característico de los delitos fiscales para esquivar la responsabilidad penal.

Así, pues, el punto de partida del modelo de *compliance* será la adhesión al CBPT confeccionado por la Agencia Tributaria¹²³⁴. 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 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 partes¹²³⁵.

Con la adhesión a este código, formalizada a través de un acuerdo del órgano de gobierno del contribuyente¹²³⁶, las empresas pueden reducir los riesgos tributarios y la prevención de aquellas conductas que puedan llegar a materializarse gracias a una serie de recomendaciones de carácter voluntario que ofrece la Administración Tributaria, dirigidas de 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 medidas¹²³⁷: 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

¹²³⁴ Disponible en línea en el siguiente enlace web:

https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/CBPT_publicacion_web_es_es.pdf (última consulta: 3 de julio de 2022).

¹²³⁵ Véase CBPT de la AEAT, p. 3.

¹²³⁶ El procedimiento para comunicar la adhesión a la AEAT es el siguiente: Remisión a la STFG – 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 STFG 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 STFG, 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. 7ª) 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.

¹²³⁷ Véase Martín Fernández, J. / Rodríguez Márquez J. (Coords.), *Memento*, cit., p. 133 y ss. sobre la elaboración de un MBPT en la empresa.

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 los conflictos 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 la su presencia 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, haré referencia a estas pautas de conducta de carácter general.

7.1.1. 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 opaco¹²³⁸, 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

¹²³⁸ 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, estén diseñadas con el propósito de impedir el conocimiento, por parte de la Agencia Tributaria, del responsable final de las actividades o el titular último de los bienes o derechos implicados», CBPT, cit., p. 4.

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 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.

En décimo lugar, disponer de asesoramiento interno o externo especializado en materia tributaria y contable.

En undécimo 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.

7.1.2. *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 este 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.

7.2. Prevención y detección de la participación voluntaria en el fraude carrusel.

Ya sabemos que, en las sociedades que he dado en llamar con *tono ético* o *intolerancia al delito*, la *participación voluntaria* en el fraude (creación o participación) vendrá en propiciada en esencia 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 permite 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 doblegar la voluntad de la persona jurídica haciéndola concurrir 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: de un lado, en el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias junto con todas las actividades complementarias que ello conlleva, y; de otro, en la adecuada selección, supervisión, vigilancia y control de las personas con facultades de decisión y que tienen atribuidas o pueden 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.

7.2.1. 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.

Desde el prisma que me ocupa, en la confección de este organigrama funcional deberá tenerse especial consideración al menos dos cuestiones relevantes: i) La primera cuestión, 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. Se expuso en el Capítulo V que 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. Del mismo

modo, se explicó que 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*¹²³⁹ 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 mecanismos 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*¹²⁴⁰ 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 me referiré con más detalle al analizar la prevención de la participación involuntaria y el control sobre los socios de negocio, proveedores y clientes. En el caso que ocupa, 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

¹²³⁹ De acuerdo con la UNE 19601:2017, cit., apartado 3.10., p. 11, se trata de un proceso operativo que pretende obtener y evaluar la información para contribuir a la evaluación del riesgo penal.

¹²⁴⁰ Véase UNE 19601:2017, cit., apartado 7.3.1. pp. 24-25, sobre la diligencia debida con los miembros de la organización; Magro Servet, V., *Memento*, cit., pp. 299-300.

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 en¹²⁴¹: 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 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 permita 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

¹²⁴¹ Véase una clasificación parecida en Nieto Martín, A., «*La prevención de la corrupción*», en el mismo / et al, *Manual de cumplimiento penal*, cit., p. 361 y ss.

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, se explicó que estos sujetos, en el caso de estudio, solo podían alcanzar a ser partícipes del delito fiscal (*extranei*) y, por tanto, la segunda vía de imputación sería *prima facie* inaplicable. Ítem más, ello no era obstáculo, se dijo, para que pudieran 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. Aunque, como se apuntó, pueda propiciarse un escenario paradójico.

Recordemos la clasificación abierta que se hizo de estos sujetos 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.

7.2.2. Control sobre la gestión de los tributos.

Sentada la importancia de la selección y control de las personas 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.

Ya se dijo que 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 delito fiscal. Que 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 concretos 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 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 por aquellos. Las modalidades comisivas del delito fiscal en 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.

i) *Medidas de control en la elusión del pago de IVA.*

La sociedad que participa voluntariamente en el fraude y actúa como *bróker* 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 de 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 imponibles realizados en el periodo correspondiente. El correcto suministro de información que permita a la Administración Tributaria identificar los hechos imponibles 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 me referiré 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 me referiré 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 alcancen los 120.000 euros. La acreditación de una actuación con trascendencia 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 volveré 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.

ii) Medidas de control en la obtención indebida de devoluciones de IVA.

Cuando la sociedad que actúa como *bróker* 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 registro de las fechas de inicio y fin del periodo al que están vinculadas 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.

7.2.3. 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 3º 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 como ya vimos en el análisis de los delitos de falsedad documental respecto de las facturas falsas.

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 como el *fraude carrusel*.

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, las que confeccionen y/o emiten las *facturas falsas* que dan 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 perjuicio 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.

Los *indicadores* o *red flags* de facturación falsa y las principales medidas de control son los que siguen: 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 a 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 compraventa 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. La detección temprana de estos indicadores y un adecuado control y actuación sobre ellos será una parte fundamental en el modelo de *compliance* para prevenir las defraudaciones tributarias en los *fraudes carrusel*.

7.2.4. 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, como vimos, 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, 4º 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 *bróker*, pueden llevar a cabo irregularidades contables para ocultar el fraude. Principalmente a través de la contabilización de *facturas falsas* 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 contables y tributarios. 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.

7.2.5. Control sobre los flujos económicos y medios de pago.

Los *flujos económicos* de la empresa y los *medios de pago* constituyen un riesgo inherente 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 dinero 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, no debe olvidarse 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. Especialmente atención habrá de prestarse 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.

7.3. Prevención y detección de la participación involuntaria del fraude carrusel.

La *participación involuntaria* tenía lugar cuando determinadas sociedades que operan en el mercado de *buena fe* sin ser conocedoras 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 las sociedades 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 eficaces, 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 adquiriente 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, sino una *falta de diligencia* frente al riesgo de conocimiento de su existencia que las lleva a participar en el 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 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 adquirientes de bienes y servicios en el mercado. De contrario, 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.

7.3.1. Control *ad extra* sobre proveedores y clientes.

Ya sabemos que el control de la fuente de riesgo que debe llevar a cabo la organización consiste básicamente en la puesta en marcha de mecanismos dirigidos a asegurar el cumplimiento del Derecho 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 interesan¹²⁴².

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 que los contrata 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; 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 sociedad, más aún, cuando los proveedores y clientes, puedan actuar en nombre y por cuenta de la organización, cuando sus servicios o productos sean esenciales para el correcto funcionamiento de la actividad mercantil de la empresa, 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. 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, de otro, aquellos que, aunque no mantienen tal vínculo, pueden llegar a involucrar a aquella en conductas o actividades fraudulentas que también terminen desencadenando su responsabilidad penal. Pondré 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 *truchas*, que repercuten IVA y no lo ingresan a la Hacienda en algún estadio de la cadena de transacciones no suelen estar vinculadas formalmente con otras sociedades, especialmente las que desempeñan el rol de distribuidoras. Sí es cierto que lo normal será que estas últimas las controlen, pero 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 testaferros y la interposición de sociedades pantalla. 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

¹²⁴² Gómez Martín, V. / Turienzo Fernández, A., «Elementos esenciales de los modelos de prevención de delitos», en Corcoy Bidasolo, M. / Gómez Martín, V. (Dirs.), *Derecho Penal, económico* 2ª edición, 2020, cit., pp. 178-179.

involuntariamente debido a una falta de diligencia. Por lo que tales vinculaciones formales o de hecho en principio no tendrían lugar. De ser así, estaríamos en la órbita de la participación voluntaria en el fraude.

Centrándome 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, sino 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, excluyéndola, 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 contratados 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 control permite reducir de forma significativa la probabilidad de incurrir en fraudes intracomunitarios al IVA.

Como medidas de control aparecen nuevamente en escena los procesos de *due diligence* que ya fueron explicados páginas atrás cuando me refería 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. 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 adquirente 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, 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, a modo de ejemplo, habrán de tenerse en cuenta cuestiones como: i) El hecho de que una sociedad con la que se pretende contratar haya sido constituida recientemente obliga 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 del mismo.

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 orgánica 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.

7.3.2. 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

han 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.

7.3.2. Control sobre los precios y condiciones de las transacciones comerciales.

Otro elemento que debe ser considerado por el modelo de *compliance* implantado en la empresa 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.

7.3.3. Control sobre las mercancías objeto de las transacciones comerciales.

Ejercer una adecuada supervisión 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 Estados miembros pero que no existe en realidad o está falseada mediante la utilización de *facturas falsas* 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. 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 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). Aquí las medidas de comprobación tipo *dobles 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: 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; 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; de otro modo, ser objeto de engaños en la adquisición de las mercancías constitutivos de estafa hacia la empresa por no haber ejercido una 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.

7.3.4. 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. 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 adquiriente 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 adquirente 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 adquirente 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 adquirente; 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 adquirente, 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.

7.3.5. 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.

CONCLUSIONES

Como corolario de todo cuanto antecede, del análisis del contexto y los elementos característicos del *fraude carrusel* desde la óptica de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, cabe extraer las conclusiones que expondré seguidamente. No se pretende realizar un análisis exhaustivo, pues ya se ha realizado a lo largo del trabajo, sino únicamente poner de relieve determinadas cuestiones destacadas del estudio realizado que de forma concluyente ayudarán a comprender mejor su objeto y los resultados alcanzados en la investigación:

I. Nuevo escenario punitivo en el fraude carrusel tras la introducción de la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Con la reforma del Código Penal operada por la LO 5/2010, de 22 de junio se introdujo en el ordenamiento jurídico-penal a la persona jurídica como nuevo sujeto de imputación penal. Desde entonces, junto a los habituales sujetos físicos imputables que obran en representación de las personas jurídicas también son penalmente responsables estas en tanto que verdaderas obligadas tributarias del IVA defraudado y beneficiarias de la ventaja económica y de mercado que proporciona el *fraude carrusel*. Las personas jurídicas son penalmente responsables por los delitos de defraudación tributaria cometidos en su seno, así como responsables civiles de las cuotas tributarias defraudadas. Desde la óptica recaudatoria, este escenario favorece sin lugar a dudas las opciones de recuperación de las cuotas defraudadas por la Administración Tributaria. Ya no solo puede perseguirse a las personas jurídicas en la vía tributaria, sino que ahora también puede hacerse desde la penal. Al ampliarse el círculo de sujetos penalmente responsables, de un lado, supone una mayor garantía para la Administración Tributaria de satisfacer los importes defraudados en tanto que responsabilidad civil directa derivada del delito. De otro, la posibilidad de imponer penas de multa a más sujetos, implica, en último término, generar por vía de sanción una nueva deuda pecuniaria de Derecho Público frente al Estado que supone una fuente de ingresos para el Tesoro. Aunque, en puridad, no sea esa la finalidad que motiva la imposición de la pena.

II. El fraude carrusel como riesgo tributario y penal para las personas jurídicas. La creación y/o participación en *fraudes carrusel* comporta la realización de diversas conductas que pueden generar responsabilidad a las personas jurídicas por la comisión de infracciones tributarias y penales. Desde el plano tributario, serán las infracciones recogidas en los arts. 191 LGT y ss. que podrán suponer la limitación de derechos derivados de la normativa IVA, sanciones pecuniarias y/o no pecuniarias, responsabilidad subsidiaria y la exclusión en censos tributarios. Desde el penal, será principalmente la comisión del delito fiscal del art. 305 CP y el subtipo agravado del art. 305 bis CP en relación con el art. 310 bis CP que supondrá a las personas jurídicas la imposición de penas de multa, 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, prohibición para contratar con las Administraciones Públicas, disolución de la persona jurídica, suspensión de sus actividades, clausura de locales y establecimientos, prohibición de realizar actividades mercantiles en el futuro y la intervención judicial.

Las graves consecuencias que enfrentan las personas jurídicas por la comisión de estas infracciones y delitos en la mecánica defraudatoria no son únicamente de corte sancionador. Van mucho más allá abarcando consecuencias de tipo económico, mercantil, jurídico, comercial, estratégico, reputacional y operacional. Por lo general, dada la gravedad de las conductas y los perjuicios económicos y de mercado que suelen causar estas defraudaciones, las consecuencias tributarias y penales a las que se exponen por ello las personas jurídicas, especialmente las que

suelen operar en el mercado intracomunitario o en operaciones con origen en aquel, supone un factor de riesgo de gran importancia. De ahí, que desde el punto de vista de *compliance*, el *fraude carrusel* constituya un riesgo tributario y penal que debe ser comprendido, identificado, analizado y gestionado por las organizaciones de forma adecuada para evitar o detectar de forma temprana su materialización.

III. El fraude carrusel como delito fiscal de grupos organizados. Esta modalidad de defraudación necesita de una confabulación (*pactum scaeleris*) entre los sujetos físicos y jurídicos participantes para defraudar. O, dicho de otra forma, requiere de un *vínculo de solidaridad penal* que les hace partícipes a todos ellos de la defraudación. De un lado, las sociedades de primer nivel (*truchas*) que introducen el producto en territorio español procedente de un proveedor intracomunitario (*conduit company*) en una AIB neutra y repercuten IVA en una operación interior que no ingresan en la Hacienda. De otro, las de segundo o sucesivos niveles (*pantallas*), que intervienen en la cadena de distribución con operaciones comerciales interiores hasta llegar a la empresa comercializadora final (*distribuidora* o *bróker*), quien consumará el fraude realizando una EIB o importación exenta a un operador ubicado en territorio comunitario o extracomunitario que genere el derecho a la deducción o la devolución del IVA fraudulento.

El fraude exige una pluralidad de sujetos físicos y jurídicos, una actuación concertada o coordinada entre ellos, un reparto de funciones o roles, una jerarquización, una mínima estabilidad temporal y un evidente propósito defraudatorio. De ahí que la mecánica defraudatoria presente todas las notas características de la *criminalidad organizada*, las cuales, exceden en mucho la simple *codelinquencia*. En consecuencia, de constatarse la existencia de un *fraude carrusel*, por principio resultará de aplicación a los responsables, sujetos físicos y jurídicos, el subtipo agravado de delito fiscal de grupos organizados previsto en el art. 305 bis 1 b) CP, cuyo incremento de pena es notorio, especialmente en cuanto a la pena de multa a imponer a las personas jurídicas.

Entre este subtipo agravado y los delitos de criminalidad organizada de los art. 570 bis y ter CP existe un concurso de normas penales que excluye la aplicación de estos últimos preceptos. Esta relación concursal de acuerdo con las previsiones del art. 570 quáter CP debería resolverse por la regla de la alternatividad del art. 8.4 CP. No obstante, el artículo refiere la aplicabilidad de esa regla solo en defecto de las demás, siendo aquí más adecuada la aplicación de la regla de la especialidad prevista en el art. 8.1 CP por aprehender todos los elementos de la criminalidad organizada y además los propios del delito de defraudación tributaria.

IV. Formas de participación en el fraude carrusel de los sujetos concurrentes. En el *fraude carrusel* existe la posibilidad de participación de los sujetos concurrentes en la mecánica defraudatoria de dos formas distintas: la participación voluntaria, vinculada normalmente con el ámbito penal y en menor medida con el tributario, y la involuntaria, vinculada en exclusiva al tributario.

En cuanto a la participación voluntaria, esta tiene lugar por un actuar doloso de los sujetos concurrentes. Esto es, la consciencia y voluntad de crear o participar en la estructura del fraude en connivencia con una pluralidad de sujetos coordinados entre sí con el fin de defraudar a la Hacienda Pública para obtener un rédito económico y/o una posición ventajosa en el mercado. Lo normal es que las conductas de creación o participación en el fraude y la consecuente defraudación sean sancionables en la vía penal dada la gravedad que presentan. Sin embargo, es factible que tales conductas no alcancen a constituir delito, y por ello, solo se sancionen en la vía

tributaria. En todo caso, en la vía penal será necesaria la concurrencia de todos los elementos del tipo penal en cuestión y la concurrencia de *dolo* para poder fundamentar la condena de personas físicas y jurídicas por los delitos vinculados a la participación en el fraude. Principalmente el delito fiscal objeto de la mecánica defraudatoria.

Respecto a la involuntaria, tiene lugar cuando determinados sujetos físicos y jurídicos participen sin saberlo en una trama defraudatoria por no haber desplegado la debida diligencia, o en otro caso, por no estar en disposición de conocer la existencia del fraude aun desplegando la referida diligencia. Estas conductas, dependiendo de la posibilidad de conocer la existencia del fraude podrán ser sancionadas en la vía tributaria a través de la limitación de los derechos de la Dir. IVA y la imposición de sanciones tributarias. Bastando para ello únicamente la concurrencia de culpa simple del sujeto infractor para fundamentar la sanción. En cualquier caso, no será aquí posible la sanción penal al no existir modalidades imprudentes en los tipos penales aplicables a excepción del delito de blanqueo de capitales adyacente.

V. La simulación tributaria como solución con mayor solvencia en la persecución de los sujetos responsables del fraude carrusel en la vía penal. Para la atribución de responsabilidad a los sujetos responsables del fraude en la vía penal, la tesis de la simulación, se presenta como la solución de mayor solvencia. No ya solo porque ofrece mayores garantías recaudatorias, sino porque, desde el prisma de la responsabilidad penal de la persona jurídica, podría eludir entrar a analizar complejos planteamientos dogmáticos que no siempre llegarán a soluciones satisfactorias cuando se trata de atribuir responsabilidad en empresas vinculadas orgánica o funcionalmente.

En la tesis de la simulación se parte de considerar que el escenario tributario presentado a la Administración Tributaria es simulado y como consecuencia la verdadera defraudación del IVA tiene lugar no al inicio de la cadena de transacciones sino al final de modo que es la sociedad distribuidora el sujeto responsable. Se considera entonces que los delitos se cometen en el seno de la sociedad distribuidora y el resto de sujetos concurrentes en el fraude participan de aquella defraudación con aportaciones más o menos relevantes.

La discusión no gira en torno a si la infracción consistente en dejar de ingresar el IVA la realizan las empresas de primer nivel, sino que la cuestión debatida es si estas operan exclusivamente como un instrumento de otras de segundo o tercer nivel, las que resultan beneficiadas por la defraudación y que se ubican en otro eslabón de la cadena. 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 idea de que quien obtiene la ventaja de la defraudación no puede quedar extramuros del Derecho Penal motiva el traslado de las responsabilidades desde el autor inmediato del fraude, las sociedades de primer nivel, hacia el beneficiario último, la sociedad distribuidora.

VI. Delimitación de las sociedades concurrentes en el fraude a efectos del art. 31 bis CP. Las sociedades concurrentes en el *fraude carrusel*, por lo general, presentan particularidades funcionales y estructurales que permitirían llevar a cabo una categorización con una doble finalidad. De un lado, para delimitar cuales de ellas serán penalmente responsables de acuerdo con el sistema de responsabilidad penal establecido en el art. 31 bis CP. De otro, en cuales de ellas es posible desde el prisma de la idoneidad y eficacia, impulsar la implementación de modelos de *compliance* como instrumento para prevenir y descubrir el fraude, las sanciones tributarias y

penales que de él se derivan y, en definitiva, la responsabilidad penal de las sociedades y la de los miembros que la componen.

Partiendo de la tesis de la autorresponsabilidad de las personas jurídicas, se ha propuesto desde ese prisma una categorización de las sociedades que participan en el esquema general del fraude, y que podría hacerse extensible a otros supuestos más allá del propio fraude carrusel, es la que sigue: i) sociedades sin tono ético o con tolerancia al delito; ii) sociedades con tono ético o intolerancia al delito.

Las primeras, son las sociedades que desarrollan su actividad mercantil sin tono ético o con tolerancia al delito. Pueden desempeñar cualquiera de los roles identificados en la mecánica defraudatoria y operarían en connivencia unas con otras creando o participando de forma voluntaria en el mecanismo de fraude. Serán sociedades que o son constituidas o reactivadas con la única finalidad de servir de instrumento a la comisión de delitos a los artífices del fraude sin llevar a cabo ninguna actividad comercial lícita, o son sociedades que operan en el mercado con actividad comercial pero aquella es compatibilizada con la actividad ilícita, mínima o aparente. Dentro de estas sociedades a su vez podría distinguirse atendiendo al fundamento de su participación en el fraude: i) las sociedades que operan como *truchas*, autoras inmediatas del delito, constituidas o reactivadas con la sola finalidad de ser *instrumentalizadas* para defraudar el IVA. Estas sociedades estarían excluidas de la aplicación del art. 31 bis CP. Serían disueltas sin más trámites. y; ii) de otro, las sociedades que desempeñan el resto de roles, que a pesar de tener una actividad lícita y presentarse en el mercado como sociedades estables y aparentemente cumplidoras con la legalidad, su órgano de gobierno en bloque *decide delinquir* para obtener mayores beneficios económicos y empresariales o potenciar su rentabilidad a corto, medio o largo plazo. Estas estarían sujetas a las previsiones del art. 31 bis CP en cuanto a la responsabilidad penal, salvo que en ellas no pueda predicarse la existencia de delito corporativo por falta de alteridad entre órgano de administración y patrimonio. No obstante, desde el prisma de compliance carecería de sentido impulsar modelos de compliance por carecer de uno de los elementos fundamentales de los que parten aquellos: el compromiso activo de la alta dirección de la empresa con el cumplimiento de las normas y los estándares éticos en el desempeño de su actividad mercantil o *tone from the top*.

Las segundas, son las sociedades concurrentes en el fraude que desarrollan su actividad mercantil con *tono ético o intolerancia al delito*. Desempeñan cualquiera de los roles identificados con exclusión de la trucha con perfil irregular o carácter meramente instrumental. En ellas no existiría una voluntad *a radice* de cometer delitos sino que muestran, o de su forma de actuar en el tráfico mercantil se infiere, una *intolerancia* frente a ellos, aunque finalmente se acaben produciendo en su seno debido a una falta de diligencia o una diligencia defectuosa en el control de directivos, subordinados o terceras partes. No será el órgano de gobierno en su totalidad el que decida instalarse en la ilegalidad penal como estrategia de la empresa para obtener mayores beneficios económicos y de mercado, o, simplemente, para no ser excluidas del sector contaminado por el fraude en el que operan. A contrario, la creación o participación en el fraude se producirá de forma accidental debido a una falta de diligencia en la selección, vigilancia y control sobre directivos y subordinados, o incluso de existir aquel, se revela insuficiente por no integrar las medidas de vigilancia y control adecuadas. Este tipo de sociedades estarán sujetas plenamente a las previsiones del art. 31 bis CP, salvo que no haya alteridad entre órgano de gobierno y patrimonio, y, además, en ellas será donde los modelos de *compliance* puedan impulsarse de forma idónea y eficaz al existir un contexto adecuado de respeto a la legalidad.

VII. Características de las sociedades que actúan como bróker penalmente responsables y destinatarias de los modelos de compliance. De acuerdo con la tesis de la simulación, las principales sociedades responsables de la defraudación tributaria a través del fraude carrusel serán aquellas que desempeñan el rol de *distribuidora* o *bróker*. Estas sociedades en líneas generales presentan en el tráfico mercantil un perfil que sirve de modelo prototípico para analizar su responsabilidad penal por la creación o participación en el fraude y las defraudaciones tributarias cometidas en su seno, así como la implementación de modelos de *compliance* para la prevención y detección temprana aquel. Son sociedades perfectamente legales que operan en el tráfico mercantil con absoluta normalidad. Cuentan con patrimonio propio y solvente, un mínimo de complejidad organizativa, infraestructura, trabajadores y actividad económica real, y además, cumplen con todas sus obligaciones tributarias de orden formal y material.

Ahora bien, no por ello pueden entenderse automáticamente afectas a las previsiones del art. 31 bis CP. Deberán reunir necesariamente determinadas características: i) tendrán que estar dotadas de *personalidad jurídica*, y por ello, podrán ser en principio penalmente responsables de acuerdo con el sistema de responsabilidad penal regulado en el art. 31 bis CP; ii) serán plenamente *imputables* y desarrollarán su actividad mercantil de forma real y lícita, quedando incluidas legalmente en el sistema de responsabilidad penal; iii) dispondrán de una *estructura funcional relevante* o una *mínima complejidad organizativa* de la que pueda predicarse 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 idem* desde el prisma punitivo; iv) no podrán *servir de instrumento* a otros sujetos físicos o jurídicos para cometer delitos, en concreto las defraudaciones tributarias. 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 en el tráfico mercantil se inferirá por principio una *presunción de intolerancia a la comisión de delitos* en la persecución de sus objetivos. En el desempeño de su actividad mercantil se evidenciará que la comisión de delitos se debió a un estado de descontrol organizativo accidental por falta o defectuosa aplicación de las medidas adecuadas para supervisar, vigilar y controlar a sus directivos, subordinados y terceros vinculados y no a una tolerancia al delito auspiciada por la propia cúpula directiva en su conjunto para obtener mayores beneficios económicos y/o de mercado. Esta importante circunstancia, es la que permitirá contemplar la posibilidad de implementar modelos de *compliance* en las sociedades con expectativas de alcanzar la exigencia normativa de idoneidad y eficacia a efectos de la exoneración o atenuación de la responsabilidad penal.

VIII. Sujetos físicos legalmente idóneos para desencadenar la responsabilidad penal de la persona jurídica en el delito de defraudación tributaria cometido mediante la operativa en carrusel. Las personas físicas con capacidad para generar la responsabilidad penal de las sociedades con las características identificadas serán las que tengan capacidad de representación y decisión respecto al cumplimiento de obligaciones en materia tributaria. Estas podrán ser captadas en el grupo de sujetos previsto en el primer título de imputación del art. 31 bis 1 a) CP: Representantes legales, autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica o que ostenten facultades de organización y control en aquella.

En abstracto, estas personas serán las que tengan competencia funcional, poder de decisión y la responsabilidad para establecer los objetivos económicos y mercantiles de la sociedad, la selección y desarrollo de actividades mercantiles en determinados sectores del mercado con

alcance interior e intracomunitario, el diseño y la adopción de la planificación fiscal estratégica, la representación y obligación de cumplimiento de las obligaciones formales y materiales tributarias, la selección y gestión de proveedores, gestión o contratación de la logística del transporte de mercancías etc., y que, derivado de ello, pueden llevar a cabo, en el ejercicio de tales funciones, determinadas conductas que directamente constituyan la comisión material de delitos contra la Hacienda Pública, o como mínimo, coadyuven de una forma u otra a su ejecución.

Se excluirían los meros subordinados como sujetos idóneos para generar la responsabilidad penal de la persona jurídica, por ser en todo caso *extraneus* que participan en la fase ejecutiva de los delitos contra la hacienda pública cometidos por los sujetos de la letra a) del art. 31 bis CP. Aquellos no dispondrán de la capacidad de actuar en nombre o por cuenta de la persona jurídica frente a la Administración Tributaria, en cuyo caso, serían reconducidos a la letra a) del referido precepto como autorizados para tomar decisiones. De ese modo, no podrán desencadenar la responsabilidad de la persona jurídica en el delito contra la Hacienda Pública, al ser sus conductas participativas de los hechos delictivos principales cometidos por aquellos de los que jerárquicamente dependen.

IX. Atribución de responsabilidad penal a las sociedades que desempeñan el rol de bróker en el fraude carrusel. De acuerdo con la regulación contenida en el art. 31 bis CP, la sanción penal a las sociedades que desempeñen la función de *bróker* por las defraudaciones tributarias reclamará la concurrencia de tres presupuestos comunes, para después, derivado de uno de ellos, exigir la constatación de los denominados hechos de conexión y sus requisitos especiales.

El primer presupuesto, es que la sociedad haya adquirido personalidad jurídica conforme a derecho y no sea procesalmente inimputable. Se trata de la capacidad o idoneidad del ente colectivo para ser responsable penalmente. Por lo general, dadas las características identificadas en las sociedades que actúan como *bróker* en el fraude, estas efectivamente dispondrán de la personalidad jurídica que exige el art. 31 bis CP.

El segundo presupuesto de los señalados, es que el delito cometido por el sujeto físico legalmente idóneo sea uno de los que la ley, esto es, el Libro II del CP, expresamente habilita para poder atribuir la responsabilidad a la persona jurídica. En lo que respecta al *fraude carrusel*, las defraudaciones tributarias cometidas a través de este mecanismo serán constitutivas del delito contra la Hacienda Pública previsto y penado en el art. 305 CP y su modalidad agravada del art. 305 bis CP. Un delito de los que admite responsabilidad penal de la persona jurídica *ex art.* 310 bis CP.

El tercer presupuesto común, es la constatación de la previa actuación u omisión constitutiva de delito del sujeto físico considerado idóneo conforme a la ley para desencadenar el proceso de declaración de responsabilidad de la persona jurídica. En el caso de la defraudación tributaria en el seno de la criminalidad organizada, la omisión de la presentación de declaraciones tributarias o su presentación con un contenido mendaz eludiendo el pago del tributo y la solicitud de devolución de cuotas del tributo igualmente con un contenido mendaz para obtenerlas de forma ilegítima. Junto con ello, la confabulación con otros sujetos de forma estable para defraudar y un reparto de roles dentro de la mecánica defraudatoria con una determinada jerarquía entre ellos.

Comprobada la concurrencia de estos tres presupuestos generales, el art. 31 bis CP integra, a su vez dentro del tercero de ellos, dos diferentes *vías de imputación* para habilitar el mecanismo de

atribución de responsabilidad penal. Es decir, establece dos nexos habilitantes atendiendo al rango y facultades de los sujetos físicos que cometieron el delito y en los que se exigen otros requisitos específicos para cada una de estas vías. A tales requisitos específicos que seguidamente se dirán, fuera ya de la órbita del art. 31 bis CP, habría que sumar uno más característicos del delito fiscal en cuestión, tal es la condición de sujeto pasivo de la persona jurídica en el tributo defraudado o la condición de aquella como titular del derecho a percibir la devolución obtenida de la Hacienda ilegítimamente. En el caso de estudio, únicamente sería de aplicación el primer título de imputación, la primera vía, al haber concluido la imposibilidad de la comisión del delito de defraudación tributaria por meros subordinados. Sin perjuicio, eso sí, de la factibilidad de la participación de aquellos en la ejecución del delito cometido por los sujetos relacionados en la primera vía de imputación.

En el primer título de imputación, se exige la comisión de un delito cometido en nombre o por cuenta de la persona jurídica, y en su beneficio directo o indirecto, por sus representantes legales o por aquellos que actuando individualmente o como integrantes de un órgano de aquella, están autorizados para tomar decisiones en su nombre u ostentan facultades de organización y control dentro de la misma. En el *fraude carrusel*, será la sociedad *bróker* quien ostente la condición de sujeto pasivo tributario o la titularidad del derecho a percibir devoluciones, y por tanto, será considerada sujeto activo en el delito fiscal. En el caso específico de este tipo penal, los sujetos legalmente idóneos serán aquellos que tengan la capacidad de representación y decisión en la persona jurídica respecto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias frente a la Administración Tributaria en tanto que representantes legales, autorizados para tomar decisiones o con facultades de organización y control en esa materia. Se exigirá que la defraudación tributaria pergeñada reporte un beneficio directo a la sociedad, y aquel será, lógicamente, la elusión de la cuota tributaria que habría de ser pagada a la Hacienda o la obtención de cuotas del tributo de forma ilegítima. Aunque no se exige de forma cumulativa un beneficio indirecto, la defraudación tributaria mediante el mecanismo en carrusel también supondría indirectamente una ventaja competitiva respecto del resto de sujetos que operan en el mismo mercado. En esta primera vía de imputación la dicción del precepto no exige el requisito del debido control de las personas jurídicas sobre sus propios representantes legales, los autorizados para tomar decisiones o que ostentan facultades de organización y control. Sin embargo, bajo la tesis de la autorresponsabilidad, se interpreta que aquel requisito también concurriría y sería exigible más allá de la literalidad del precepto. Partiendo de esta tesis interpretativa, será la ausencia de mecanismos de control sobre las personas con capacidad de representación y decisión que ostentan el deber del correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de la persona jurídica el fundamento sobre el que se construya el proclamado defecto de organización. Esto sería lo que permitiría fundamentar la culpabilidad de la persona jurídica en el delito contra la Hacienda Pública. El defecto de organización cristalizaría cuando llegara a producirse de forma activa u omisiva el incumplimiento doloso de las obligaciones tributarias que dan lugar a la comisión del delito debido a la ausencia o inidoneidad de control sobre los sujetos que detentan una posición de garantía en esa esfera de competencia y a los que le es imputable dicha acción u omisión.

Concurriendo todos los elementos anteriores, la sociedad que realiza la función de *bróker* en el *fraude carrusel* podrá ser declarada penalmente responsable de las defraudaciones tributarias cometidas en su seno.

X. Atribución de responsabilidad penal individual por los delitos vinculados al fraude carrusel. En la confluencia de las sociedades que concurren en el fraude, las conductas delictivas dirigidas

a la consumación de la defraudación se llevan a cabo por personas físicas vinculadas normalmente a ellas aunque no necesariamente. Estas ocuparán diversos cargos en el organigrama estructural de las sociedades participantes, o al margen de ellas, y desempeñarán una función específica más o menos relevante para la trama de acuerdo con el reparto de roles característico de este tipo de defraudaciones. Asumiendo la tesis de la simulación, puede distinguirse entonces la responsabilidad penal de las personas físicas que conforman el organigrama societario de la sociedad con el rol de *bróker* por las conductas delictivas cometidas en su seno y la responsabilidad penal de aquellas otras que de forma externa coadyuvan a la ejecución de las defraudaciones con aportaciones más o menos relevantes.

En el primer grupo de casos, tomando como base una sociedad prototípica con el perfil y características ya identificados, la responsabilidad penal de los sujetos que se integran en la sociedad que desempeñan el rol de *bróker* por los delitos cometidos podrá ser en calidad de autoría y participación. Autoría en los delitos fiscales, falsedad documental y en su caso, blanqueo de capitales, de los sujetos con la capacidad de representación y decisión en la persona jurídica, especialmente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias frente a la Administración Tributaria. Participación de los meros subordinados que con sus conductas contributivas participan en la ejecución de los delitos cometidos por los sujetos referidos de los que jerárquicamente dependen. No obstante, también podrán ser autores cuando los delitos cometidos no exijan cualidades especiales para la autoría como en el caso de la falsedad documental y el blanqueo de capitales.

En el segundo grupo de casos, la responsabilidad penal del resto de sujetos concurrentes en el fraude vinculados a las demás sociedades o que incluso actúan de forma autónoma, donde sólo podrá hablarse de conductas participativas en los delitos fiscales cometidos en el seno de la sociedad distribuidora, salvo raras excepciones como podría ser la administración de hecho en esta. Aquí, si se parte de la interpretación restrictiva de la expresión «*delitos cometidos*» de los títulos de imputación previstos en el art. 31 bis CP, no podría atribuirse responsabilidad penal al resto de sociedades que participan en el fraude, pues las personas físicas que actúan en su nombre o por su cuenta serían partícipes en la defraudación cometida en la sociedad *bróker*. Por su parte, en el resto de delitos como la falsedad documental y blanqueo de capitales sí podrá existir la posibilidad de imputar los hechos delictivos a estos sujetos en calidad de autores. Siendo posible la responsabilidad penal del resto de sociedades por este último delito aunque en puridad no configure la morfología del fraude.

XI. *Los modelos de compliance como instrumento para la prevención del riesgo de fraude carrusel en las personas jurídicas.* Los modelos de *compliance* constituyen un instrumento necesario para la prevención y detección temprana del *fraude carrusel* en las personas jurídicas. Tanto desde el prisma tributario, como desde el prisma penal. Especialmente, por su mayor exposición al riesgo, en las sociedades en las que su actividad mercantil se desarrolla 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.

Las graves consecuencias tributarias y penales que amenazan a las sociedades por la creación o participación en el fraude implican la necesidad de desarrollar mecanismos adecuados y eficaces para desplegar correctamente los deberes de diligencia que le son exigibles. La conculcación de aquellos llevará en un primer estadio a la participación involuntaria del fraude y la aplicación de la *teoría del conocimiento*, la limitación de derechos de la Dir. IVA y en su caso las sanciones

tributarias correspondientes. En un segundo estadio, el quebranto de tales deberes de diligencia también podrá desembocar en la participación voluntaria en el fraude, en la comisión de delitos y en la declaración de responsabilidad penal, cuyas consecuencias punitivas son aún de mayor gravedad y alcance.

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 impone a los contribuyentes un deber especial de cuidado, el propio de un *operador atento*, que les compele a llevar a cabo todas las comprobaciones que estén a su alcance respecto a la regularidad de sus proveedores y clientes, siempre y cuando existan indicios o sospechas objetivas y externas de los que pueda constatar la existencia del fraude. Deberán hacerlo mediante la verificación de los perfiles y condiciones que presentan aquellos y de los que pueda inferirse racionalmente su carácter irregular. A lo que habría que añadir, 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. Este *deber de diligencia* constituye un elemento clave para los modelos de *compliance* y su enfoque a la prevención del *fraude carrusel*. Aquellos deberán impulsar mecanismos de control orientados al cumplimiento de tales *deberes de diligencia* de forma idónea y eficaz y que permitan, como fin último, la prevención y detección temprana del *fraude carrusel* en la persona jurídica y el gravamen derivado de la declaración de responsabilidad por la creación o participación en aquel.

En cuanto a los modelos de *compliance*, tributario y penal, estos son distintos en cuanto a los fines que persiguen, pero complementarios entre sí. El modelo de *compliance* tributario estará orientado al correcto cumplimiento y gestión de las obligaciones tributarias para prevenir sanciones pecuniarias o no pecuniarias. En cambio, el modelo de *compliance* penal, tiene por finalidad la prevención del delito de defraudación tributaria, cuya determinación, prevención y detección, exige la concurrencia de otros parámetros, orientados a excluir la mendacidad en las conductas activas u omisivas que tengan relevancia tributaria. No puede predicarse la idoneidad y eficacia de un modelo de *compliance* penal para prevenir delitos contra la Hacienda Pública sino se construye sobre la base de un correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales. A la inversa, un modelo de *compliance* tributario que incluya medidas adecuadas para el cumplimiento de obligaciones tributarias, pero no prevea los factores que configuran el delito fiscal, difícilmente podría entenderse idóneo y eficaz. Por ello, los elementos clave que debe contener el modelo de *compliance* penal para la prevención del riesgo penal de delito fiscal partiendo de las previsiones del art. 31 bis CP y su desarrollo en la UNE 19601:2017, deberían ser concordados y adaptados con las previsiones contenidas en la UNE 19602:2019 sobre *compliance* tributario.

XII. Aplicación práctica de las técnicas de *compliance* al fraude carrusel. El punto de partida del modelo de *compliance* será la adhesión al CBPT confeccionado por la Agencia Tributaria. Con la adhesión a este código, las empresas pueden reducir los riesgos tributarios y la prevención de aquellas conductas que puedan llegar a materializarse gracias a las recomendaciones de carácter voluntario que ofrece la Administración Tributaria. Estas 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. El contenido del CBPT presenta un contenido genérico, por ello, es necesario que las organizaciones desarrollen su contenido mediante la implantación de un MBPT propio que incluya dos tipos de medidas: i) las orientadas a la *gestión del riesgo tributario*, y; ii) 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.

En cuanto a la prevención y detección de la *participación voluntaria* el modelo de *compliance* 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 focalizarse en dos cuestiones clave: de un lado, en el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias junto con todas las actividades complementarias que ello conlleva, y; 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.

Por su parte, en la prevención y detección de la *participación involuntaria* se trata de prevenir el riesgo de aplicación de la *teoría del conocimiento* a las sociedades 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. Será fundamental la implantación de medidas adecuadas que permitan a las sociedades de *buena fe* que operan en el mercado: de un lado, ejercer el debido control sobre los proveedores y clientes con los que se relacionan, garantizando que aquellos presenten un perfil regular y que asumen un comportamiento alineado con la legalidad y los valores y principios por los que se rige la organización, y; de otro, acreditar frente a las Administraciones Tributarias que se cumplió adecuadamente con el *deber diligencia* que le era exigible en tanto que operadores adquirentes de bienes y servicios con relevancia tributaria en el tráfico mercantil.

BIBLIOGRAFÍA

Abia González, R. / Dorado Herranz, G., *Implantación práctica de un sistema de gestión de cumplimiento - compliance management system*, Pamplona: Aranzadi, 2017.

Adame Martínez, F.D., *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal*, Granada: Comares, 2010.

Alastuey Dobón, M. C., «La responsabilidad civil y las costas procesales», en Gracia Martín, L. (Coord.), *Tratado de las consecuencias jurídicas del delito*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2006, pp. 621-643.

Aguilera Gordillo, R., *Manual de Compliance Penal en España*, 2ª edición, Pamplona: Aranzadi, 2022.

Albiñana García-Quintana, C., *El impuesto sobre el Valor Añadido. Análisis y comentarios*, Barcelona: Ediciones Deusto, 1993.

Alonso Espinosa, J.F., «El deber de documentación en la empresa y de llevanza de contabilidad tras la Ley 16/2007, de 4 de julio», *Revista de Derecho del Mercado de Valores*, nº 5, 2009.

Alonso Gallo, J., «El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012», *Actualidad Jurídica Uribe Menéndez*, nº 34, 2013.

Alonso González, L.M. / Corona Ramón, J.F. / Valera Tabueña, F., *La armonización fiscal en la Unión Europea*, Barcelona: Cedecs, 1997.

Alonso González, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*, Madrid: Marcial Pons, 2008.

Alonso González, L.M. «Nuevas formas de defraudación internacional del IVA. El fraude carrusel en los servicios», *Revista Aranzadi de Derecho y proceso penal*, nº 26, 2011.

Ambos, K., «La complicidad a través de acciones cotidianas o externamente neutrales», *Revista de Derecho Penal y Criminología*, nº 8, 2001.

Amotucci, 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*, nº 19, 2013.

Anarte Borrallo, E., «Conjeturas sobre la criminalidad organizada», en Ferré Olivé, J.C. / Anarte Borrallo, E. (Coords.), *Delincuencia organizada. Aspectos penales, procesales y criminológicos*, Huelva: Universidad de Huelva, 1999, pp. 13-58.

Anaya Martín, F., «La estandarización de los sistemas de gestión de compliance en materia penal», en Martín Fernández, J. / Santana Lorenzo, M. (Coords.), *La prevención de los delitos contra la Hacienda Pública y el blanqueo de capitales a través del compliance: aspectos prácticos*, Pamplona: Aranzadi, 2018, pp. 45-54.

- Antón Oneca, J., *Derecho Penal*, 2ª edición, Madrid: Ediciones Akal, 1986.
- Aparicio Pérez, J., *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, 1ª Edición, Pamplona: Aranzadi, 1997.
- Aparicio Pérez, A., «La responsabilidad civil en los delitos contra la Hacienda Pública», *Revista de Información Fiscal*, nº 37, 2000.
- Aparicio Pérez, A., «El llamado delito contable», *Crónica Tributaria*, nº 136, 2010.
- Arnaiz Arnaiz, T., *Impuesto sobre el Valor Añadido*, 1ª edición, Cizur Menor: Aranzadi, 2018.
- Artaza Varela, O., *La empresa como sujeto de imputación de responsabilidad penal. Fundamentos y límites*, Madrid: Marcial Pons, 2013.
- Ayala Gómez, I., «Obtención indebida de devoluciones empleando medios fraudulentos ¿delito fiscal o estafa?», *La Ley Penal, Revista de Derecho Penal, Procesal y Penitenciario*, nº 17, 2005.
- Ayala Gómez, I., «Antecedentes legislativos de los delitos contra la Hacienda Pública», en VV. AA., *Estudios penales en homenaje a Enrique Gimbernat*, Vol. II, Madrid: Edisofer, 2008, pp. 1797-1818.
- 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.
- Bacigalupo Sagesse, S., *La responsabilidad penal de las personas jurídicas*, Barcelona: Bosch, 1998.
- Bacigalupo Sagesse, S., «Los criterios de imputación de la responsabilidad penal en los entes colectivos y de sus órganos de gobierno (arts. 31bis y 129 CP)», *Diario La Ley*, nº 7541, 2011.
- Bacigalupo Sagesse, S., «Artículos 31 y 31 bis», en Gómez Tomillo, M. (Dir.), *Comentarios al Código Penal*, Valladolid: Lex Nova, 2011, pp. 266-274.
- Bacigalupo Zapater, E., *Curso de Derecho penal económico*, 2ª edición, Madrid: Marcial Pons, 2005.
- Bacigalupo Zapater, E., «Responsabilidad penal y administrativa de personas jurídicas y programas de *compliance*», *Diario La Ley*, nº 7442, 2010.
- Bajo Fernández, M. / Bacigalupo Sagesse, S., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid: Centro de Estudios Ramón Aceres, 2000.
- Bajo Fernández, M., «El Tribunal Supremo y la prescripción del delito fiscal», *Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, nº 8, 2003.

Banacloche Pérez-Roldán, J., «Los asesores fiscales», *Impuestos: Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, nº 9, 1993.

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*, nº. 10, 2013.

Bas Soria, J., *El IVA en las operaciones internacionales: mercancías y servicios*, 2ª edición, Madrid: Ediciones CEF, 2016.

Baucells Lladós, J., «Las penas previstas para la persona jurídica en la reforma penal de 2010. Un análisis crítico», *Estudios Penales y Criminológicos*, Vol. 23, 2013.

Berdugo Gómez de la Torre, I. / Ferré Olivé, J.C., *Todo sobre el fraude tributario*, Barcelona: Ciss Praxis, 1993.

Bertrán Girón, F., «El proyecto de ley de reforma del art. 305 del Código Penal: principales novedades», *Carta Tributaria. Monografías*, nº 19-20, 2012.

Bertrán Girón, F., «Autoría y participación en el delito fiscal: Eventual responsabilidad del asesor fiscal», *Revista Contable*, nº 57, 2017.

Blanco Cordero, I., *Límites a la participación delictiva: las acciones neutrales y la cooperación en el delito*, Granada: Comares, 2001.

Blanc López, C., *La responsabilidad penal del Compliance officer*, Director: Ramón García Albero, Lleida: Universidad de Lleida, Departamento de Derecho Público, 2017.

Boldova Pasamar, M.A. / Rueda Martín, M.A., «Responsabilidad de las personas jurídicas en el Derecho Penal español» en Pieth, M. / Ivory, R. (Dir.); «Corporate Criminal Liability: Emergence, Convergence and Risk», Dordrecht: Springer Netherlands, 2011, pp. 271-288.

Boldova Pasamar, M.A., «La introducción de la responsabilidad penal de las personas jurídicas en la legislación española», *Estudios Penales y Criminológicos*, Vol. 33, Zaragoza, 2013.

Boldova Pasamar, M.A., «Análisis de la aplicación jurisprudencial del régimen de responsabilidad penal de las personas jurídicas», *Revista de Derecho y Proceso Penal*, nº 52, 2018.

Boldova Pasamar, M.A., «La naturaleza de los programas de cumplimiento», *Revista General de Derecho Penal*, nº 37, 2022.

Bolea Bardón, C., «Tendencias sobre autoría y participación en el ámbito de la criminalidad empresarial», en Luzón Peña, D.M. (Dir.), *Derecho Penal del Estado Social y Democrático de Derecho. Libro homenaje a Santiago Mir Puig*, Madrid: La Ley, 2010, pp. 761-773.

Bolea Bardón, C. / Gómez Martín, V., «La organización de la actividad mercantil como presupuesto de la determinación de la responsabilidad penal individual de la empresa», 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, 2º edición, Valencia: Tirant lo Blanch, 2020, Tomo II, pp. 43-51.

Bolea Bardón, C. / Gómez Martín, V., «*Delegación de funciones. Deberes de control y vigilancia*», 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*, 2º edición, Valencia: Tirant lo Blanch, 2020, Tomo II, pp. 80-89.

Brandariz García, J.A., *El delito de defraudación a la Seguridad Social*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2000.

Cabrera Galeano, M. / Francisco Blanco, D. «El delito contra la Hacienda Pública y el asesor fiscal», *Revista General de Derecho Penal*, 2015.

Calvo Vérguez, J.C., «El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados como medio fraudulento en el ámbito tributario. Algunas consideraciones», *Diario La Ley*, nº 7264, 2009.

Calvo Vérguez, J., «El ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado en las operaciones de fraudes carrusel», *Revista Aranzadi Unión Europea*, nº 5, 2016.

Calvo Vérguez, J., *El delito fiscal en las personas jurídicas*, Pamplona: Aranzadi, 2019.

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*, nº 11, Colaboración 27/10, 2010.

Campañón Galiana, L., «Análisis y aplicación práctica de la Norma UNE 19602 de Sistemas de Gestión de Compliance Tributario», *Carta Tributaria, Revista de Opinión*, nº 49, 2019.

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.

Carrasco Andrino, M.M. «Acerca de la naturaleza jurídica de las consecuencias accesorias del art. 129 C.P.», *Revista de Derecho Penal y Criminología*, 2ª Época, nº 18, 2006.

Carreras Manero, O., «La responsabilidad de las personas jurídicas y sus implicaciones en el delito de defraudación tributaria (análisis crítico de las últimas reformas legislativas)», *Crónica Tributaria*, nº 143, 2012.

Casana Merino, F., «La expedición de facturas falsas y la derivación de las sanciones al responsable solidario», *Revista Quincena Fiscal*, nº 21, 2015.

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*, nº 131, 2009.

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*, Barcelona: Atelier, 2012, pp. 269-287.

Casanovas Ysla, A., *Compliance Penal normalizado. El estándar UNE 19601*, Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, 2017.

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>.

Casanovas Ysla, A., «Cumplimiento legal, ética e integridad», *Serie de Cuadernos sobre Cumplimiento Legal*, nº 6, KPMG, 2018, Disponible en línea en el siguiente enlace web: https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/es/pdf/2016/12/Cuadernos_Legales_N6.pdf.

Cobo del Rosal, M. / Vives Antón, T.S., *Derecho Penal. Parte general*, 5ª edición, Valencia: Tirant lo Blanch, 1999.

Coca Vila, I., «*Las falsedades documentales*», en Silva Sánchez, J.M (Dir.) / Robles Planas, R. (Coord.); «*Lecciones de derecho penal económico y de la empresa. Parte general y especial*», Barcelona: Atelier, 2020, pp. 221-243.

Codina García-Andrade, X., *Los intereses de demora y la Administración*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2013.

Cortés Bechiarelli, E., «*Arts. 308, 309 y 310 CP*», en Serrano González de Murillo, J.L. / Cortés Bechiarelli, E. (Dirs.), *Delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid: Edersa, 2002, pp. 258-287.

Choclán Montalvo, J.A., «Últimas tendencias jurisprudenciales sobre el delito fiscal. Falsedad material versus ideológica. Delito contable», *Gaceta fiscal*, nº 1, Madrid, 2000.

Choclán Montalvo, J.A., *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales. Tratamiento penal de la información societaria inveraz*, Barcelona: Bosch, 2003.

Choclán Montalvo, J.A., «Sobre la autoría del *extraneus* en el delito fiscal a propósito de la STS 30 de abril de 2003», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 580, 2003.

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*, nº 2, 2005.

Choclán Montalvo, J.A., *La aplicación práctica del delito fiscal: Cuestiones y soluciones*, 2ª edición, Barcelona: Bosch, 2016.

- Coloma Chicot, J.A., *La responsabilidad civil en el delito fiscal*, Madrid: Marcial Pons, 2001.
- Colomer Bea, D., «La responsabilidad del *extraneus* a título de autor», *Diario La Ley*, nº 8797, secc. 6, 2016.
- Córdoba Roda, J., «El nuevo delito fiscal», *Revista Jurídica de Cataluña*, Vol. 8, nº 4, 1985.
- Corcoy Bidasolo, M. / Gómez Martín, V. / Besio Hernández, M., «Arts. 563-580», en la misma / Mir Puig, S. (Dirs.), *Comentarios al Código Penal. Reforma LO 5/2010*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2011, pp. 1113-1129.
- Corcoy Bidasolo, M. / Carpio Briz, D. / Besio Hernández, M. / Artaza Varela, O., «Arts. 513-521», en la misma, M. / Mir Puig, S. (Dirs.), *Comentarios al Código Penal. Reforma LO 5/2010*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2011, pp. 1048-1059.
- Corcoy Bidasolo, M. / Mir Puig, S. (Dirs.), *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*, 2ª edición, Tomo II, Valencia: Tirant lo Blanch, 2020.
- 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.
- Cordero González, E.V., «El delito fiscal en el ordenamiento alemán», *Crónica Tributaria*, nº 123, 2007, pp. 91-92.
- Cuerda Riezu, A., «El principio constitucional de responsabilidad personal por el hecho propio. Manifestaciones cuantitativas», en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, LXII, 2009.
- 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 Cuesta Arzamendi, J.L., «El fraude en materia de ingresos de la Unión Europea y su tratamiento por el Derecho Penal español», en Morales Prats, F. / Quintero Olivares, G. (Coords.), *El nuevo derecho penal español: estudios penales en memoria del profesor José Manuel Valle Muñiz*, Pamplona: Aranzadi, 2001, pp. 1191-1217.

De la Cuesta Arzamendi, J.L., «Responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Derecho español», *Revista electrónica de la Asociación Internacional de Derecho Penal*, 2011.

De la Cuerda Martín, M., «Responsabilidad penal del asesor fiscal», en Demetrio Crespo, E. / Sanz Díaz-Palacios, J.A. (Dir.), *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios*, Barcelona: Atelier, 2020, pp. 21-42.

De la Fuente Honrubia, F., «Los entes colectivos como sujetos del Derecho Penal. Su tratamiento en el Código Penal», *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Vol. 15, 2002.

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.

De la Mata Barranco, N.J., «La atribución de responsabilidad penal de las personas jurídicas y su exención. Instrumentos de prevención en el seno corporativo», *La Ley Penal*, nº 87, 2011.

De la Mata Barranco, N.J., «La actuación conforme a protocolos de prevención de delitos como causa de exención de responsabilidad penal», en De la Cuesta Arzamendi, J.L. (Dir.), *Responsabilidad penal de las personas jurídicas*, Cizur Menor: Aranzadi, 2013, pp. 249-266.

De la Mata Barranco, N.J., «El órgano de “compliance” penal: algunas cuestiones», en Matallín Evangelio, A., *Compliance y prevención de delitos de corrupción*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2018, pp. 29-42.

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.

Del Moral García, A., «Art. 31 bis», en el mismo (Dir.), *Código Penal. Comentarios y jurisprudencia*, Granada: Comares, 2018, pp. 256 y ss.

Del Moral García, A., *Código Penal. Comentarios y jurisprudencia*, Granada: Comares, 2018.

Del Rosal Blasco, B. / Pérez Valero, I., «Responsabilidad penal de las personas jurídicas y consecuencias accesorias en el Código Penal español», en Hurtado Pozo, J. / Del Rosal Blasco, B. / Simons Vallejo, R. (Dir.), *La responsabilidad criminal de las personas jurídicas: una perspectiva comparada*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2001, pp. 23-48.

Del Rosal Blasco, B., «Responsabilidad penal de empresas y código de buena conducta corporativa», *Diario La Ley*, nº 7670, 2011.

Del Rosal Blasco, B., «La delimitación típica de los llamados hechos de conexión en el nuevo artículo 31 bis, nº 1 del Código Penal», *Cuadernos de Política Criminal*, Segunda época, nº 103, 2011.

Del Rosal Blasco, B., «El concepto de persona jurídica a efectos penales», en Gómez-Jara Díez, C., *Persuadir y razonar: Estudios jurídicos en homenaje a José Manuel Maza Martín*, Pamplona: Aranzadi, 2018, Tomo II, pp. 1017-1036.

Demetrio Crespo, E., «Sobre la posición de garante del empresario por la no evitación de delitos cometidos por sus empleados», en Demetrio Crespo, E. / Serrano Piedecabras, J.R. (Dir.), *Cuestiones actuales de Derecho penal económico*, Madrid: Colex, 2008, pp. 61-87.

Demetrio Crespo, E., *Responsabilidad penal por omisión del empresario*, Madrid: Iustel, 2009.

Demetrio Crespo, E., «Sobre el fraude fiscal como actividad delictiva antecedente del blanqueo de dinero», *Revista Nuevo Foro Penal*, Vol. 12, nº 87, 2016, pp. 99-119.

Demetrio Crespo, E. / Sanz Díaz Palacios, J.A. (Dir.), *Delito fiscal. Aspectos penales y tributarios*, Barcelona: Atelier, 2020.

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 Pablo Serrano, A., «La jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de falsedad ideológica cometida por particular. Una versión a la luz del bien jurídico y del deber de veracidad», *Revista Aranzadi de Derecho y Procesal Penal*, nº 41, 2016.

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.

De Porres Ortíz de Urbina, E., «La responsabilidad penal de los directivos de empresa», *Lefebvre-El Derecho*, 2020 (Disponible en línea: <https://elderecho.com/la-responsabilidad-penal-de-los-directivos-de-empresa>).

De Urbano Castrillo, E. / Navarro Sanchís, F.J., *La deuda fiscal. Cuestiones candentes de derecho administrativo y penal*, Madrid: La Ley, 2009.

De Urbano Castrillo, E., «El impacto de la reforma del Código Penal en relación a las personas jurídicas», *Diario La Ley Penal*, nº 61, 2009.

Díaz Morgado, C., «Delito contable», 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*, 2ª edición, 2020.

Díaz y García Conlledo, M., *La autoría en Derecho Penal*, Barcelona: Promociones y Publicaciones Universitarias, 1991.

Díaz y García Conlledo, M., «La autoría mediata. Con una especial referencia a los delitos socioeconómicos y contra el medio ambiente», *Documentos Penales y Criminológicos*, Managua: Hipamer, Vol. I, 2001.

Díaz y García Conlledo, M., *Enciclopedia Penal básica*, Granada: Comares, 2002.

Díaz y García Conlledo, M., «Problemas actuales de autoría y participación en los delitos económicos», *Nuevo Foro Penal*, nº 71, 2007.

Díaz y García Conlledo, M., «La responsabilidad penal de las personas jurídicas: un análisis dogmático», en Gómez Colomer, L. (Coord.), *Tratado sobre Compliance Penal. Responsabilidad penal de las personas jurídicas y modelos de organización y gestión*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2019, pp. 101-125.

Díez Ripollés, J.L., «Una interpretación provisional del concepto de autor», *Revista de Derecho Penal y Criminología*, nº 1, 1998.

Díez Ripollés, J.L., «La autoría mediata. Con una especial referencia a los delitos socioeconómicos y contra el medio ambiente» *Documentos Penales y Criminológicos*, Managua: Hipamer, Vol. I, 2001.

Díez Ripollés, J.L., «La responsabilidad penal de las personas jurídicas. Regulación española», *Revista para el análisis del derecho, InDret*, nº 1, Barcelona, 2012.

Dopico Gómez-Aller, J., «Responsabilidad penal de las personas jurídicas», en Ortiz De Urbina Gimeno, I. (Coord.), *Memento experto. Reforma penal 2010*, Madrid: Lefebvre, 2010, pp. 11-43.

Dopico Gómez-Aller, J. (Dir.), *La responsabilidad penal de las personas jurídicas en el proyecto de reforma de 2009. Una reflexión colectiva*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2012.

Dopico Gómez-Aller, J., «La responsabilidad penal de las personas jurídicas», en VV.AA., *Memento Penal*, Madrid: Lefebvre, 2016, pp. 353-411.

Dopico Gómez-Aller, J., «La responsabilidad penal de las personas jurídicas», en VV.AA., *Derecho Penal económico y de la empresa*, Madrid: Dykinson, 2018, pp. 129-168.

Dopico Gómez-Aller, J., «Dos interpretaciones contra legem del régimen de exoneración de las personas jurídicas (art. 31 bis, apartados 2 y 4)», en VV.AA. *Libro homenaje al profesor Dr. Agustín Jorge Barreiro*, Madrid: Universidad Autónoma de Madrid, 2019, pp. 415-430.

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.

Esteverri Martínez E. / et al., *Manual práctico de derecho tributario. Parte general*, 7ª edición, Valencia: Tirant lo Blanch, 2022.

Escuchuri Aisa, E., «Comisión de delitos en el marco de organizaciones y grupos criminales. Algunos problemas que plantea la regulación del Código Penal español en relación con la delincuencia organizada», *Revista Aranzadi de Derecho y Proceso Penal*, nº 37, 2015.

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.

Falcón Tella, R., «Problemas de constitucionalidad y de legalidad ordinaria en relación con la prescripción (y II): consecuencias de la STC nº 63/2005, de 14 de marzo, respecto al IVA y respecto a la trascendencia penal de la prescripción tributaria», *Revista Quincena Fiscal*, nº 11, 2005.

Falcón Tella, R., «La regularización del “quinto año”», *Revista Quincena Fiscal*, nº 4, 2012.

Faraldo Cabana, P., *Delitos societarios*, Valencia: Tirant lo Blanch, 1996.

Faraldo Cabana, P., ¿Un delito continuado de defraudación tributaria?, *Revista de Derecho Penal y Criminología*, 2ª época, nº 12, 2003.

Faraldo Cabana, P., *Responsabilidad penal del dirigente en estructuras jerárquicas: la autoría mediata en aparatos organizados de poder*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2004.

Faraldo Cabana, P., «Problemas de atribución de la responsabilidad penal derivados de la estructura jerárquica de la empresa», en Quintero Olivares, G. / Morales Prats, F. (Coords.), *Estudios de Derecho Ambiental. Libro Homenaje al profesor Miquel Prats Canut*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2008, pp. 469-523.

Faraldo Cabana, P., *Asociaciones ilícitas y organizaciones criminales en el Código Penal*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2012.

Faraldo Cabana, P., «Sociedades instrumentales y delito fiscal», en Demetrio Crespo, E. / Sanz Díaz-Palacios, J.A. (Dir.), *Delito fiscal. Aspectos penales y tributarios*, Barcelona: Atelier, 2020, pp. 65-81.

Feijóo Sánchez, B.; «Sanciones para empresas por delitos contra el medio ambiente. Presupuestos dogmáticos y criterios de imputación para la intervención del Derecho Penal contra las empresas», Madrid: Civitas, 2002.

Feijóo Sánchez, B., *Derecho Penal de la empresa e imputación objetiva*, Madrid: Editorial Reus, 2007.

Feijóo Sánchez, B., «La responsabilidad penal de las personas jurídicas», en Díaz-Maroto y Villarejo, J. (Dir.), *Estudios sobre las reformas del Código Penal operadas por las LO 5/2010 de 22 de junio y 3/2011, de 28 de enero*, Cizur Menor: Civitas, 2011, pp. 65-142.

Feijóo Sánchez, B., «La teoría de la ignorancia deliberada en Derecho Penal: una peligrosa doctrina jurisprudencial», *Revista para el Análisis del Derecho, InDret*, nº 3, Barcelona, 2015.

Feijóo Sánchez, B., *El delito corporativo en el Código Penal español*, 1ª edición, Cizur Menor: Civitas, 2015.

Feijóo Sánchez, B.J., «Las características básicas de la responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Código Penal español», en VV.AA., *Tratado de responsabilidad penal de las personas jurídicas*, Madrid: Civitas, 2016, pp. 67-74.

Feijóo Sánchez, B.J., «Los requisitos del art. 31 bis 1», en VV.AA. *Tratado de responsabilidad penal de las personas jurídicas*, Madrid: Civitas, 2016, pp. 75-87.

Feijóo Sánchez, B., «La imputación objetiva y subjetiva en los delitos económicos», en Camacho Vizcaíno, A. (Dir.), *Tratado de Derecho penal económico*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2019, pp.141-194.

Feijóo Sánchez, B., «Teoría de los actos neutrales y participación delictiva. Los límites de la participación criminal en los delitos económicos», 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. 131-178.

Fernández Bautista, S., «Concepto y responsabilidad del administrador y directivo», en Corcoy Bidasolo, M. / Gómez Martín, V. (Dirs.), *Derecho Penal económico y de empresa. Parte general y parte especial. Doctrina y jurisprudencia con casos solucionados*, 2ª edición, Valencia: Tirant lo Blanch, Tomo II, 2020, pp. 66-69.

Fernández Bautista, S., «La adscripción de un hecho a su autor: la pertenencia del hecho especial referencia al administrador», en Luzón Peña, D.M. (Dir.), *Derecho penal del estado social y democrático de derecho*, Libro Homenaje a Santiago Mir Puig, Madrid: La Ley 2010, pp. 563-598.

Fernández Teruelo, J.G., «Las consecuencias accesorias del art. 129 CP», en Quintero Olivares, G. / Morales Prats, F. (Coords.), *El nuevo Derecho penal español. Estudios en memoria del Profesor José Manuel Valle Muñiz*, Pamplona: Aranzadi, 2001, pp. 273-294.

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, nº 5, 2005.

Fernández Teruelo, J.G., «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.

Fernández Teruelo, J.G., «Responsabilidad penal de las personas jurídicas El contenido de las obligaciones de supervisión, organización, vigilancia y control referidas en el art. 31 bis 1. b) del Código Penal español», *RECPC*, nº 21, 2019.

Fernández Teruelo, J.G., *Parámetros interpretativos del modelo español de responsabilidad penal de las personas jurídicas y su prevención a través de un modelo de organización o gestión (compliance)*, Pamplona: Aranzadi, 2020.

Fernández González, F.J., *La facturación y el SII en la empresa*, Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2019.

Ferré Olive, J.C., «*Autoría y delitos especiales*», en Arroyo Zapatero, L.A. / Berdugo Gómez de la Torre, I. (Coords.), *Homenaje al Dr. Marino Barbero Santos in memoriam*, Cuenca: Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha y Ediciones Universidad de Salamanca, Vol. I, 2001, pp. 1013-1026.

Ferré Olivé, J.C., *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2018.

Ferré Olivé, J.C., «*La responsabilidad penal del asesor fiscal en la era del compliance*», en Demetrio Crespo, E. (Dir.) / De la Cuerda Martín, M. / García de la Torre García, F. (Coords.), *Derecho penal económico y teoría del delito*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2020, pp. 603-628.

Ferreiro Lapatza, J., *Curso de Derecho financiero español. Instituciones*, 25ª edición, Madrid: Marcial Pons, 2006.

Fitor Miró, J.C., *Delito Fiscal. Un análisis criminológico*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2018.

Fortuny Cendra, M., «El riesgo de contaminación de la responsabilidad penal corporativa en los grupos empresariales: la atribución de responsabilidad penal a la matriz por los delitos de sus filiales», *Revista La Ley Compliance Penal*, nº 5, 2021.

Frago Amada, J.A., «*El paper compliance, su detección y su tratamiento procesal*», en VV.AA., *Actualidad compliance*, Pamplona: Aranzadi, 2018.

Gallego Soler, J.I., «*De la responsabilidad civil derivada de los delitos y de las costas procesales*», en Corcoy Bidasolo, M. / Mir Puig, S. (Dirs.), *Comentarios al Código Penal. Reformas LO 1/2015 y LO 2/2015*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2015, pp. 388-430.

Gallego 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 Albero, R., «*De las organizaciones y grupos criminales (arts. 570 bis – 570 quáter)*», en Quintero Olivares, G. (Dir.) / Morales Prats, F. (Coord.), *Comentarios al Código Penal español*, Tomo II, Pamplona: Aranzadi, 2011, pp. 1696-1712.

García Albero, R. «*Responsabilidad penal y compliance en los grupos de empresas*», en Gómez Colomer, L. (Coord.), *Tratado sobre Compliance Penal. Responsabilidad penal de las personas jurídicas y modelos de organización y gestión*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2019, pp. 277-298.

García Arán, M., «*De las personas criminalmente responsables de los delitos y faltas. Arts. 27 a 31bis*», en Córdoba Roda, J. / García Arán, M. (Dirs.), *Comentarios al Código Penal. Parte general*, Madrid: Marcial Pons, 2011, pp. 404-454.

García Cavero, P., *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa. Criterios de imputación*, Barcelona: Bosch, 1999.

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.

García Novoa, C., «*Facturas falsas y delito fiscal*», en Demetrio Crespo, E. / Sanz Díaz-Palacios, J. A. (Dirs.), *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios*, Barcelona: Atelier, 2020, pp. 181-210.

García-Villarrubia Bernabé, M., «La responsabilidad del representante del administrador persona jurídica», *El Derecho. Revista de Derecho Mercantil*, nº 59 (Disponible en línea: <https://www.uria.com/es/publicaciones/articulos-juridicos.html?id=5487&pub=Publicacion&tipo=es>)

Gaya Arjalaguer, M., «Propuestas razonadas para erradicar la modalidad de fraude carrusel en el IVA», en *Cuadernos de Formación, Instituto de Estudios Fiscales*, nº 6, Colaboración 24/08, 2008.

Gimbernat Ordeig, E., *Autor y cómplice en Derecho Penal*, Buenos Aires: B de F, 2006.

Gimbernat Ordeig, E., *Autor y cómplice en Derecho Penal*, 2ª reimpresión, Buenos Aires: B de F, 2012.

Gómez Colomer, J.L. (Coord.), *Tratado sobre Compliance Penal. Responsabilidad penal de las personas jurídicas y modelos de organización y gestión*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2019.

Gómez Colomer J.L., *El indicio de cargo y la presunción judicial de culpabilidad en el proceso penal*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2021.

Gómez-Jara, Díez, C., «*¿Imputabilidad de las personas jurídicas?*», en Bajo Fernández, M. / Jorge Barreiro, A. / Suárez González, C. (Dirs.), *Homenaje al profesor Dr. Gonzalo Rodríguez Mourullo*, Madrid: Civitas, 2005, pp. 425-446.

Gómez-Jara Díez, C., *La culpabilidad penal de la empresa*, Madrid: Marcial Pons, 2005.

Gómez-Jara Díez, C., «La responsabilidad penal de las personas jurídicas en la reforma del Código Penal», *Diario La Ley*, nº 7534, 2010.

Gómez-Jara Díez, C. / Banacloche Palao, J. / Zarzalejos Nieto, J., *Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas. Aspectos sustantivos y procesales*, Madrid: La Ley, 2011.

Gómez-Jara Díez, C., «La nueva responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Derecho Penal Español (artículo 31bis del Código Penal)», *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, nº 33, 2011.

Gómez-Jara Díez, C., «La imputabilidad organizativa en la responsabilidad penal de las personas jurídicas. A propósito del Auto de la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional de 19 de mayo de 2014», *Diario La Ley*, nº 8341, 2014.

Gómez-Jara Díez, C., «Autoría y participación en la responsabilidad penal de las personas jurídicas», en VV.AA., *Tratado de responsabilidad penal de las personas jurídicas*, Madrid: Civitas, 2016, pp. 251-272.

Gómez-Jara Díez, C., «La culpabilidad de la persona jurídica», en VV.AA., *Tratado de responsabilidad penal de las personas jurídicas*, Madrid: Civitas, 2016, pp. 143-220.

Gómez-Jara Díez, C., «Compliance y delito corporativo: a propósito del auto de 11 de mayo de 2017 del Juzgado Central de Instrucción nº 4 (Caso Bankia)», *Diario La Ley*, nº 9018, secc. Doctrina, 2017.

Gómez-Jara Díez, C., *El Tribunal Supremo ante la responsabilidad penal de las personas jurídicas*, Pamplona: Aranzadi, 2017, pp. 169-170.

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*, Pamplona: Aranzadi, 2020.

Gómez Martín, V., «La actuación por otro y la participación de extranei en delitos especiales. Un estudio sistemático de los arts. 31.1 y 65.3 CP», en Carbonell Mateu, J.C. / et al., *Estudios penales en homenaje al profesor Cobo del Rosal*, Madrid: Dykinson, 2005, pp. 421-464.

Gómez Martín, V., «Pertinencia del hecho, instrumento doloso no cualificado y delitos de propia mano», *Revista de Derecho Penal y Criminología*, nº 17, 2ª Época, 2006.

Gómez Martín, V., *Los delitos especiales*, Madrid-Buenos Aires: Edisofer, 2006.

Gómez Martín, V., *Actualización de la obra de Santiago Mir Puig Derecho penal, parte general, 8ª edición, 2008, a la L.O.5/ 2010, de modificación del código penal, que entra en vigor el 23-12-2010*, Barcelona: Reppertor, 2010.

Gómez Martín, V., «La responsabilidad penal del asesor fiscal», en *La Ley Penal, Revista de Derecho Penal, procesal y penitenciario*, nº 73, 2010.

Gómez Martín, V., «Art. 31bis» en Corcoy Bidasolo, M. / Mir Puig, S. (Dirs.), *Comentarios al Código Penal. Reforma 5/2010*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2011, pp. 127-137.

Gómez Martín, V., «Delitos de posición y delitos con elementos de autoría meramente tipificadores» *Revista electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, nº 14, 2012.

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. (Dirs.), *Garantías constitucionales y Derecho Penal europeo*, Madrid: Marcial Pons, 2012, pp. 331-384.

Gómez Martín, V., «Delitos especiales y moderna dogmática del Derecho Penal económico: ¿un matrimonio bien avenido?», en Silva Sánchez, J.M. / Miró Llinares, F. (Dirs.), *La teoría del delito en la práctica penal económica*, Madrid: La Ley, 2013, pp. 495-423.

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*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2014, pp. 207-254.

Gómez Martín, V., «*Los delitos especiales y el art. 65.3 del Código Penal Español*», en Robles Planas, R. (Dir.) / Silva Sánchez, J. M. (Pr.), *La participación en los delitos especiales. El debate doctrinal en la actualidad*, Buenos Aires: Editorial B de F, 2014, pp. 99-229.

Gómez Martín, V., «*Compliance y derechos de los trabajadores*», en VVAA; «*Responsabilidad de la empresa y compliance: programas de prevención, detección y reacción penal*», Valencia: Tirant lo Blanch, 2014, pp. 421-458.

Gómez Martín, V., «*Art. 31 bis- 31 quinquies*», 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. 64-178.

Gómez Martín, V., «*Delitos de falsedades*», en Corcoy Bidasolo, M. (Dir.), *Manual de Derecho Penal. Parte especial*, 2ª edición, Tomo I, Valencia: Tirant lo Blanch, 2019, pp. 441-502.

Gómez Martín, V. / Valiente Iváñez, V. / Cigüela Sola, J., «*Responsabilidad penal de la persona jurídica*», en Corcoy Bidasolo, M. / Gómez Martín, V. (Dirs.), *Derecho Penal económico y de empresa. Parte general y parte especial. Doctrina y jurisprudencia con casos solucionados*, 2º edición, Valencia: Tirant lo Blanch, 2020, Tomo II, pp. 155-170.

Gómez Martín, V. / Bolea Bardón, C., «*Responsabilidad penal de las personas físicas*», en Corcoy Bidasolo, M. / Gómez Martín, V. (Dirs.), *Derecho Penal económico y de empresa. Parte general y parte especial. Doctrina y jurisprudencia con casos solucionados*, 2º edición, Valencia: Tirant lo Blanch, 2020, Tomo II, pp. 43-51.

Gómez Martín, V., «*Delegación de competencias y compliance penal: un estudio sobre la transferencia y transformación de los deberes (de vigilancia) en el derecho penal económico*», *Revista de la Facultad de Derecho, Pontificia Universidad Católica del Perú*, nº 85, 2020.

Gómez Martín, V. / Turienzo Fernández, A., «*Elementos esenciales de los modelos de prevención de delitos*», en Corcoy Bidasolo, M. / Gómez Martín, V. (Dirs.), *Derecho Penal económico y de empresa. Parte general y parte especial. Doctrina y jurisprudencia con casos solucionados*, 2º edición, Valencia: Tirant lo Blanch, 2020, Tomo II, pp. 178-184.

Gómez Martín, V., *La responsabilidad penal individual en estructuras empresariales. El caso del Compliance Officer*, Buenos Aires: Hammurabi, 2021.

Gómez Tomillo, M. / Sánchez Rubiales, I., *Derecho Administrativo Sancionador. Parte General. Teoría general y práctica del derecho penal administrativo*, Cizur Menor: Thomson Reuters-Aranzadi, 2008.

Gómez Tomillo, M., *Introducción a la responsabilidad penal de las personas jurídicas en el sistema español*, 1ª edición, Valladolid: Lex Nova, 2010.

- Gómez Tomillo, M. (Dir.), *Comentarios al Código Penal*, Valladolid: Lex Nova, 2011.
- Gómez Tomillo, M., *Introducción a la responsabilidad penal de las personas jurídicas en el sistema español*, 2ª edición, Madrid: Aranzadi, 2015.
- Gómez Verdesoto, M., «La participación del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria», *Revista Quincena Fiscal*, nº 15, 1998.
- González-Cuéllar Serrano, S. / Juanes Peces, A., «La responsabilidad penal de las personas jurídicas y su enjuiciamiento en la reforma de 2010. Medidas a adoptar antes de su entrada en vigor», *Diario La Ley*, nº 7501, 2010.
- González Cussac, J.L., *Responsabilidad penal de las personas jurídicas*, en Górriz Royo, E. / Matallín Evangelio, A. (Coords.) / González Cussac, J.L. (Dir.), *Comentarios a la reforma del Código Penal de 2015*, 2ª edición, Valencia: Tirant lo Blanch, 2015, pp. 151-210.
- González Cussac, J.L., «¿Sobre qué han de decidir los jueces penales?», ponencia del curso Tratamiento penal de la persona jurídica, *Curso de Formación continua de Fiscales, CEJ*, Madrid, 24 a 26 de septiembre 2018.
- González Cussac, J.L., «La eficacia eximente de los programas de prevención de delitos», *Estudios Penales y Criminológicos*, nº 39, 2019.
- González Cussac, J.L., *Responsabilidad penal de las personas jurídicas y programas de cumplimiento*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2020.
- González Rus, J.J., «Asociación para delinquir y criminalidad organizada. Sobre la propuesta de desaparición del delito basada en una peculiar interpretación de la STS de 23 de octubre de 1997, Caso Filesa», *Actualidad Penal*, nº 27, 2000.
- González Rus, J.J., «La criminalidad organizada en el Código Penal español. Propuestas de reforma», *Anales de Derecho Penal*, nº 30, 2012.
- González Sierra, P., *La imputación penal de las personas jurídicas. Análisis del artículo 31bis CP.*, 1ª edición, Valencia: Tirant lo Blanch, 2014.
- Gracia Martín, L., *El actuar en nombre de otro en Derecho Penal I. Teoría General*, 1ª Edición, Zaragoza: Prensas de la Universidad de Zaragoza, 1985.
- Gracia Martín, L., *El actuar en lugar de otro en Derecho Penal II. Estudio específico del art. 15bis del Código Penal Español*, 1ª Edición, Zaragoza: Prensas de la Universidad de Zaragoza, 1985.
- Gracia Martín, L., «La responsabilidad penal del directivo, órgano representante de la empresa en Derecho Penal español. Estudio específico de los problemas dogmáticos y político criminales que plantea el delito cometido a partir de una actuación en lugar de otro», *Hacia un Derecho Penal económico europeo, Jornadas en honor del profesor Klaus Tiedemann*, Universidad Autónoma de Madrid, 1995.

Gracia Martín, L., «Crítica de las modernas construcciones de una mal llamada responsabilidad penal de la persona jurídica», *Revista electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, nº 18, 2016.

Gracia Martín, L., *El actuar en lugar de otro en Derecho Penal. Teoría general y dogmática*, Buenos Aires: B de F, 2022.

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.

Hernández Plasencia, J.U., *La autoría mediata en Derecho Penal*, Granada: Comares, 1996.

Herranz Sauri, T., «De la necesidad de la punición de la persona jurídica en el delito fiscal. Una reflexión a contracorriente», en Abogacía General del Estado, XXXII Jornadas de Estudio de la Abogacía, *El nuevo Código Penal*, Ministerio de Justicia, 2011, pp. 645-657

Huerta Tocildo, S., «Dos cuestiones constitucionales relacionadas con el delito fiscal: su distinción del fraude de ley tributaria y el momento de su prescripción», en Octavio de Toledo y Ubieta, E. (Dir.), *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2009, pp.164-194.

Hormazábal Malarée, H., «Personas jurídicas penalmente responsables y medidas cautelares: el auto de la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional de 19 de mayo de 2014», *Diario La Ley*, nº 8368, 2014.

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 Chacón Cadenas / Montserrat Pereto García, Barcelona: Universidad Autónoma de Barcelona, Departamento de Derecho Público y de Ciencias Histórico Jurídicas, 2012.

Jordana de Pozas, L., «Dos cuestiones que suscita el delito fiscal», *Poder Judicial*, nº 16, 1989.

Juanes Peces, A., *Memento Experto: Compliance Penal*, Madrid: Ediciones Lefebvre, 2017.

Juste Mencia, J., «artículo 236. Presupuestos y extensión subjetiva de la responsabilidad», en el mismo, J. (Coord.), *Comentario de la reforma del Régimen de las Sociedades de Capital en materia de gobierno corporativo (Ley 31/2014). Sociedades no cotizadas*, Cizur Menor: Civitas, 2015, pp. 443-462.

Juste Mencia, J. (Coord.), *Comentario de la reforma del Régimen de las Sociedades de Capital en materia de gobierno corporativo (Ley 31/2014). Sociedades no cotizadas*, Cizur Menor: Civitas, 2015.

Juste Mencia, J. / Campins Vargas, A., «La retribución de los consejeros delegados o de los consejeros con funciones ejecutivas. El contrato entre el consejero ejecutivo y la sociedad (arts. 249.3 y 4 y 529 octodecimas LSC)», en VV.AA., *Junta general y consejo de administración de la sociedad cotizada*, Cizur Menor: Aranzadi, 2016, pp. 757-797.

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.

Lafont Nicuesa, L., «*Autoría y participación en el delito fiscal*», en VV.AA., *La aplicación práctica del delito fiscal*, Madrid: Bosch, 2021, pp. 44-67.

Lasarte Álvarez, F.J., *La exención en el IVA de las entregas intracomunitarias*, Granada: Comares, 2009.

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*, Pamplona: Aranzadi, 2012, pp. 31-50.

Lascuráin Sánchez J.A., «*Fundamento y límites del deber de garantía del empresario*», *Hacia un Derecho penal económico europeo, Jornadas en honor del profesor Klaus Tiedemann*, Universidad Autónoma de Madrid, 1995.

Lascuráin Sánchez, J.A., «*Tres problemas de aplicación del delito fiscal: retroactividad, prescripción y exención de los partícipes por regularización*», *Manuales de formación continuada*, nº 4, 1999, pp. 359-414.

Lascuráin Sánchez, J.A., «*La responsabilidad penal individual por los delitos de empresa*», en Nieto Martín, A. / et al., *Manual de cumplimiento penal en la empresa*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2015, pp. 271-303.

Lascuráin Sánchez, J.A., «*La delegación como mecanismo de prevención y de generación de deberes penales*», en Nieto Martín, A. / et al., *Manual de cumplimiento penal en la empresa*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2015, pp. 165-185.

Lascuráin Sánchez, J.A., «*¿Penamos a la persona jurídica por conductas de participación?*», *Almacén del Derecho*, 2019, disponible en línea: <https://almacenederecho.org/penamos-a-la-persona-juridica-por-conductas-de-participacion/>.

Launa Oriol, C. / Moruelo Gómez, C., «*El delito contra la Hacienda Pública*», en Camacho Vizcanío, A. (Dir.), *Tratado de Derecho Penal Económico*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2019, pp. 1408-1697.

Lombardero Expósito, L.M., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Barcelona: Bosch, 2011.

Luzón Peña, D.M., *Curso de Derecho Penal. Parte General I*, Madrid: Editorial Universitas S.A., 1996.

Luzón Peña, D.M., *Derecho penal del estado social y democrático de derecho*, Libro Homenaje a Santiago Mir Puig, Madrid: La Ley, 2010.

Luzón Cánovas, M., «La tipificación de la organización y el grupo criminal. Problemas concursales», *Lefebvre-El derecho*, 2011, disponible en: <https://elderecho.com/la-tipificacion-penal-de-la-organizacion-y-el-grupo-criminal-problemas-concursales>.

Luzón Cánovas, A., «Personas jurídicas exentas y personas jurídicas excluidas de responsabilidad penal», en VV.AA. *La responsabilidad penal de las personas jurídicas*, Madrid: FGE, libro homenaje al Excmo. Sr. D. José Manuel Maza Martín, 2018, pp. 213-239.

Magaldi Paternostro, M. J., «Organizaciones y grupos criminales: una regulación penal desafortunada», *Revista Jurídica de Cataluña*, Vol. 110, nº 4, 2011.

Magro Servet, V. (Coord.), *Memento experto: Compliance Penal. Aplicación en empresas*, Madrid: Ediciones Lefebvre, 2020.

Magro Servet, V., «¿Por qué es recomendable un canal de denuncias interno en la empresa», *Diario La Ley*, nº 9586, 2020?.

Maraver Gómez, M., *El principio de confianza en el Derecho Penal. Un estudio sobre la aplicación del principio de autorresponsabilidad en la teoría de la imputación objetiva*, Cizur Menor: Civitas, 2009.

Maraver Gómez, M., «El principio de confianza como criterio de imputación en el ámbito de 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. 179-237.

Marín de Espinosa Ceballos, E., «Las circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal y los concursos de delitos», en Zugaldía Espinar, J.M. (Dir.), *Lecciones de Derecho Penal. Parte General*, 3ª edición, Valencia: Tirant lo Blanch, 2016, pp. 215-228.

Martell Pérez-Alcalde, C. / Quintero García, D., «De las organizaciones y grupos criminales», en Quintero Olivares, G. (Dir.), *La reforma penal de 2010. Análisis y cometarios*, Pamplona: Aranzadi, 2010, pp. 357-367.

Martín Sagrado, O., «El decomiso de las sociedades pantalla», *Diario La Ley*, nº 8768, Sección Tribuna, 24 de Mayo de 2016.

Martínez-Aldama, C., «Responsabilidad del asesor fiscal en el fraude fiscal», *Revista Electrónica de Derecho Universidad de la Rioja*, nº 13, 2015.

Martínez-Buján Pérez, C., *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Madrid: Tecnos, 1995.

Martínez-Buján Pérez, C., «Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria», en Bajo Fernández, M. / Bacigalupo Sagesse, S. / Gómez-Jara Díez, C. (Coords.), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas. Derecho y economía*, Madrid: Centro de Estudios Ramón Aceres, 2007, pp. 69-104.

Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*, 6ª Edición, Valencia: Tirant lo Blanch, 2019.

Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho Penal económico y de la empresa. Parte General*, 6ª edición, Valencia: Tirant lo Blanch, 2022.

Martínez-Buján Pérez, C., *La autoría en Derecho Penal. Un estudio a la luz de la concepción significativa (y del Código Penal)*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2019.

Martínez-Buján Pérez, C., «*Autoría y participación en el delito fiscal*», en Demetrio Crespo, E. / Sanz Díaz-Palacios, J.A. (Dir.), *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios*, Barcelona: Atelier, 2019, pp. 109-134.

Martínez Carrasco, R.D., *Contabilidad financiera. Teoría y ejercicios prácticos*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2010.

Martínez Muñoz, Y., «El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE», *Revista española de Derecho Financiero*, nº. 145/2010, Pamplona: Civitas, 2010.

Martín Fernández, J. / Santana Lorenzo, M., «*Los delitos contra la Hacienda Pública: El llamado delito fiscal*», en Martín Fernández, J. / Santana Lorenzo, M. (Coords.), *La prevención de los delitos contra la Hacienda Pública y el blanqueo de capitales a través del compliance: aspectos prácticos*, Pamplona: Aranzadi, 2018, pp. 89-102.

Martín Fernández, J. / Berdud Seoane, J.M., «*Otras infracciones penales contrarias a los intereses de la Hacienda Pública: los delitos contables, contra la Seguridad Social, fraude de subvenciones y contrabando*», en Martín Fernández, J. / Santana Lorenzo, M. (Coords.), *La prevención de los delitos contra la Hacienda Pública y el blanqueo de capitales a través del compliance: aspectos prácticos*, Pamplona: Aranzadi, 2018, pp. 151-167.

Martín Fernández, J. / Rodríguez Márquez J. (Coords.), *Memento práctico. Compliance fiscal*, Madrid: Lefebvre, 2022.

Martínez-Pereda Rodríguez, J.M., «Los delitos contra la Hacienda Pública en el Código Penal español», *Crónica Tributaria*, nº 53, 1985.

Martín Queralt, J. / et al., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 31ª edición, Madrid: Tecnos, 2020.

Martos García, J.J., «Defraudación fiscal y nuevas tecnologías», *Revista Aranzadi de Derecho y nuevas tecnologías*, nº 5, 2007.

Mauricio Subirana, S., *Derecho financiero y tributario*, 2ª edición, Valencia: Tirant lo Blanch, 2019.

Maza Martín, J.M., *Delincuencia electoral y responsabilidad penal de los partidos políticos*, Madrid: La Ley, 2018.

Meini, I., *Responsabilidad penal del empresario por los hechos cometidos por sus subordinados*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2003.

Merino Jara, I. / Serrano González De Murillo, J.L., *El delito fiscal*, 2ª edición, Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 2004.

Merino Jara, I. / Serrano González de Murillo, J.L., «Algunas cuestiones relativas al fraude de las facturas falsas en Derecho Penal y en Derecho Tributario», *Impuestos: Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, nº 10, 1994.

Merino Jara, I., *Facturas y registros: requisitos y efectos fiscales*, 3ª edición, Valladolid: Lex Nova, 1999.

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.

Meijide Doval, P., *El IVA en las operaciones intracomunitarias*, Tarragona: Arola editors, 2016.

Mir Puig. S. / Muñoz Conde. F., / Jescheck, H.H., *Tratado de Derecho Penal. Parte General*, Barcelona: Bosch, 1981.

Mir Puig, S., «Sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas» en Octavio de Toledo y Ubieta, E. / Gurdíel Sierra, E. / Cortés Bechiarelli, E. (Coords.), *Estudios penales en recuerdo del profesor Ruiz Antón*, 1ª Edición, Valencia: Tirant lo Blanch, 2003, pp. 741-764.

Mir Puig, S., «Facturas falsas para defraudar a Hacienda», *La Ley Penal: Revista de Derecho Penal, Procesal y Penitenciario*, nº 62, 2009.

Mir Puig, S., *Derecho Penal. Parte General*, 10ª Edición, Barcelona: Reppertor, 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*, nº 15, Colaboración 10/12, 2012.

Montaner Fernández, R., *Gestión empresarial y atribución de responsabilidad penal individual. A propósito de la gestión medioambiental*, Barcelona: Atelier, 2008.

Montaner Fernández, R., «El criminal compliance desde la perspectiva de la delegación de funciones», 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. 59-92.

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*, nº 1, Colaboración 07/06, 2006.

Morales García, O., «La persona jurídica ante el Derecho y el Proceso Penal», *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, Barcelona: nº 1. 2011,

Morales Prats, F., «Artículo 305 bis», en Quintero Olivares, G. (Dir.), *Comentarios al Código Penal español*, Cizur Menor: Thomsom 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*, nº 4, Colaboración 23/07, 2007.

Moreno Catena, M. / Cortés Domínguez, V. (Dir.), *Derecho Procesal Penal*, 10ª edición, Valencia: Tirant lo Blanch, 2021.

Moreno Valero, P.A., «El fraude en el IVA y sus desencadenantes», *Crónica Tributaria*, nº 139, 2011.

Moreno-Torres Herrera, M.R., «Las falsedades documentales», en Marín de Espinosa Ceballos, E. M. (Dir.) / Esquinas Valverde, P. (Coord.), *Derecho Penal. Parte Especial*, 1ª edición, Valencia: Tirant lo Blanch, 2018, pp. 351-362.

Muñoz Conde, F. / García Arán, M., *Derecho Penal. Parte General*, 5ª edición, Valencia: Tirant lo Blanch, 2002.

Muñoz Conde, F., «Problemas de autoría y participación en el Derecho Penal económico, o ¿Cómo imputar a título de autores a las personas que, sin realizar acciones ejecutivas, deciden la realización de un delito en el ámbito de la delincuencia económica empresarial?», *Revista Penal*, nº 9, 2002.

Muñoz Conde, F. / García Arán, M., *Derecho Penal. Parte General*, 6ª edición, Valencia: Tirant lo Blanch, 2004.

Muñoz Conde, F. / García Arán, M., *Derecho Penal. Parte General*, 8ª edición, Valencia: Tirant lo Blanch, 2010.

Muñoz Conde, F., *Derecho Penal. Parte Especial*, 22ª edición, Valencia: Tirant lo Blanch, 2019.

Muñoz Conde, F., *Teoría general del delito*, 5ª edición, Valencia: Tirant lo Blanch, 2022.

Muñoz Cuesta, F.J., «Organizaciones y grupos criminales: tipificación penal imprescindible contra esta forma de delincuencia», *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 9, 2011.

Muñoz Palma, J., «Falsedad ideológica cometida por particular», *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 9, 2018.

Muñoz Pérez, M., «Autoría, coautoría y formas de participación», Pamplona: Manual de delitos contra la Hacienda Pública, Abogacía General del Estado. Dirección del Servicio Jurídico del Estado, 2008.

Navarro Cardoso, F., Los delitos de falsedades, *Iustel*, nº 31, 2019.

Navarro Cardoso, F., «La participación del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria», *Revista Penal*, nº 43, 2019.

Navarro Massip, J. (Dir.) / Montaner Fernández, R. (Coord.), «*El compliance officer, ¿un profesional en riesgo? Perspectiva penal, empresarial, procesal, de la fiscalía y jurisprudencial*», Barcelona: Profit editorial, 2018.

Neira Pena, A. M., «Imputación, medidas cautelares y personas jurídicas meramente instrumentales», *Ars Iuris Salmanticensis*, Vol. 2, 2014, disponible en línea: <http://revistas.usal.es/index.php/ais/article/view/12792>.

Nieto Martín, A. «Sistemas penales comparados. Responsabilidad penal de las personas jurídicas», *Revista La Ley*, nº 17, , 2006.

Nieto Martín, A., *La responsabilidad penal de las personas jurídicas. Un modelo legislativo*, Madrid: Iustel Publicaciones, 2008, p. 146 y ss.

Nieto Martín, A., ponencia, en Dopico Gómez-Aller, J. (Dir.), *La responsabilidad penal de las personas jurídicas en el proyecto de reforma de 2009: Una reflexión colectiva*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2012, pp. 103-110.

Nieto Martín, A., «Fundamento y estructura de los programas de cumplimiento normativo», Nieto Martín, A. / et al., *Manual de cumplimiento penal en la empresa*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2015, pp. 111-134.

Nieto Martín, A. / et al., *Manual de cumplimiento penal en la empresa*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2015.

Nieto Martín, A., «Falsedades en la empresa», en VV.AA, *Derecho Penal económico y de la empresa*, Madrid: Dykinson, 2018, pp. 685-726.

Nieto Martín, A., «Tax compliance y cumplimiento colaborativo», webinar impartido por Moreno González, S., 2 de noviembre de 2020, ciclo de webinars de cumplimiento normativo organizado por la Universidad de Castilla la Mancha, 2020, programa disponible en línea: <http://www.fiscalidadytaxcompliance.net/sites/default/files/actividades/Seminario-cumplimiento-normativo-2020.pdf>.

Núñez Castaño, E., *Responsabilidad penal en la empresa*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2000.

O'Callaghan Muñoz, X., «La responsabilidad objetiva» en Moreno Martínez, J.A. (Dir.), *La responsabilidad civil y su problemática actual*, Madrid: Editorial Dykinson, 2007, pp. 799-820.

Octavio de Toledo y Ubieto, E., «Las actuaciones en nombre de otro» *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo nº 37, Fasc/Mes 1, 1984.

Octavio de Toledo y Ubieto, E. / Huerta Tocildo, S., *Derecho Penal. Parte General*, 2ª edición, Madrid: Editorial Rafael Castellanos, 1986.

Octavio de Toledo y Ubieto, E. / Delgado Gil, A., «Los «delitos contra la hacienda pública» relativos a los ingresos tributarios: el llamado delito contable del artículo 310 del código penal», en VV.AA., *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2009, pp. 195-209.

Ortíz de Urbina Gimeno, I., «Responsabilidad penal de las personas jurídicas y programas de cumplimiento empresarial («compliance programs»)», en Goñi Sein, J.L. (Dir.), *Ética empresarial y códigos de conducta*, Madrid: La Ley, 2011, pp. 95-135.

Paredes Castañón, J.M., «Responsabilidad penal y división del trabajo en la actividad productiva», en Rodríguez Montañés, T. / Paredes Castañón, J.M., *El caso de la colza. Responsabilidad penal por productos adulterados o defectuosos*, Valencia: Tirant lo Blanch, 1995, pp. 133-192.

Peñaranda Ramos, E., «Sobre la responsabilidad en comisión por omisión respecto de hechos delictivos cometidos en la empresa (y en organizaciones)», en Díaz Maroto Villarejo, J., *Derecho y justicia penal en el siglo XXI: Liber amicorum en homenaje al profesor Antonio Cuéllar-Serrano García*, Madrid: Colex, 2006, pp. 411-430.

Peñaranda Ramos, E., «Autoría y participación en la empresa», en Demetrio Crespo, E. / Serrano Piedecabras, J.R. (Dirs.), *Cuestiones actuales de Derecho penal económico*, Madrid: Colex, 2008., pp. 161-186.

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 Arias, J., *Sistema de atribución de responsabilidad penal a las personas jurídicas*, Madrid: Dykinson, 2014.

Pérez Cepeda, A.I., *La responsabilidad de los administradores, de sociedades: criterios de atribución*, Barcelona: Cedecs, 1997.

Pérez Cepeda, A.I., «La responsabilidad penal del administrador de empresa por decisiones colegiales», 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. 293-395.

Pérez Manzano, M., «La delimitación entre prueba y subsunción del dolo en Derecho Penal Económico: el caso de los testaferreros», 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 Martínez, L., «UNE 19602. Sistemas de gestión de compliance tributario. Entre el cumplimiento normativo y las buenas prácticas», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 947, 2019.

Pérez Royo, F., «Los delitos y las infracciones en materia tributaria» , *Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda*, Madrid, 1972.

Pérez Royo, F., «Los delitos y las infracciones en materia tributaria», *Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda*, Madrid, 1986.

Pérez Royo, F., «El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación», *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 100, 1998.

Pérez-Crespo Paya, F., «Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social», *Cuadernos de la Guardia Civil*, nº 15, 1996.

Polaino Navarrete, M., «El delito fiscal. Secuencias fallidas de una reforma penal», en *Estudios penales y criminológicos*, nº 9, 1984-1985.

Puebla Agramunt, N., «La solución española a los fraudes carrusel: responsabilidad subsidiaria del adquirente por el IVA no ingresado en la cadena», *Crónica Tributaria*, nº 123, 2007.

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», *Revista Quincena Fiscal*, nº 10, 2006.

Queralt Jiménez, J., *Derecho Penal español. Parte especial*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2015.

Quintero Olivares, G., *Los delitos especiales y la teoría de la participación en el Derecho Penal español*, Barcelona: Cymys, 1974.

Quintero Olivares, G. «Organizaciones y grupos criminales en el derecho penal de nuestro tiempo», en Villacampa Estiarte, C. (Coord.), *La delincuencia organizada: un reto a la política criminal actual*, Pamplona: Aranzadi, 2013, pp. 23-44.

Quintero Olivares, G. (Dir.), *Comentarios al Código Penal español*, Cizur Menor: Thomson Reuters-Aranzadi, 2016.

Quintero Olivares, G. (Dir.), *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*, 10ª edición, Pamplona, Aranzadi, 2016.

Ragués i Vallés, R., «Atribución de responsabilidad en el Derecho Penal de la empresa», en VV.AA., *XXIII Jornadas Internacionales de Derecho Penal*, 2002.

Ragués i Vallés, R., «Consideraciones sobre la prueba del dolo», *Revista de Estudios de la Justicia*, nº 4, 2004.

Ragués i Vallés, R., *La ignorancia deliberada en Derecho Penal*, Barcelona: Atelier, 2008.

Ragués i Vallés, R., «*Los procedimientos de denuncia como medida de prevención de los delitos de empresa*», en Silva Sánchez, J.M. (Dir.) / Montaner Fernández. R. (Coord.), *Criminalidad de empresa y Compliance*, Barcelona: Atelier, 201, pp. 161-196.

Ragués i Vallés, R., «*Responsabilidad penal de las personas físicas*», en VV.AA., *Memento práctico. Penal económico y de la empresa*, Madrid: Lefevbre, 2016, pp. 11-164.

Ragués i Vallés, R., *La actuación en beneficio de la persona jurídica como presupuesto para su responsabilidad penal*, Madrid: Marcial Pons, 2017.

Ragués I Vallés, R. / Robles Planas, R. (Dir.), *Delito y empresa. Estudios sobre la teoría del delito aplicada al Derecho Penal económico-empresarial*, Barcelona: Atelier, 2018.

Ragués i Vallés, R., «*La imputación subjetiva en los delitos económicos y en la criminalidad de empresa*», en Ragués i Vallés, R. / Robles Planas, R. (Dir.), *Delito y empresa. Estudios sobre la teoría del delito aplicada al Derecho Penal económico-empresarial*, Barcelona: Atelier, 2018, pp. 93-118.

Ramírez Gómez, S. *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (Aspectos sustantivos y procedimentales)*, Madrid: Marcial Pons, 2000.

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*, 3ª edición, Valencia: Tirant lo Blanch, 2016. pp. 121-136.

Rancaño Martín, M.A., «*El progresivo distanciamiento dogmático entre el ilícito penal y el ilícito tributario*», *Revista Quincena Fiscal*, nº 16, 2014.

Redondo Andreu, I. «*La potestad sancionadora en materia tributaria y los sujetos infractores*», en Martínez LafuentE, A. (Coord.), *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre): Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2004, pp. 765-804.

Riggi, E. J., *Interpretación y Ley Penal. Un enfoque desde la doctrina del fraude de Ley*, Barcelona: Atelier, 2010.

Robles Planas, R., *La participación en el delito: fundamento y límites*, Madrid: Marcial Pons, 2003.

Robles Planas, R., «*Pena y persona jurídica: crítica del artículo 31bis CP*», *Diario La Ley*, nº 7705, 2011.

Robles Planas, R., «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, 3ª Sesión, 2015, disponible en línea: <https://www.ficp.es/wp-content/uploads/Robles-Conductas-neutrales-2-FICP.pdf>.

Robles Planas, R., «Las conductas neutrales en Derecho Penal. La discusión sobre los límites de la complicidad punible», *Revista brasileira de ciencias criminales*, nº 70, 2008.

Robles Planas, R., «Principios de imputación en la 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. 23-42.

Robles Planas, R. / Riggi, E. J., «El extraño artículo 65.3 del Código Penal», en *Revista para el análisis del Derecho, InDret*, nº 4, Barcelona, 2008.

Roca De Agapito, L., «Novedades en torno a la regulación de la pena de multa», en Álvarez García, F. / González Cussac, J.L. (Dirs.), *Comentarios a la reforma del Código Penal*, Valencia: Tirant Lo Blanch, 2010, pp. 111-114.

Rodríguez Devesa, J.M., *Derecho Penal Español. Parte General*, Madrid: Artes Gráficas Carasa, 1981.

Rodríguez Márquez, J. / Martín Fernández, J. / Ferreiro Lapatza, J., *Curso de Derecho Tributario. Sistema tributario español*, 8ª edición, Madrid: Marcial Pons, 2013.

Rodríguez Márquez, J., *Teoría del conocimiento en el IVA: guía para su prevención y defensa*, Madrid: Lefebvre, 2019.

Rodríguez Mourullo, G., «El autor mediato en Derecho Penal español», *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, XXII, Fasc. III, 1969.

Rodríguez Mourullo, G., «El nuevo delito fiscal» *Revista Española de Derecho Fiscal*, nº 15-16, 1977.

Rodríguez López, P., *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Barcelona: Bosch, 2008.

Rodríguez Ramos, L., «La culpabilidad en los delitos cometidos por la persona jurídica», *Diario La Ley*, nº 7694, 2011.

Rodríguez Ramos, L., «¿Cuándo deben considerarse penalmente mercantiles los documentos privados?», *Diario La Ley*, nº 9090, 2017.

Rodríguez Vázquez, V., *Democracia, sistemas de control y Derecho Penal. Aproximación al fenómeno del soft law y de la externalización de los deberes de control a través de los compliance programs*, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, nº 22, 2020.

Ropero Carrasco, J., «¿Es necesaria una reforma penal para resolver los problemas de atribución de responsabilidad y justo castigo de la delincuencia organizada?», *Estudio Penales y Criminológicos*, nº 2007.

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://ficip.es/wp-content/uploads/2016/11/Rosales-Pedrero-La-pena-de-multa.pdf>.

Roso Cañadillas, R., *Autoría y participación en delitos imprudentes*, Director: Diego Manuel Luzón Peña, Madrid: Universidad de Alcalá, Departamento Fundamentos de Derecho y Derecho Penal, 1999.

Ros Raventós, I., *Delito fiscal y tax compliance*, Pamplona: Aranzadi, 2019.

Roxin, C., *Autoría y dominio del hecho en Derecho Penal*», traducción de Joaquín Cuello Contreras, Madrid: Marcial Pons, 1998.

Rueda Martín, M.A., «Reflexiones sobre la participación de extraños en los delitos contra la administración pública», *Revista de Derecho Penal y Criminología*, nº 8, 2001.

Rueda Martín, M.A., «El fundamento de la atenuación (facultativa) de la pena del partícipe *extraneus* en un delito especial en el Código Penal Español», *Revista para el análisis del derecho, InDret*, nº 3, Barcelona, 2018,

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*, nº 2, 2015.

Ruiz Rico, J.M., «Comentario al art. 1.108 CC» en Albadalejo García, M. (Dir.), *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, Madrid: Edersa, Vol. 1, tomo XV, 1989, p. 752 y ss.

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*, nº 151, 2011.

Sáinz Cantero Caparrós, J.E., «Delitos contra el orden público. De las organizaciones y grupos criminales», en Morillas Cueva, L. (Dir.), *Sistema de Derecho Penal español. Parte Especial*, 3ª edición, 2020, p. 1537-1562.

Sánchez-Blanco Codorniu, E., «El denominado fraude carrusel en el IVA: un desafío a la Unión Europea», *Cuadernos de formación, Instituto de Estudios Fiscales*, nº 1, Colaboración 10/06, 2006.

Sánchez-Ostiz Gutiérrez, P., *El delito contable tributario*, Pamplona: Aranzadi, 1995.

Sánchez-Ostiz Gutiérrez, P., «Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social», en Silva Sánchez, J.M. (Dir.) / Pastor Muñoz, N. (Coord.), *El nuevo Código Penal. Comentarios a la reforma de la LO 5/2010*, Madrid: La Ley, 2012, pp. 463-474.

Sanz Díaz-Palacios, J.A., *Deuda tributaria y responsabilidad civil por delito fiscal*, Barcelona: Atelier, 2009.

Sanz-Díaz Palacios, J.A., «La consumación y la prescripción penales en la obtención indebida de devoluciones en materia de IVA», en *Impuestos: Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, nº 28, nº 19-20, 2012.

Sanz Díaz-Palacios, J.A., «La regularización del “quinto año” en supuestos de delito fiscal: ¿un caso de renuncia a la prescripción tributaria ganada?», *Crónica Tributaria*, nº 170, 2019.

Sanz Díaz-Palacios, J.A., «Regularización de deudas tributarias y responsabilidad civil por delito fiscal: intereses moratorios e intereses procesales», en Demetrio Crespo, E. / Sanz Díaz-Palacios, J.A. (Dir.), *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios*, Barcelona: Atelier, 2019, pp. 259-281.

Sarro Riu, J., *El derecho a no autoinculparse del contribuyente*, Barcelona: Bosch, 2009.

Serrano Cadena, F., «Autoría y participación en el delito. Defraudación fiscal», *Centro de Estudios Jurídicos*, 2016.

Schünemann, B. (Dir.), *Fundamentos de un sistema europeo del Derecho penal: LH a Roxin*, Barcelona: Bosch, 1995.

Serrano González De Murillo, J.L., «La responsabilidad civil en los delitos de elusión de deudas», *Diario La Ley*, nº 6593, 2006.

Silva Sánchez, J.M., «La responsabilidad penal de las empresas y sus órganos en Derecho español» en Schünemann B. (Dir.), *Fundamentos de un sistema europeo del Derecho penal: Libro Homenaje a Claus Roxin*, Barcelona: Bosch, 1995.

Silva Sánchez, J.M., «El actuar en nombre de otro en el Código Penal español», en el mismo, *Consideraciones sobre la teoría del delito*, 1ª Edición, Buenos Aires: Editorial Ad-hoc, 1998.

Silva Sánchez, J.M., «Prescripción y delito fiscal», *Iuris: Actualidad y práctica del derecho*, nº 51, 2001.

Silva Sánchez, J.M., *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Barcelona: Atelier, 2005.

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*, nº 343, Barcelona 2006.

Silva Sánchez, J. M., «La evolución ideológica de la discusión sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas», *Derecho Penal y Criminología*, Vol. 29, nº 86-87, 2008.

Silva Sánchez, J.M., «Deberes de los miembros de un Consejo de Administración. A propósito de la STS núm. 234/2010 (Sala de lo Penal), de 11 de marzo», *Revista para el Análisis del Derecho, InDret*, nº 2, Barcelona, 2011.

Silva Sánchez, J.M., «*Deberes de vigilancia y compliance empresarial*», en Kuhlen, L. / Montiel, J. P. / Ortíz De Urbina Gimeno, I., *Compliance y teoría del Derecho Penal*, Madrid: Marcial Pons, 2013, pp. 79-105.

Silva Sánchez, J.M., «*La responsabilidad penal de las personas jurídicas en Derecho español*», en Silva Sánchez, J.M. (Dir.) / Montaner Fernández. R. (Coord.), *Criminalidad de empresa y Compliance*, Barcelona: Atelier, 2013, pp. 15-42.

Silva Sánchez, J.M. / Miró Llinares, F., *La teoría del delito en la práctica penal económica*, Madrid: La Ley, 2013.

Silva Sánchez, J.M., *Fundamentos del Derecho Penal de la empresa*, 2ª edición, Madrid: Edisofer, 2016.

Silva Sánchez, J.M., «*La evolución de la posición de deber del Consejo de Administración. Una observación desde la cultura del compliance*», en Ragués i Vallès, R. / Robles Planas, R. (Dir.), *Delito y empresa. Estudios sobre la teoría del delito aplicada al Derecho Penal económico-empresarial*, Barcelona: Atelier, 2018, pp. 43-58.

Silva Sánchez, J.M., «*La exigente de modelos de prevención de delitos. Fundamento y bases para una dogmática*», en Ragués i Vallès, R. / Robles Planas, R. (Dir.); *Delito y empresa. Estudios sobre la teoría del delito aplicada al Derecho Penal económico-empresarial*, Barcelona: Atelier, 2018, pp. 231-258.

Silva Sánchez, J.M., «El debate sobre la prueba del modelo de compliance: Una breve contribución», *Revista para el Análisis del Derecho, InDret*, nº 1, Barcelona, 2020.

Silva Sánchez, J.M (Dir.) / Robles Planas, R. (Coord.), *Lecciones de derecho penal económico y de la empresa. Parte general y especial*, Barcelona: Atelier, 2020.

Simón Acosta, E., *Cuestiones tributarias prácticas*, Madrid: La ley, 1990.

Sola Reche, E., «*Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*», en VV.AA., *Derecho Penal. Parte Especial*, Granada: Comares, 2022, pp. 490-534.

Soto Nieto, F., «Pronunciamiento sobre responsabilidad civil en causa por delito fiscal», *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, nº 6, 2002.

Suárez López, J.M., «Aspectos dogmáticos y político criminales en el tratamiento penal de la criminalidad organizada», *Anales de Derecho*, nº 30, 2012.

Suárez González, C., «Participación en las decisiones del consejo de administración de una sociedad y responsabilidad penal», *Cuadernos de Derecho Judicial*, Consejo General del Poder Judicial, nº 7, Madrid, 1994.

Tamarit Sumalla, J.P., «Las consecuencias accesorias del art. 129 CP. Un primer paso hacia un sistema de responsabilidad penal de las personas jurídicas», en Díez Ripollés, J.L. (Coord.), *La ciencia del Derecho Penal ante el nuevo siglo: Libro Homenaje al profesor doctor don José Cerezo Mir*, Madrid: Tecnos, 2002, pp. 1153-1172.

Terradillos Basoco, J., «Sistema penal y empresa», en VV.AA., *Nuevas tendencias en Derecho Penal económico*, Cádiz: Universidad de Cádiz, 2009, pp. 13-38.

Torres Cadavid, N., *La Responsabilidad Penal del Asesor Fiscal. Problemas de autoría y participación en el delito de defraudación tributaria*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2019.

Turienzo Fernández, A., *La responsabilidad penal del compliance officer*, Madrid: Marcial Pons, 2021.

Vázquez del Rey Villanueva, A. «El IVA y el comercio internacional: tendencias y problemas actuales», *Crónica Tributaria*, nº 124, 2007.

Velasco Núñez, E., *10 años de responsabilidad penal de la persona jurídica (análisis de su jurisprudencia)*, Pamplona: Aranzadi, 2020.

Velázquez Vioque, D., «Responsabilidad penal de las empresas. ¿Cómo probar el debido control?», *Diario La Ley*, nº 7794, 2012.

Villar Ezcurra, M., «La inversión del sujeto pasivo como recurso técnico y medida antifraude en el IVA», *Revista Quincena Fiscal*, nº 7, 2014.

Villacampa Estiarte, C., *La falsedad documental: Análisis jurídico-penal*, Barcelona: Cedecs, 1999.

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.

Zugaldía Espinar, J. M., «Societas delinquere potest. Análisis de la reforma operada en el Código Penal español por la LO 5/2010, de 22 de junio», *La ley penal: Revista de derecho penal, procesal y penitenciario*, nº. 76, 2010.

Zugaldía Espinar, J. M., «Aproximación teórica y práctica al sistema de responsabilidad criminal de las personas jurídicas en el derecho penal español», *Abogacía General del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado, XXXII Jornadas de Estudio de la Abogacía; El nuevo Código Penal*, Madrid: Ministerio de Justicia, Secretaría General Técnica, 2011.

Zugaldía Espinar, J. M., *La responsabilidad criminal de los entes colectivos (personas jurídicas y entes sin personalidad jurídica) y de sus directivos y representantes. Análisis de los arts. 31bis y 129 del Código Penal*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2012.

Zugaldía Espinar, J. M.; «Estructura de imputación del artículo 31bis 1», en Dopico Gómez-Aller, J. (Dir.), *La responsabilidad penal de las personas jurídicas en el proyecto de reforma de 2009. Una reflexión colectiva*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2012, pp. 120-132.

Zugaldía Espinar, J. M., *La responsabilidad criminal de las personas jurídicas, de los entes sin personalidad y de sus directivos. Análisis de los arts. 31bis y 129 del Código Penal*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2013.

Zugaldía Espinar, J. M., «La responsabilidad criminal de las personas jurídicas en el derecho penal español (análisis de la cuestión tras la reforma operada por la LO 1/2015, de 30 de marzo)», en Zugaldía Espinar, J.M. / Marín de Espinosa Ceballos, E.B. (Dir.); *La responsabilidad criminal de las personas jurídicas en Latinoamérica y en España*, Navarra: Aranzadi, 2015, pp. 217-240.

Zugaldía Espinar, J. M. (Dir.) / Moreno-Torres Herrera, M.R. (Coord.), *Lecciones de Derecho Penal. Parte General*, 3ª edición, Valencia: Tirant lo Blanch, 2016.

Zugaldía Espinar, J. M.; «Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. El delito fiscal», en Marín de Espinosa Ceballos, E. M. (Dir.) / Esquinas Valverde, P. (Coord.), *Derecho Penal. Parte Especial*, 1ª edición, Valencia: Tirant lo Blanch, 2018, pp. 269-276.

Zúñiga Rodríguez, L., *Bases para un modelo de imputación de responsabilidad penal a las personas jurídicas*, 3ª edición, Pamplona: Aranzadi, 2009.

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.

Zurita Gutiérrez, A., *El delito de organización criminal: Fundamentos y contenido de injusto*, Barcelona: Bosch, 2020.

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 20 de marzo de 2001, *caso Telfner v. Austria*.

STEDH de 3 de mayo de 2001, *caso J.B. v. Suiza*.

2000

STEDH de 27 de junio de 2000, *caso Salman v. Turquía*.

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*.

1992

STEDH de 25 de septiembre de 1992, *caso Pham Hoang v. Francia*.

1988

STEDH de 7 de octubre de 1988, *caso Salabiaku v. Francia*.

1978

STEDH de 18 de enero de 1978, *caso Irlanda v. Reino Unido*.

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.

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 Stehcemp 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.

2009

STJUE de 12 de febrero de 2009, caso *Danilo Debiasi v Agenzia delle Entrate - Ufficio di Parma*, asunto C-515/07.

2008

STJUE de 8 de mayo de 2008, caso *Ecotrade Spa v. Agenzie delle Entrate*, asuntos acumulados C-95/07 y 96/07.

2007

STJUE de 8 de febrero de 2007, caso *Investrand BV v. Staatssecretaris van Financiën*, asunto C-435/05.

-

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 *Twoh 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 30 de marzo de 2006, caso *Uudenkaupungin kaupunki*, asunto C-184/04.

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.

STJUE de 26 de mayo de 2005, caso *Kretztechnik AG v. Finanzamt Linz*, asunto C-465/03.

2001

STJUE de 25 de octubre de 2001, caso *Comisión v. Italia*, asunto C-78/00.

2000

STJUE de 21 de marzo de 2000, caso *Gabalfrisa y otros v. AEAT*, asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98.

1998

STJUE de 15 de enero de 1998, caso *Ghent Coal Terminal v. Belgische Staat*, asunto C-37/96.

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.

1988

STJUE de 21 de septiembre de 1988, *Comisión v. Francia*, asunto C-50/87.

1985

STJUE de 14 de febrero de 1985, caso *Rompelman v. Minister van Financiën*, asunto C-268/83.

Tribunal Constitucional

2011

STC nº 126/2011, de 18 de julio de 2011 (Sala Segunda, rec. nº 6988/2004).

2008

STC nº 111/2008, de 22 de septiembre de 2008 (Sala Segunda, rec. nº 7424/2006).

2006

ATC nº 346/2006, de 9 de octubre de 2006 (Sala Segunda, rec. nº 5296/2002).

2001

STC nº 87/2001, de 2 de abril de 2001 (Sala Primera, rec. nº 448/1997 y rec. nº 449/1997).

STC nº 123/2001, 4 de junio de 2001 (Sala Segunda, rec. nº 4645/1997).

1995

STC nº 50/1995, de 23 de febrero de 1995 (Sala Primera, rec. nº 709/1991).

1993

STC nº 253/1993, de 20 de julio de 1993 (Sala Primera, rec. nº 1032/1990).

1991

STC nº 246/1991, de 19 de noviembre de 1991 (Sala Primera, rec. nº 1274/1988).

1990

STC nº 76/1990, de 26 de abril de 1990 (Pleno, rec. nº 695/1985).

Tribunal Supremo

Sala Penal

2022

STS nº 264/2022, de 18 de marzo de 2022 (Secc. 1º, rec. nº 1372/2020, ponente: D. Andrés Palomo del Arco).

STS nº 36/2022, de 20 de marzo de 2022 (Secc. 1º, rec. nº 1412/2020, ponente: D. Carmen Lamela Díaz).

STS nº 894/2022, de 11 de diciembre de 2022 (Secc. 1º, rec. nº 118/2021, ponente: D. Ángel Luis Hurtado Adrián).

2021

STS nº 619/2021, de 9 de julio de 2021 (Secc. 1º, rec. nº 3862/2019, ponente: Andrés Palomo del Arco).

STS nº 657/2021, de 28 de julio de 2021 (Secc. 1º, rec. nº 2824/2019, ponente: D. Pablo Llarena Conde).

STS nº 693/2021, de 15 de septiembre de 2021 (Secc. 1º, rec. nº 10139/2021, ponente: D. Susana Polo García).

STS nº 893/2021, de 18 de noviembre de 2021 (Secc. 1º, rec. nº 5664/2019, ponente: D. Vicente Magro Servet).

2020

STS nº 40/2020, de 6 de febrero de 2020 (Secc. 1ª, rec. nº 2327/2018, ponente: D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca).

STS nº 35/2020, de 6 de febrero de 2020 (Secc. 1ª, rec. nº 2062/2018, ponente: D. Vicente Magro Servet).

STS nº 149/2020, de 18 de mayo de 2020 (Secc. 1ª, rec. nº 2897/2018, ponente: D. Vicente Magro Servet).

STS nº 158/2020, de 18 de mayo de 2020 (Secc. 1ª, rec. nº 2672/2018, ponente: Dña. Carmen Lamela Díaz).

STS nº 165/2020, de 19 de mayo de 2020 (Secc. 1ª, rec. nº 2932/2018, ponente: D. Julián Artemio Sánchez Melgar).

STS nº 341/2020, de 22 de junio de 2020 (Secc. 1ª, rec. nº 4033/2018, ponente: Dña. Susana Polo García).

STS nº 380/2020, de 8 de julio de 2020 (Secc. 1ª, rec. nº 4006/2018, ponente: D. Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre).

STS nº 429/2020, de 28 de julio de 2020 (Secc. 1ª, rec. nº 10577/2019, ponente: Dña. Ana María Ferrer García).

STS nº 528/2020, de 21 de octubre de 2020 (Secc. 1ª, rec. nº 2965/2018, ponente: D. Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre).

STS nº 534/2020, de 22 de octubre de 2020 (Secc. 1ª, rec. nº 195/2019, Dña. Susana Polo García).

STS nº 586/2020, de 5 de noviembre de 2020 (Secc. 1ª, rec. nº 4535/2019, ponente: D. Andrés Martínez Arrieta).

2019

STS nº 675/2019, de 21 de enero de 2020 (Secc. 1ª, rec. nº 1495/2018, ponente: D. Antonio del Moral García).

STS nº 742/2018, de 7 de febrero de 2019 (Secc. 1ª, rec. nº 262/2018, ponente: D. Luciano Varela Castro).

STS nº 89/2019, de 19 de febrero de 2019 (Secc. 1ª, rec. nº 513/2018, ponente: Dña. Carmen Lamela Díaz).

STS nº 108/2019 de 5 de marzo de 2019 (Secc. 1ª, rec. nº 10024/2018, ponente: Dña. Carmen Lamela Díaz).

STS nº 123/2019, de 8 de marzo de 2019 (Secc. 1ª, rec. nº 1763/2018, ponente: Miguel Colmenero Menéndez de Luarca).

STS nº 208/2019, de 12 de abril de 2019 (Secc. 1ª, rec. nº 548/2019, ponente: Dña. Carmen Lamela Díaz).

STS nº 209/2019, de 22 de abril de 2019 (Secc. 1ª, rec. nº 659/2018, ponente: D. Francisco Monterde Ferrer).

STS nº. 234/2019, de 8 de mayo de 2019 (Secc. 1ª, rec. nº 407/2018, ponente: D. Eduardo de Porres Ortíz de Urbina).

STS nº 298/2019, de 7 de junio de 2019 (Secc. 1ª, rec. nº 2554/2018, ponente: D. Alberto Jorge Barreiro).

STS nº 338/2019, de 3 de julio de 2019 (Secc. 1ª, rec. nº 803/2018, ponente: D. Vicente Magro Servet).

STS nº 350/2019, de 5 de julio de 2019 (Secc. 1ª, rec. nº 10101/2019, ponente: D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca).

STS nº 477/2019, de 14 de octubre de 2019 (Secc. 1ª, rec. nº 10161/2019, ponente: D. Vicente Magro Servet).

STS nº 491/2019, de 16 de octubre de 2019 (Secc. 1ª, rec. nº 693/2017, ponente: D. Pablo Llarena Conde).

STS nº 532/2019, de 4 de noviembre de 2019 (Secc. 1ª, rec. nº 10207/2019, ponente: D. Vicente Magro Servet).

STS nº 625/2019, de 17 de diciembre de 2019 (Secc. 1ª, rec. nº 2129/2018, ponente: D. Julián Sánchez Melgar).

STS nº 627/2019, de 18 de diciembre de 2019 (Secc. 1ª, rec. nº 1613/2018, ponente: Dña. Susana Polo García).

STS nº 630/2019, de 18 de diciembre de 2019 (Secc. 1ª, rec. nº 1785/2018, ponente: D. Antonio del Moral García).

2018

STS nº 704/2018, de 15 de enero de 2019 (Secc. 1ª, rec. nº 1385/2016, ponente: D. Andrés Palomo del Arco).

STS nº 45/2018, de 26 de enero de 2018 (Secc. 1ª, rec. nº 10583/2017, ponente: D. Andrés Martínez Arrieta).

STS nº 746/2018 de 13 de febrero de 2019 (Secc. 1ª, rec. nº 2338/2017, ponente: D. Antonio del Moral García).

STS nº 756/2018, de 13 de marzo de 2018 (Secc. 1ª, rec. nº 1666/2017, ponente: D. Alberto Gumersindo Jorge Barreiro).

STS nº 214/2018, de 8 de mayo de 2018 (Secc. 1ª, rec. nº 10311/2017, ponente: D. Andrés Martínez Arrieta).

STS nº 760/2018, de 28 de mayo de 2018 (Secc. 1ª, rec. nº 203/2018, ponente: D. Pablo Llarena Conde).

STS nº 310/2018, de 26 de junio de 2018 (Secc. 1ª, rec. nº 1358/2017, ponente: D. Andrés Palomo del Arco).

STS nº 290/2018, de 14 de junio de 2018 (Secc. 1ª, rec. nº 103/2017, ponente: D. Alberto Gumersindo Jorge Barreiro).

STS nº 467/2018, de 15 de octubre de 2018 (Secc. 1ª, rec. nº 2952/2017, ponente: D. Juan Ramón Berdugo y Gómez de la Torre).

STS nº 407/2018, de 18 de septiembre de 2018 (Secc. 1ª, rec. nº 2134/2017, ponente: D. Andrés Palomo del Arco).

ATS de 12 de noviembre de 2018 (Secc. 1ª, rec. nº 2332/2017, ponente: D. Andrés Martínez Arrieta).

STS nº 407/2018, de 18 de noviembre de 2018 (Secc. 1ª, rec. nº 2134/2017, ponente: D. Andrés Palomo del Arco).

STS nº 632/2018, 12 de diciembre de 2018 (Secc. 1ª, rec. nº 2512/2017, ponente: D. Pablo Llarena Conde).

2017

STS nº 88/2017 de 15 de febrero de 2017 (Secc. 1ª, rec. nº 1034/2016, ponente: D. Andrés Martínez Arrieta).

STS nº 86/2017, de 16 de febrero de 2017 (Secc. 1ª, rec. nº 1416/2016, ponente: D. Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre).

STS nº 128/2017, de 1 de marzo de 2017 (Secc. 1ª, rec. nº 1362/2016, ponente: D. Luciano Varela Castro).

STS nº 252/2017, de 6 de abril de 2017 (Secc. 1ª, rec. nº 1382/2016, ponente: D. Luciano Varela Castro).

STS nº 374/2017, de 24 de mayo de 2017 (Secc. 1ª, rec. nº 1729/2016, ponente: D. Luciano Varela Castro).

STS nº 373/2017, de 24 de mayo de 2017 (Secc. 1ª, rec. nº 1439/2016, ponente: D. Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre).

STS nº 416/2017, de 8 de junio de 2017 (Secc. 1ª, rec. nº 1545/2016, ponente: D. Andrés Martínez Arrieta).

STS nº 455/2017, de 21 de junio de 2017 (Secc. 1ª, rec. nº 1447/2016, ponente: D. Juan Saavedra Ruiz).

STS nº 583/2017, de 19 de julio de 2017 (Secc. 1ª, rec. nº 1813/2016, ponente: D. Antonio Del Moral García).

STS nº 649/2017, de 3 de octubre de 2017 (Secc. 1ª, rec. nº 2257/2016, ponente: D. José Ramón Soriano Soriano).

STS nº 668/2017, de 11 de octubre de 2017 (Secc. 1ª, rec. nº 1625/2016, ponente: D. Manuel Marchena Gómez).

STS nº 751/2017, de 23 de noviembre de 2017 (Secc. 1ª, rec. nº 2036/2016, ponente: D. Andrés Martínez Arrieta).

2016

STS nº 154/2016, de 29 de febrero de 2016 (Secc. 1ª, rec. nº 10011/2015, ponente: D. José Manuel Maza Martín).

STS nº 221/2016, de 16 de marzo de 2016 (Secc. 1ª, rec. nº 1535/2015, ponente: D. Manuel Marchena Gómez).

STS nº 277/2016, de 6 de abril de 2016 (Secc. 1ª, rec. nº 10714/2015, ponente: D. Antonio del Moral García).

STS nº 499/2016 de 9 junio de 2016 (Secc. 1ª, rec. nº 1753/2015, ponente: D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca).

STS nº 516/2016, de 13 de junio de 2016 (Secc. 1ª, rec. nº 1765/2015, ponente: D. Andrés Martínez Arrieta).

ATS de 28 de junio de 2016 (Secc. 1ª, rec. nº 1765/2015, ponente: D. Andrés Martínez Arrieta).

STS nº 665/2016, de 20 de julio de 2016 (Secc. 1ª, rec. nº 372/2016, ponente: D. Alberto Gumersindo Jorge Barreiro).

STS nº 700/2016, de 9 de septiembre de 2016 (Secc. 1ª, rec. nº 372/2016, ponente: D. Manuel Marchena Gómez).

STS nº 717/2016, de 27 de septiembre de 2016 (Secc. 1ª, rec. nº 39/2016, D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca).

STS nº 852/2016, de 11 de noviembre de 2016 (Secc. 1ª, rec. nº 10881/2015, ponente: D. Alberto Gumersindo Jorge Barreiro).

2015

STS nº 8/2015, de 22 de enero de 2015 (Secc. 1ª, rec. nº 10642/2014, ponente: D. José Ramón Soriano Soriano).

STS nº 155/2015, de 16 de marzo de 2015 (Sala 2ª, rec. nº 1589/2015, ponente: D. Alberto Gumersindo Jorge Barreiro).

STS nº 241/2015, de 17 de abril de 2015 (Sala 2ª, rec. nº 10632/2014, ponente: D. Manuel Marchena Gómez).

STS nº 265/2015, de 29 de abril de 2015 (Sala 2ª, rec. nº 10496/2014, ponente: D. Cándido Conde-Pumpido Tourón).

STS nº 514/2015, de 2 de septiembre de 2015 (Sala 2ª, rec. nº 111/2015, ponente: D. Manuel Marchena Gómez).

STS nº 623/2015, de 13 de octubre de 2015 (Secc 1ª, rec. nº 10164/2015, ponente: D. Julián Artemio Sánchez Melgar).

2014

STS nº 391/2014, de 8 de mayo de 2014 (Secc. 1ª, rec. nº 2136/2013, ponente: D. José Manuel Maza Martín).

STS nº 494/2014, de 18 de junio de 2014 (Secc. 1ª, rec. nº 54/2014, ponente: D. Manuel Marchena Gómez).

STS nº 597/2014, de 30 de julio de 2014 (Secc. 1ª, rec. nº 20284/2012, ponente: D. Juan Saavedra Ruiz).

STS nº 714/2014, de 12 de noviembre de 2014 (Secc. 1ª, rec. nº 346/2014, ponente: D. Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre).

STS de 781/2014, de noviembre de 2014 (Secc. 1ª, rec. nº 888/2014, ponente: D. Carlos Granados Pérez).

2013

STS nº 309/2013, de 1 de abril de 2013 (Secc. 1ª, rec. nº 11151/2013, ponente: D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca).

STS nº 69/2013, de 31 de enero de 2013 (Secc. 1ª, rec. nº 10674/2012, ponente: D. Francisco Monterde Ferrer).

STS nº 331/2013, de 25 de abril de 2013 (Secc. 1ª, rec. nº 1512/2012, ponente: D. Cándido Conde-Pumpido Tourón).

STS nº 719/2013, de 9 de octubre de 2013 (Secc. 1ª, rec. nº 10566/2013, ponente: Cándido Conde-Pumpido Tourón).

STS nº 832/2013, de 24 de octubre de 2013 (Secc. 1ª, rec. nº 29/2013, ponente: D. Cándido Conde-Pumpido Tourón).

STS nº 849/2013, de 12 de noviembre de 2013 (Secc. 1ª, rec. nº 10038/2013, ponente: D. Juan Ramón Bergugo Gómez de la Torre).

STS nº 942/2013, de 11 de diciembre de 2013 (Secc. 1ª, rec. nº 2014/2013, ponente: D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca).

STS nº 1057/2013, de 12 de diciembre de 2013 (Secc. 1ª, rec. nº 372/2013, ponente: D. Juan Saavedra Ruiz).

2012

STS nº 31/2012, de 19 de enero de 2012 (Secc. 1ª, rec. nº 568/2011, ponente: D. Carlos Granados Pérez).

STS nº 234/2012, de 16 de marzo de 2012 (Secc. 1ª, rec. nº 11381/2011, ponente: D. Manuel Marchena Gómez).

STS nº 569/2012, de 27 de junio de 2012 (Secc. 1ª, rec. nº 2257/2011, ponente: D. Juan Ramón Berdugo y Gómez de la Torre).

STS nº 586/2012, de 6 de junio de 2012 (Secc. 1ª, rec. nº 1143/2011, ponente: D. Juan Saavedra Ruiz).

STS nº 552/2012 de 2 de julio de 2012 (Secc. 1ª, rec. nº 1982/2011, ponente: D. Andrés Martínez Arrieta).

STS nº 544/2012, de 2 de julio de 2012 (Secc. 1ª, rec. nº 10063/2012, ponente: D. Julián Sánchez Melgar).

STS nº 789/2012 de 11 de octubre de 2012 (Secc. 1ª, rec. nº 1425/2011, ponente: D. Manuel Marchena Gómez).

STS nº 977/2012, de 30 de octubre de 2012 (Secc. 1ª, rec. nº 303/2012, ponente: D. Antonio del Moral García).

STS nº 974/2012, de 5 de diciembre de 2012 (Secc. 1ª, rec. nº 2216/2011, ponente: D. Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre).

2011

STS nº 213/2011, de 6 de abril de 2011 (Secc. 1ª, rec. nº 2228/2010, ponente: D. Juan Ramón Berdugo y Gómez de la Torre).

STS nº 495/2011, de 1 de junio de 2011 (Secc. 1ª, rec. nº 2582/2010, ponente: D. Diego Antonio Ramos Gancedo).

STS nº 629/2011, de 23 de junio de 2011 (Secc. 1ª, rec. nº 10581/2010, ponente: D. Juan Ramón Verdugo y Gómez de la Torre).

STS nº 750/2011, de 11 de julio de 2011 (Secc. 1ª, rec. nº 11317/2010, ponente: D. Julián Artemio Sánchez Melgar).

2010

STS nº 35/2010, de 4 de febrero de 2010 (Secc. 1ª, rec. nº 1197/2009, ponente: D. Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre).

STS nº 84/2010, de 18 de febrero de 2010 (Secc. 1ª, rec. nº 10112/2009, ponente: D. Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre).

STS nº 1193/2010, de 24 de febrero de 2011 (Secc. 1ª, rec. nº 805/2010, ponente: D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca).

STS nº 222/2010, de 4 de marzo de 2010 (Secc. 1ª, rec. nº 1231/2009, ponente: D. Luciano Varela Castro).

STS nº 234/2010 de 11 de marzo de 2010 (Secc. 1ª, rec. nº 1768/2009, ponente: D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca).

STS nº 239/2010, de 24 de marzo de 2010 (Secc. 1ª, rec. nº 705/2009, ponente: D. Juan Ramón Berdugo y Gómez de la Torre).

STS nº 445/2010, de 13 de mayo de 2010 (Secc. 1ª, rec. nº 2348/2009, ponente: D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca).

STS nº 500/2010, de 28 de mayo de 2010 (Secc. 1ª, rec. nº 11524/2009, ponente: D. José Manuel Maza Martín).

STS nº 423/2010, de 21 de abril de 2010 (Secc. 1ª, rec. nº 1784/2009, ponente: D. Juan Saavedra Ruiz).

STS nº 606/2010, de 25 de junio de 2010 (Secc. 1ª, rec. nº 519/2009, ponente: D. Luciano Castro Varela).

STS nº 607/2010, de 30 junio de 2010 (Secc. 1ª, rec. nº 424/2010, ponente: D. Juan Ramón Verdugo y Gómez de la Torre).

2009

STS nº 57/2009, de 2 de febrero de 2009 (Secc. 1ª, rec. nº 601/2008, ponente: D. Manuel Marchena Gómez).

STS nº 171/2009, de 24 de febrero de 2009 (Secc. 1ª, rec. nº 10639/2008, ponente: D. Joaquín Giménez García).

STS nº 365/2009, de 16 de abril de 2009 (Secc. 1ª, rec. nº 1466/2008, ponente: D. José Ramón Soriano Soriano).

STS nº 480/2009, de 22 de mayo de 2009 (Secc. 1ª, rec. nº 10084/2008, ponente: D. Juan Ramón Berdugo y Gómez de la Torre).

STS nº 584/2009, de 25 de mayo de 2009 (Secc. 1ª, rec. nº 294/2008, ponente: D. Luis Román Puerta).

STS nº 716/2009, de 2 de julio de 2009 (Secc. 1ª, rec. nº 11521/2008, ponente: D. Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre).

STS nº 749/2009 de 3 de julio de 2009 (Secc. 1ª, rec. nº 10987/2008, ponente: D. Francisco Monterde Ferrer).

STS nº 765/2009, de 9 de julio de 2009 (Secc. 1ª, rec. nº 1459/2008, ponente: D. Diego Antonio Ramos Gancedo).

STS nº 611/2009, de 29 de mayo de 2009 (Secc. 1ª, rec. nº 1842/2008, ponente: D. Carlos Granados Pérez).

STS nº 813/2009, de 7 de julio de 2009 (Secc. 1ª, rec. nº 1655/2008, ponente: D. Alberto Gumersindo Jorge Barreiro).

STS nº 1115/2009, 12 de noviembre de 2009 (Secc. 1ª, rec. nº 187/2009, ponente: D. Diego Antonio Ramos Gancedo).

STS nº 1300/2009, de 23 de diciembre de 2009 (Secc. 1ª, rec. nº 1208/2009, ponente: D. Luciano Varela Castro).

2008

STS nº 51/2008, de 6 de febrero de 2008 (Secc. 1ª, rec. nº 10714/2007, ponente: D. Juan Ramón Verdugo y Gómez de la Torre).

STS nº 163/2008, de 8 de abril de 2008 (Secc. 1ª, rec. nº 2349/2006, ponente: D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca).

STS nº 279/2008, de 9 de mayo de 2008 (Secc. 1ª, rec. nº 1474/2007, ponente: D. Enrique Bacigalupo Zapater).

STS nº 801/2008, de 26 de noviembre de 2008 (Secc. 1ª, rec. nº 496/2008, ponente: D. Diego Antonio Ramos Gancedo).

2007

STS nº 59/2007, de 26 de enero de 2007 (Secc. 1ª, rec. nº 1064/2006, ponente: D. Andrés Martínez Arrieta).

STS nº 34/2007, de 1 de febrero de 2007 (Secc. 1ª, rec. nº 1424/2006, ponente: D. Enrique Bacigalupo Zapater).

STS nº 59/2007, de 26 de enero de 2007 (Secc. 1ª, rec. nº 1064/2006, ponente: D. Andrés Martínez Arrieta).

STS nº 394/2007, de 4 de mayo de 2007 (Secc. 1ª, rec. nº 2114/2006, ponente: D. Francisco Monterde Ferrer).

STS nº 518/2007, de 14 de junio de 2007 (Secc. 1ª, rec. nº 1958/2006, ponente: D. Andrés Martínez Arrieta).

STS de 555/2007, de 27 de junio de 2007 (Secc. 1ª, rec. nº 10651/2007, ponente: D. Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre).

STS nº 667/2007, de 12 de julio de 2007 (Secc. 1ª, rec. nº 2477/2006, ponente: D. Andrés Martínez Arrieta).

STS nº 815/2007, de 5 de octubre de 2007 (Secc. 1ª, rec. nº 2254/2006, ponente: D. Luciano Varela Castro).

STS nº 806/2007, de 18 de octubre de 2007 (Secc. 1ª, rec. nº 11313/2006, ponente: D. Juan Ramón Verdugo y Gómez de la Torre).

STS nº 1036/2007, de 12 de diciembre de 2007 (Secc. 1ª, rec. nº 1649/2006, ponente: D. Juan Ramón Berdugo y Gómez de la Torre).

2006

STS nº 13/2006, de 20 de enero de 2006 (Secc. 1ª, rec. nº 197/2003, ponente: D. Enrique Bacigalupo Zapater).

STS nº 47/2006, de 26 de enero de 2006 (Secc. 1ª, rec. nº 1098/2004, ponente: D. Joaquín Delgado García).

STS nº 566/2006, de 9 de mayo de 2006 (Secc. 1ª, rec. nº 355/2005, ponente: D. Julián Artemio Sánchez Melgar).

STS nº 737/2006, de 20 de junio de 2006 (Secc. 1ª, rec. nº 473/2005, ponente: D. Carlos Granados Pérez).

STS nº 788/2006, de 22 de junio de 2006 (Secc. 1ª, rec. nº 1035/2005, ponente: D. Juan Saavedra Ruiz).

STS nº 827/2006, de 10 de julio de 2006 (Secc. 1ª, rec. nº 1741/2004, ponente: D. Francisco Monterde Ferrer).

STS nº 816/2006, de 26 de julio de 2006 (Secc. 1ª, rec. nº 1494/2005, ponente: D. Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre).

STS nº 952/2006, de 6 de octubre de 2006 (Secc. 1ª, rec. nº 702/2005, ponente: D. José Ramón Soriano Soriano).

STS nº 1266/2006, de 20 de diciembre de 2006 (Secc. 1ª, rec. nº 1034/2006, ponente: D. Diego Antonio Ramos Gancedo).

2005

STS nº 17/2005, de 3 de febrero de 2005 (Secc. 1ª, rec. nº 3483/1998, ponente: D. Román García Varela).

STS nº 130/2005, de 7 de febrero de 2005 (Secc. 1ª, rec. nº 1965/2003, ponente: D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca).

STS nº 207/2005, de 18 de febrero de 2005 (Secc. 1ª, rec. nº 1163/2003, ponente: D. Joaquín Giménez García).

STS nº 185/2005, de 21 de febrero de 2005 (Secc. 1ª, rec. nº 773/2004, ponente: D. Manuel Maza Martín).

STS nº 312/2005, de 9 de marzo de 2005 (Secc. 1ª, rec. nº 1349/2004, ponente: D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca).

STS nº 699/2005, de 6 de junio de 2005 (Secc. 1ª, rec. nº 994/2004, ponente: D. Julián Artemio Sánchez Melgar).

STS nº 822/2005, de 23 de junio de 2005 (Secc. 1ª, rec. nº 248/2004, ponente: D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca).

STS nº 1155/2005, de 23 de septiembre de 2005 (Secc. 1ª, rec. nº 484/2004, ponente: D. Gregorio García Ancos).

STS nº 1277/2005, de 10 de noviembre de 2005 (Secc. 1ª, rec. nº 1613/2004, ponente: D. José Manuel Maza Martín).

STS nº 1599/2005 de 14 de noviembre de 2005 (Secc. 1ª , rec. nº 2522/2003, ponente: D. Siro Francisco García Pérez).

STS nº 1505/2005, de 25 de noviembre de 2005 (Secc. 1ª , rec. nº 788/2005, ponente: D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca).

2004

STS nº 325/2004, de 11 de marzo de 2004 (Secc. 1ª, rec. nº 712/2003, ponente: D. Andrés Martínez Arrieta).

STS nº 348/2004, de 18 de marzo de 2004 (Secc. 1ª, rec. nº 2142/2003, ponente: D. Julián Artemio Sánchez Melgar).

STS nº 336/2004, de 15 de julio de 2004 (Secc. 1ª, rec. nº 2475/2002, ponente: D. Gregorio García Ancos).

STS nº 1024/2004 de 24 de septiembre de 2004 (Secc. 1ª, rec. nº 1883/2003, ponente: D. José Ramón Soriano Soriano).

STS nº 1074/2004, de 18 de octubre de 2004 (Secc. 1ª, rec. nº 717/2002, ponente: D. José Ramón Soriano Soriano).

STS nº 1324/2004, de 12 de noviembre de 2004 (Secc. 1ª, rec. nº 2254/2003, ponente: D. Carlos Granados Pérez).

2003

STS nº 44/2003, de 3 de abril de 2003 (Secc. 1ª, rec. nº 3068/2001, ponente: D. Cándido Conde-Pumpido Tourón).

STS nº 421/2003, de 10 de abril de 2003 (Secc. 1ª, rec. nº 921/2003, ponente: D. Juan Saavedra Ruiz).

STS nº 1590/2003, de 22 de abril de 2003 (Secc. 1ª, rec. nº 2074/2001, ponente: D. Cándido Conde-Pumpido Tourón).

STS nº 539/2003, de 30 de abril de 2003 (Secc. 1ª, rec. nº 3435/2001, ponente: D. José Jiménez Villarejo).

STS nº 780/2003, de 29 de mayo de 2003 (Secc. 1ª, rec. nº 861/2002, ponente: D. José Ramón Soriano Soriano).

STS nº 885/2003, de 13 de junio de 2003 (Secc. 1ª, rec. nº 982/2002, ponente: D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca).

STS nº 1027/2003, de 14 de julio de 2003 (Secc. 1ª, ponente: D. Joaquín Delgado García).

STS nº 1096/2003, de 22 de julio de 2003 (Secc. 1ª, rec. nº 1418/2002, ponente: D. Juan Saavedra Ruiz).

STS nº 1031/2003, de 8 de septiembre de 2003 (Secc. 1ª, rec. nº 481/2002, ponente: D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca).

STS nº 1212/2003, de 9 de octubre de 2003 (Secc. 1ª, rec. nº 2906/2001, ponente: D. José Ramón Soriano Soriano).

STS nº 1559/2003, de 19 de noviembre de 2003 (Secc. 1ª, rec. nº 757/2002, ponente: D. Andrés Martínez Arrieta).

STS nº 751/2003, de 28 de noviembre de 2003 (Secc. 1ª, rec. nº 7/2001, ponente: D. Cándido Conde-Pumpido Tourón).

2002

STS nº 2115/2002, de 3 de enero de 2002 (Secc. 1ª, rec. nº 591/2001, ponente: D. José Jiménez Villarejo).

STS nº 57/2002, de 23 de enero de 2002 (Secc. 1ª, rec. nº 302/2001, ponente: Cándido Conde-Pumpido Tourón).

STS nº 224/2002, de 12 de febrero de 2002 (Secc. 1ª, rec. nº 3842/2000, ponente: D. Luis Román Puerta Luis).

STS nº 342/2002, de 27 de febrero de 2002 (Secc.1ª, rec. nº 2508/2000, ponente: D. José Aparicio Calvo-Rubio).

STS nº 661/2002, de 27 de mayo de 2002 (Secc.1ª, rec. nº 2732/2000, ponente: D. Julián Artemio Sánchez Melgar).

STS nº 1211/2002, de 29 de junio de 2002 (Secc.1ª, rec. nº 3512/2000, ponente: D. Joaquín Martín Canivell).

STS nº 1302/2002, de 11 de julio de 2002 (Secc.1ª, rec. nº 694/2000, ponente: D. Julián Sánchez Melgar).

STS nº 1336/2002, de 15 de julio de 2002 (Secc. 1ª, rec. nº 2313/2000, ponente: D. Perfecto Agustín Andrés Ibáñez).

STS nº 867/2002, de 29 de julio de 2002 (Secc.1ª, rec. nº 2038/2000, ponente: D. José Antonio Martín Pallín).

STS nº 1828/2002, de 25 de octubre de 2002 (Secc. 1ª, rec. nº 926/2001, ponente: D. Julián Sánchez Melgar).

STS nº 1419/2002, de 29 de julio de 2002 (Secc. 1ª, rec. nº 968/2001, ponente: D. Enrique Bacigalupo Zapater).

STS nº 1337/2002 de 26 de octubre de 2002 (Secc. 1ª, rec. nº 3513/200, ponente: D. Juan Saavedra Ruiz).

STS nº 2069/2002, de 5 de diciembre de 2002 (Secc. 1ª, rec. nº 594/2001, ponente: D. Miguel Colmenero Menéndez de Luarca).

2001

STS nº 670/2001, de 19 de abril de 2001 (Secc. 1ª, rec. nº 3302/1999, ponente: Cándido Conde-Pumpido Tourón).

ATS 11 de mayo de 2001 (Sala 2ª, auto de inadmisión nº 628/2000, ponente: D. Joaquín Delgado García).

STS nº 1197/2001 de 20 de junio de 2001 (Secc. 1ª, rec. nº 4104/1999, ponente: D. Enrique Bacigalupo Zapater).

STS nº 1783/2001, de 3 de octubre de 2001 (Secc. 1ª, rec. nº 4395/1999, ponente: D. José Ramón Soriano Soriano).

- STS nº 1629/2001, de 10 de octubre de 2001 (Secc. 1ª, rec. nº 4569/2001, ponente: D. Enrique Bacigalupo Zapater).

STS nº 1807/2001, de 30 de octubre de 2001 (Secc. 1ª, rec. nº 1184/2001, ponente: D. Julián Sánchez Melgar).

STS nº 2175/2001, 20 de noviembre de 2001 (Secc. 1ª, rec. nº 603/2000, ponente: D. Andrés Martínez Arrieta).

STS nº 264/2001, de 16 febrero de 2001 (Secc. 1ª, rec. nº 1906/1999, ponente: D. Enrique Abad Fernández).

STS nº 2476/2001, de 26 de diciembre de 2001 (Secc. 1ª, rec. nº 871/2000, ponente: D. José Jiménez Villarejo).

2000

STS nº 126/2000, de 22 de marzo de 2000 (Secc.1ª, rec. nº 1509/1998, ponente: D. José Antonio Marañón Chávarri).

STS nº 846/2000, de 22 de mayo de 2000 (Secc. 1ª, rec. nº 3262/1998, ponente: D. Joaquín Delgado García).

STS nº 932/2000, de 29 de mayo de 2000 (Secc. 1ª, rec. nº 2964/1998, ponente: D. Andrés Martínez Arrieta).

STS nº 1583/2000, de 16 de octubre de 2000 (Secc. 1ª, rec. nº 509/1999, ponente: D. Joaquín Giménez García).

STS nº 1688/2000, de 6 de noviembre de 2000 (Secc. 1ª, rec. nº 3286/1998, ponente: D. Cándido Conde-Pumpido Tourón).

STS nº 1807/2000, de 25 de noviembre de 2000 (Secc. 1ª, rec. nº 3343/1999, ponente: D. José Jiménez Villarejo).

STS nº 1940/2000, de 18 de diciembre de 2000 (Secc. 1ª, rec. nº 4538/1998, ponente: D. Juan Saavedra Ruiz).

1999

Acuerdo del Pleno no jurisdiccional de la Sala Segunda del Tribunal Supremo, de 26 de febrero de 1999.

STS nº 1637/1999, de 10 de enero de 1999 (Secc. 1ª, rec. nº 3968/1999, ponente: D. Joaquín Delgado García).

STS nº 1579/1999, de 10 de marzo de 2000 (Secc. 1ª, rec. nº 1243/1998, ponente: D. Adolfo Prego de Oliver Tolivar).

STS nº 797/1999, de 20 de mayo de 1999 (Secc. 1ª, rec. nº 1592/1998, ponente: D. Andrés Martínez Arrieta).

STS nº 1231/1999, de 26 de julio de 1999 (Secc. 1ª, rec. nº 2491/1998, ponente: D. Joaquín Delgado García).

1998

STS nº 513/1998, de 30 de enero de 1998 (Secc. 1ª, rec. nº 2614/1996, ponente: D. Enrique Bacigalupo Zapater).

STS nº 224/1998, de 26 de febrero de 1998 (Secc. 1ª, rec. nº 1384/1997, ponente: D. José Jiménez Villarejo).

STS nº 828/1998, de 18 de noviembre de 1998 (Secc. 1ª, rec. nº 1772/1998, ponente: D. Cándido Conde-Pumpido Tourón).

1997

STS nº 431/1997, de 24 de marzo de 1997 (Secc. 1ª, rec. nº 693/1996, ponente: D. Carlos Granados Pérez).

STS nº 1/1997, de 28 de octubre de 1997 (Secc. 1ª, rec. nº 880/1991, ponente: D. José Augusto de Vega Ruiz).

1996

STS nº 1020/1996, de 10 de febrero de 1996 (Secc. 1ª, rec. nº 1416/1997, ponente: D. Joaquín Canivell).

STS nº 599/1996, de 28 de septiembre de 1996 (Secc. 1ª, rec. nº 2379/1995, ponente: D. Enrique Bacigalupo Zapater).

1995

STS nº 32/1995, de 19 de enero de 1995 (Secc. 1ª, rec. nº 317/1994, ponente: D. José Augusto de Vega Ruiz).

1994

STS nº 757/1994, de 8 de abril de 1994 (Secc. 1ª, rec. nº 197/1993, ponente: D. José Augusto de Vega Ruiz).

1993

STS nº 181/1993, de 9 de marzo de 1993 (Secc. 1ª, rec. nº 3471/1990, ponente: D. José Antonio Martín Pallín).

1992

STS nº 2401/1992, de 31 de octubre de 1992 (Secc. 1ª, rec. nº 116/1991, ponente: D. Joaquín Canivell).

1991

STS de 30 de enero de 1991 (Secc. 1ª, rec. 342/1991 ponente: D. Luis Vivas Marzal).

STS de 19 de junio de 1991 (Secc. 1ª, rec. nº 6483/1989, ponente: D. Luis Román Puerta Luis).

1990

STS de 27 de junio de 1990 (Sala 2ª, ponente: D. Joaquín Delgado García).

STS de 30 de noviembre de 1990 (Sala 2ª, rec. nº 1562/1988, ponente: D. José Antonio Martín Pallín).

1989

STS de 30 de marzo de 1989 (Sala 2ª, rec. nº 1512/1987, ponente: D. José Hermenegildo Moyna Ménguez).

1988

STS de 6 de abril de 1988 (Sala 2ª, rec. nº 1322/1988, ponente: D. Enrique Bacigalupo Zapater).

1974

STS de 19 de enero de 1974 (Secc. 1ª, rec. nº 1772/1973, ponente: D. Bernardo Francisco Castro Pérez).

1973

STS de 2 de junio de 1973 (Secc. 1ª, rec. nº 124/1972, ponente: D. Alfredo García Tenorio y San Miguel).

Sala Civil

2016

STS nº 54/2016, de 11 de febrero de 2016 (Secc. 1º, rec. nº 44/2014, ponente: D. Xavier O'callaghan Muñoz).

2015

STS nº 695/2015, de 11 de diciembre de 2015 (Secc. 1º, rec. nº 2141/2013, ponente: D. Rafael Saraza Jimena).

2012

STS nº 721/2012, de 4 de diciembre de 2012 (Secc. 1º, rec. nº 1139/2010, ponente: D. Rafael Gimeno-Bayón Cobos).

Sala Contencioso-Administrativa

2020

STS nº 450/2020, de 18 de mayo de 2020 (Secc. 2ª, rec. nº 5962/2017, ponente: D. Jesús Cudero Blas).

2015

STS de 24 de junio de 2015 (Secc. 2ª, rec. nº 299/2014, ponente: D. Juan Gonzalo Martínez Micó).

2014

STS de 30 de enero de 2014 (Secc. 2ª, rec. nº 4717/2009, ponente: D. Rafael Fernández Montalvo).

STS de 28 de marzo de 2014 (Secc. 2ª, rec. nº 2029/2011, ponente: D. Emilio Frías Ponce).

2013

STS de 12 de junio de 2013 (Secc. 2ª, rec. nº 3278/2010, ponente: D. Manuel Vicente Garzón Herrero).

STS de 14 de enero de 2013 (Secc. 2ª, rec. nº 1574/2010, ponente: D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco).

STS de 12 de junio de 2013 (Secc. 2ª, rec. nº 3279/2013, ponente: D. Mnauel Vicente Garzón Herrero).

2012

STS de 26 de marzo de 2012 (Secc. 2ª, rec. nº 2618/2008, ponente: D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco).

STS de 23 de mayo de 2012 (Secc. 2ª, rec. nº 1489/2009, ponente: D. Manuel Vicente Garzón Herrero).

STS de 8 de noviembre de 2012 (Secc. 2ª, rec. nº 4413/2009, ponente: D. José Antonio Montero Fernández).

STS de 10 de diciembre de 2012 (Secc. 2ª, rec. nº 4320/2011, ponente: D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco).

STS de 12 de diciembre de 2012 (Secc. 2ª, rec. nº 1473/2010, ponente: D. Emilio Frías Ponce).

2011

STS de 7 de marzo de 2011 (Secc. 2ª, rec. nº 2552/2007, ponente: D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco).

STS de 24 de marzo de 2011 (Secc. 2ª, rec. nº 2885/2006, ponente: D. Manuel Martín Timón).

2010

STS de 28 de enero de 2010 (Secc. 2ª, rec. nº 3654/2004, ponente: D. Manuel Martín Timón).

STS de 10 de mayo de 2010 (Secc. 2ª, rec. nº 1454/2005, ponente: D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco).

STS de 12 de noviembre de 2010 (Secc. 2ª, rec. nº 350/2006, ponente: José Antonio Montero Fernández).

2007

STS de 10 de mayo de 2007 (Secc. 2ª, rec. nº 186/2002, ponente: D. Emilio Frías Ponce).

2004

STS de 4 de marzo de 2004 (Secc. 1ª, rec. nº 11282/1998, ponente D. Juan Gonzalo Martínez Mico).

Tribunal Superior de Justicia

Sala Civil y Penal

2004

STSJ Madrid nº 13/2004, 5 de mayo de 2004 (Secc. 1ª, rec. nº 1/2004, ponente: D. Antonio Pedreira Andrade).

Sala Contencioso-Administrativa

2016

STSJ de Cataluña nº 964/2016, de 9 de noviembre de 2016 (Secc. 2ª, rec. nº 591/2013, ponente: Dña. Emilia Giménez Yuste).

2015

STSJ de Valencia nº 115/2015, de 3 de febrero de 2015 (Secc. 2ª, rec. nº 1638/2011, ponente: Dña. María Jesús Oliveros Roselló).

2006

STSJ de Valencia nº 429/2006, de 30 de mayo de 2006, (Secc. 2ª, rec. nº 103/2005, ponente: D. Carlos Altarriba Cano).

2002

STSJ de Asturias nº 539/2002, de 3 de junio de 2002 (Secc. 2ª, rec. nº 2314/1997, ponente: D. Antonio Robledo Peña).

Audiencia Nacional

Sala Penal

2021

SAN nº 5/2021, de 3 de marzo de 2021 (Secc. 4ª, rec. nº 3/2019, ponente: D. Fermín Javier Echarri Casi).

2019

SAN nº 9/2019, de 23 de abril de 2019 (Secc. 4ª, rec. nº 15/2017, ponente: D. Eloy Velasco Núñez).

SAN nº 35/2019, de 31 de octubre de 2019 (Secc. 3ª, rec. nº 8/2017, ponente: Dña. Clara Eugenia Bayarri García).

2018

SAN nº 13/2018, de 4 de mayo de 2018 (Secc. 1ª, rec. nº 10/2016, ponente: D. Fermín Javier Echarri Casi).

2017

SAN nº 8/2017, de 13 de marzo de 2017 (Secc. 2ª, rec. nº 6/2014, ponente: D. Enrique López López).

SAN nº 10/2017, de 3 de abril de 2017 (Secc. 4ª, rec. nº 12/2016, ponente: Dña. Carmen Paloma González Pastor).

2016

SAN nº 26/2016 de 6 octubre de 2016 (Secc. 1ª, rec. nº 2/2016, ponente: D. Fermín Javier Echarri Casi).

2015

SAN nº 6/2015, de 6 de marzo de 2015 (Secc. 3ª, rec. nº 2/2014, ponente: Dña. María de los Ángeles Barreiro Avellaneda).

2014

AAN de 19 de mayo de 2014 (Secc. 2ª, rec. nº 128/2014, ponente: D. José Ricardo Juan de Prada Solaesa).

2009

SAN nº 36/2009, de 11 de septiembre de 2009 (Secc. 4ª, rec. nº 103/109, ponente: Dña. Carmen Paloma González Pastor).

Sala Contencioso-Administrativa

2013

SAN de 24 de enero de 2013 (Secc. 6ª, rec. nº 217/2011, ponente: Dña. María Asunción Salvo Tambo).

Juzgado Central de Instrucción

2018

AJCI de 18 de abril de 2018 (Juzgado de Instrucción nº 2, ponente: Ismael Moreno Chamarro).

Audiencia Provincial

Sala Penal

2020

SAP Madrid nº 9/2020, de 13 de enero de 2020 (Secc. 17ª, rec. nº 1311/2017, ponente: D. Manuel Eduardo Regalado).

SAP Madrid nº 22/2020, de 20 de enero de 2020 (Secc. 15ª, pab. nº 743/2017, ponente: D. Luis Carlos Pelluz Robles).

SAP Guadalajara nº 39/2020, de 4 mayo de 2020 (Secc. 1ª, rec. nº 176/2019, ponente: Dña. Isabel Serrano Frías).

SAP Las Palmas nº 227/2020, de 14 de octubre de 2020 (Secc. 6ª, rec. nº 458/2020, ponente: D. Carlos Viela Escobar).

SAP Pontevedra nº 255/2020, de 11 de noviembre de 2020 (Secc. 5ª, rec. nº 675/2020, ponente: Dña. María Mercedes Pérez Martín-Esperanza).

2019

SAP Islas Baleares nº 104/2019 de 26 de junio de 2019 (Secc. 1ª, rec. nº 72/2019, ponente: Dña. Eleonor Moya Rosello).

SAP Madrid nº 672/2019, de 25 de noviembre de 2019 (Secc. 30ª, pab. nº 1014/2018, ponente: Dña. Rosa María Quintana San Martín).

SAP Barcelona nº 29/2019, de 27 diciembre de 2019 (Secc. 3ª, rec. nº 5/2017, ponente: D. Fernando Jerónimo Valle).

2018

SAP Barcelona nº 113/2018, de 11 de febrero de 2018 (Secc. 5ª, rec. nº 102/2016, ponente: D. Enrique Rovira del Canto).

SAP Murcia nº 87/2018 de 20 de febrero de 2018 (Secc. 2ª, rec. nº 129/2017, ponente: Dña. María Dolores Sánchez López).

SAP Asturias nº 83/2018, de 9 de marzo de 2018 (Secc. 3ª, rec. nº 76/2016, ponente: D. Francisco Javier Rodríguez).

SAP Barcelona nº 315/2018, de 15 de mayo de 2018 (Secc. 10ª, rec. nº 113/2018, ponente: D. José Antonio Lagares Morillo).

SAP Jaén nº 340/2018, de 14 de noviembre de 2018 (Secc. 3ª, rec. nº 512/2018, ponente: Dña. María Jesús Jurado Cabrera).

2017

SAP Madrid nº 450/2017, de 30 de junio de 2017 (Secc. 2ª, rec. nº 1504/2015, ponente: Dña. Caridad Hernández García).

SAP Valencia nº 417/2017, de 15 de junio de 2017 (Secc. 4ª, rec. nº 52/2017, ponente: D. José Manuel Megia).

SAP Lleida nº 261/2017, de 22 de junio de 2017 (Secc. 1ª, rec. nº 76/2017, ponente: D. Víctor Manuel García).

SAP Pontevedra nº 116/2017 de 30 de junio de 2017 (Secc. 4ª, rec. nº 842/2016, ponente: Dña. María Cristina Navares Villar).

SAP Pontevedra nº 38/2017, de 30 de junio de 2017 (Secc. 4ª, rec. nº 83/2016, ponente: Dña. María Nelida Cid Guede).

SAP Barcelona nº 587/2017, de 1 septiembre de 2017 (Secc. 6ª, rec. nº 195/2017, Dña. María Dolores Balibrea Pérez).

SAP La Rioja nº 94/2017, de 1 de septiembre de 2017 (Secc. 1ª rec. nº. 403/2016, ponente: D. Alfonso Santisteban Ruiz).

SAP Guipúzcoa nº 269/2017, de 18 de diciembre de 2017 (Secc. 1ª, rec. nº 1171/2017, ponente: Dña. Ana Moreno Galindo).

SAP Pontevedra nº 322/2017, de 19 de diciembre de 2017 (Secc. 2ª, rec. nº 11/2016, ponente: Dña. Rosa del Carmen Collazo).

2016

SAP Zaragoza nº 179/2016, de 29 de septiembre de 2016 (Secc. 6ª, rec. nº128/2015, ponente: D. Carlos Lasala Albasini).

SAP Zaragoza nº 575/2016, de 1 de diciembre de 2016 (Secc. 3ª, rec. nº 70/2015, D. Miguel Ángel López López de Hierro).

SAP Málaga nº 535/2016, de 30 de noviembre de 2016 (Secc. 2ª rec. nº 207/2015, ponente: D. Javier Soler Cespedes).

2015

SAP Valencia nº 84/2015, de 20 de febrero de 2015 (Secc. 2ª, rec. nº 323/2014, ponente: D. Pedro Antonio Casas Cobo).

SAP Sevilla nº 123/2015, de 2 de marzo de 2015 (Secc. 7ª, rec. nº 8203/2013, ponente: D. Francisco Javier González).

AAP Guipúzcoa nº 110/2015, de 22 de mayo de 2015 (Secc. 3ª, rec. 3145/2014, ponente: Dña. Juana María Unanue Arratibel).

SAP Murcia nº 312/2015, de 7 de julio de 2015 (Secc. 2ª, rec. nº 197/2013, ponente: Dña. María Concepción Roig).

SAP Badajoz nº 73/2015, de 30 de septiembre de 2015 (Secc. 1ª, rec. nº 133/2015, ponente: D. Emilio Francisco Serrano).

2014

SAP Sevilla nº 174/2014, de 11 de abril de 2014 (Secc. 7ª, rec. nº 2698/2013, ponente: D. Juan Romeo Laguna).

SAP Barcelona nº 376/2014, de 12 de mayo de 2014 (Secc. 5ª, rec. nº 256/2013, ponente: Dña. Carmen Guil Román).

2012

SAP A Coruña nº 566/2012, de 3 de diciembre de 2012 (Secc. 1ª, rec. nº 826/2012, ponente: Dña. Lucía Lamazares López).

2009

SAP Castellón nº 131/2009, de 13 de marzo de 2009 (Secc. 1ª, rec. nº 523/2008, ponente: Dña. Aurora de Diego González).

2008

SAP Barcelona nº 244/2008, de 17 de marzo de 2008 (Secc. 6ª, rec. nº 1/2006, ponente: D. Miguel Ángel Gimeno Jubero).

AAP Madrid nº 668/2008, de 21 de noviembre de 2008 (Secc. 1ª, rec. nº 120/2008, ponente: D. Francisco Javier Vieira Morante).

2006

SAP Castellón nº 458/2006, de 25 de septiembre de 2006 (Secc. 1ª, rec. nº 325/2006, ponente: D. Esteban Solaz Solaz).

SAP Vizcaya nº 739/2006, de 7 de noviembre de 2006 (Secc. 2ª, rec. nº 416/2006, ponente: Pablo Díez Noval).

SAP Segovia nº 57/2006 de 18 de diciembre de 2006 (Secc. 1ª, rec. nº 51/2006, ponente: D. Andrés Palomo del Arco).

2005

SAP Barcelona nº 291/2005, de 26 de enero de 2005 (Secc. 5ª, rec. nº 87/2004, ponente: D. Guillermo Benlloch Petit).

SAP Barcelona nº 94/2005, de 10 enero (Secc. 5ª, rec. nº 296/2004, ponente: D. Carlos González Zorrilla).

2004

SAP Madrid nº 561/2004, de 28 de noviembre de 2004 (Secc. 15ª, rec. nº 1137/1997, ponente: D. Alberto Jorge Barreiro).

2002

SAP Palencia nº 4/2002, de 11 de febrero de 2002 (Secc. única, procedimiento abreviado nº 840/2000, ponente: D. Gabriel Coullaut Ariño).

SAP Madrid nº 61/2002, de 11 de febrero de 2002 (Secc. 15ª, rec. nº 24/2002, ponente: Dña. María Luisa Silva Castaño).

SAP Barcelona, de 20 de abril de 2002 (Secc. 9ª, procedimiento abreviado nº 493/1996, ponente: D. Jordi Palomer i Bou).

2001

SAP Sevilla nº 154/2001, de 21 de marzo de 2001 (Secc. 7ª, rec. nº 118/2000, ponente: Don Juan Romeo Laguna).

SAP La Coruña nº 49/2001, de 30 de marzo de 2001 (Secc. 4ª, ponente: D. José Luis Seoane Spiegelberg).

2000

SAP Valencia nº 20/2000, de 1 de febrero de 2000 (Secc. 1ª, procedimiento abreviado nº 20/1995, ponente: D Carlos Climent Durán).

1996

SAP Vitoria de 8 de junio de 1996 (Secc. 2ª, rec. nº 234/1996, ponente: D. Eloy Pedraza Sánchez).

Sala Civil

2019

SAP Barcelona nº 178/2019, de 28 de marzo de 2019 (Secc. 19, rec. nº 1059/2017, ponente: Dña. Rebeca González Morajudo).

SAP Huelva nº 264/2019 de 12 de abril de 2019 (Secc. 2ª, rec. nº 1143/2018, ponente: D. Francisco Bellido Soria).

SAP Alicante nº 262/2019 de 8 de mayo de 2019 (Secc. 9ª, rec. nº 196/2019, ponente: D. Francisco Cabrera Tomas).

SAP Salamanca nº 185/2019 de 8 de junio de 2019 (Secc. 1ª, rec. nº 682/2019, ponente: Dña. María del Carmen Boriadad García).

2018

SAP Salamanca nº 459/2018 de fecha 22 de noviembre de 2018 (Secc. 1ª, rec. nº 242/2018, ponente: Dña. María del Carmen Borjabad).

2015

SAP Zaragoza nº 52/2015 de 10 de febrero de 2015 (Secc. 2ª, rec. nº 424/2014, ponente: D. Francisco Acín Garós).

2011

SAP Pontevedra nº 26/2011 de 17 enero de 2011 (Secc. 6ª, rec. nº 3199/2009, ponente: D. Jaime Carrera Ibarzábal).

Juzgados de lo Penal

2019

SJP de Valladolid nº 82/2019, de 19 de marzo (Juzgado nº 1, rec. nº 239/2018, ponente: Dña. María de Lourdes del Sol Rodríguez).

2018

SJP de Ponferrada nº 34/2018, de 1 de febrero de 2018 (Juzgado nº 1, rec. nº 208/2016, ponente: D. Óscar Hernaiz Gómez).

SJP de Sabadell nº 283/2018, de 19 de noviembre (Juzgado nº 3, pab. nº 102/2016, ponente: Dña. Silvia Pedrola González).

2017

SJP Santander de 16 de octubre de 2017 (Juzgado nº 3, rec. nº 215/2015, ponente: Dña. Rosa María Gutiérrez Fernández).

SJP Valencia nº 7/2017, de 12 de enero de 2017 (Juzgado nº 6, procedimiento abreviado nº 69/2015, ponente: Dña. Begoña Estañ Capell).

SJP Madrid nº 63/2017, de 13 de febrero de 2017 (Juzgado nº 8, rec. nº 146/2016, ponente: Jacobo Vigil Levi).

SJP de Jaén, de 22 de diciembre de 2017 (Juzgado nº 4, pab. nº 48/2014, ponente: D. Francisco Manuel Quesada Cobo).

2010

SJP de Albacete nº 446/2010, de 6 de octubre (Juzgado nº 2, rec. nº 250/2008, ponente: Dña. María de las Nieves Saugar Hernández).

1994

SJP de Vigo nº 1 de 26 de mayo de 1994 (Juzgado nº 1, pab. 57/1993, ponente: D. Esteban del Río Zaragoza).

Tribunal Económico-Administrativo Central

2017

Resolución n° 1070/2014/00/00 de 24 de mayo de 2017.

2016

Resolución n° 0799/2013/00/00 de 22 de septiembre de 2016.

2013

Resolución n° 00/00454/2012/00/00 de 17 de octubre de 2013.

2009

Resolución n° 00/00562/2007/00/00 de 10 de febrero de 2009.

2008

Resolución n° 00/02743/2005/00/00 de 29 de abril de 2008.

2007

Resolución n° 00/01129/2005/00/00, de 4 diciembre 2007.

Dirección General de Tributos

2001

Resolución no vinculante n° 1662/01 de 12 de septiembre de 2001.

Tribunales de otros países

2008

Tribunal Central de Londres: STCL de 15 de febrero de 2008, asunto *Olympia Technology Limited*.

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 nº 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.

2004

Circular 2/2004, de 22 de diciembre, sobre aplicación de la reforma del Código Penal operada por Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre (primera parte). Referencia: FIS-C-2004-00002.

LEGISLACIÓN Y NORMATIVA

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° 1021/C108/02.

Unión Europea. Directiva (UE) n° 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido en la imposición de los intercambios entre los Estados miembros. *Diario Oficial de la Unión Europea*, 7 de diciembre de 2018, n° 311, DOUE-L-2018-81978.

Unión Europea. Reglamento de Ejecución (UE) n° 2018/1912 del Consejo de 4 de diciembre de 2018 por el que se modifica el reglamento de ejecución (UE) n° 282/2011 en lo que respecta a determinadas exenciones relacionadas con operaciones intracomunitarias. *Diario Oficial de la Unión Europea*, 7 de diciembre de 2018, n° 311, DOUE-L-2018-81980.

Unión Europea. Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. *Diario Oficial de la Unión Europea*, 23 de marzo de 2011, n° 77, DOUE-L-2011-80529.

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° 347, DOUE-L-2006-82505.

Unión Europea. Reglamento (CE) n°. 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°. 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° 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° 94/C 355/02.

Unión Europea. Reglamento CEE n° 3649/92, de la Comisión, de 17 de diciembre de 1992, relativo a un documento simplificado de acompañamiento en la circulación intracomunitaria de productos sujetos a impuestos especiales, que hayan sido despachados a consumo en el Estado miembro de partida. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, 18 de diciembre de 1992, n° 369, DOUE-L-1992-82035.

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° 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, nº 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, nº 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, nº 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, nº 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, nº 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, nº 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, nº 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.

España. Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil. *Boletín Oficial del Estado*, 31 de julio de 1996, nº 184. Referencia: BOE-A-1996-17533.

España. Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio. *Boletín Oficial del Estado*, 16 de octubre de 1885, nº 289. Referencia:BOE-A-1885-6627.

Tributaria

España. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. *Boletín Oficial del Estado*, 28 de noviembre de 2014, nº 288. Referencia: BOE-A-2014-12328.

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, nº 289. Referencia: BOE-A-2012-14696.

España. Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. *Boletín Oficial del Estado*, 5 de septiembre de 2007, nº 213. Referencia: BOE-A-2007-15984.

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, nº 286. Referencia: BOE-A-2006-20843.

España. Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación. *Boletín Oficial del Estado*, 2 de septiembre de 2005, nº 210. Referencia: BOE-A-2005-14803.

España. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Boletín Oficial del Estado*, de 18 de diciembre de 2003, nº 302. Referencia: BOE-A-2003-23186.

España. Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria. *Boletín Oficial del Estado*, 31 de diciembre de 1992, nº 314. Referencia: BOE-A-1992-28925.

España. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. *Boletín Oficial del Estado*, 29 de diciembre de 1992, nº 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, nº 167. Referencia: BOE-A-1991-18119.

España. Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal. *Boletín Oficial del Estado*, 14 de marzo de 1990, nº 63. Referencia: BOE-A-1990-6394.

España. Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de

información tributaria. *Boletín Oficial del Estado*, 29 octubre de 1987, nº 259. Referencia: BOE-A-1987-24289.

España. Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula l deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales. *Boltín Oficial del Estado*, nº 312, 30 de diciembre de 1985. Referencia: BOE-A-1985-26896.

Civil

España. Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil. *Boletín Oficial del Estado*, 8 de enero de 2000, nº 7. Referencia: BOE-A-2000-323.

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, nº 206. Referencia: BOE-A-1889-4763.

Otra

España. Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. *Boletín Oficial del Estado*, 30 de enero de 2021, nº 26. Referencia: BOE-A-2021-1351.

España. Real Decreto-Ley 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores; de seguros privados; de planes y fondos de pensiones; del ámbito tributario y de litigios fiscales. *Boletín Oficial del Estado*, 5 de febrero de 2020, nº 31. Referencia: BOE-A-2020-1651.

España. Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. *Boletín Oficial del Estado*, 21 de julio de 2015, nº 173. Referencia: BOE-A-2015-8147.

España. Real Decreto 1072/2015, de 27 de noviembre, por el que se modifica el Real Decreto 2200/1995, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Infraestructura para la Calidad y la Seguridad Industrial. *Boletín Oficial del Estado*, 14 de diciembre de 2015, nº 298. Referencia: BOE-A-2015-13530.

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, nº 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, nº 103. Referencia: BOE-A-2010-6737.

España. Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas. *Boletín Oficial del Estado*, 21 de noviembre de 2007, nº 279. Referencia: BOE-A-2007-19966.

España. Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, *Boletín Oficial del Estado*, 20 de noviembre de 2007, nº 278. Referencia: BOE-A-2007-19884.

España. LO 3/2007, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres. *Boletín Oficial del Estado*, 23 de marzo de 2007, nº 71. Referencia: BOE-A-2007-6115.

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, nº 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, nº 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 Infracciones Monetarias. *Boletín Oficial del Estado*, 30 de octubre de 2002, nº 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, nº 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, nº 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, nº 315. Referencia: BOE-A-1996-29117.

España. Real Decreto 2200/1995, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Infraestructura para la Calidad y la Seguridad Industrial. *Boletín Oficial del Estado*, 6 de febrero de 1996, nº 32. Referencia: BOE-A-1996-2468.

España. Ley 21/1992, de 16 de julio, de Industria. *Boletín Oficial del Estado*, 23 de julio de 1992, nº 176. Referencia: BOE-A-1992-17363.

España. Ley 24/1988, del Mercado de Valores. *Boletín Oficial del Estado*, 29 de julio de 1988, nº 181. Referencia: BOE-A-1988-18764.

España. Real Decreto 1614/1985, de 1 de agosto, por el que se ordenan las actividades de normalización y certificación. *Boletín Oficial del Estado*, 12 de septiembre de 1985, nº 219. Referencia: BOE-A-1985-19377.

NORMAS Y ESTÁNDARES DE COMPLIANCE

Internacionales

A Resource Guide to the U.S. Foreign Corrupt Practices Act (RGFCPA).

ASs 3806:2006. Compliance Programs.

BS 10500:2011. Specification for an anti-bribery management system.

Circolare 83607/2012 del Comando Generale della Guardia di Finanza e la responsabilità amministrativa degli enti.

Convenio de la OCDE de lucha contra la Corrupción de Agentes Públicos Extranjeros en las Transacciones comerciales Internacionales.

Decreto Legislativo n° 231/2001 (DLGS 231) Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica.

Enterprise Risk Management-Integrated Framework (COSO II).

Foreign Corrupt Practices Act (FCPA).

Internal Control-Integrated Framework (COSO I).

Internal Control-Integrated Framework (COSO III).

ISO 19600:2014. Sistemas de gestión de compliance. Directrices.

ISO 37001:2016. Sistemas de gestión antisoborno. Requisitos con orientación para su uso.

ISO 37301:2021. Sistemas de gestión de compliance. Requisitos con orientación para su uso.

Sarbanes-Oxley Act (SOX).

U.K. Bribery Act.

U.S. Federal Sentencing Guidelines for Organizations de 1992.

Nacionales

UNE-ISO 37001:2017. Sistemas de gestión antisoborno. Requisitos con orientación para su uso.

UNE-ISO 37301:2021. Sistemas de Gestión de compliance. Requisitos con orientación para su uso.

UNE 19601:2017. Sistemas de gestión de compliance penal. Requisitos con orientación para su uso.

UNE 19602:2019. Sistemas de gestión de compliance tributario. Requisitos con orientación para su uso.

MEMORIAS, INFORMES Y DICTÁMENES

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>.

European Commission: «*Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States. Final report*», TAXUD/2012/DE/316, Warsaw, julio de 2013, disponible en: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat-gap.pdf.

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 nº 120, 1995.