

# ÍNDICE

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

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

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

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

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

■ FRAUDE CARRUSEL, RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS...

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

## ÍNDICE ■

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