

# Criterios para valorar las consecuencias de la participación en un «fraude carrusel»: la buena fe y la frecuencia de las relaciones comerciales

## Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña  
Consejera académica de GA\_P

---

*La Audiencia Nacional avala el criterio de la Administración denegando el derecho a la deducción de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido soportadas por una entidad a la que considera partícipe en un «fraude carrusel». Su papel en la trama como «distribuidora» se ha confirmado tras la valoración de un conjunto de indicios que han permitido al tribunal apreciar ausencia de buena fe en la realización de las operaciones cuestionadas.*

La Audiencia Nacional, en su Sentencia de 27 de noviembre del 2017 (rec. 221/2015), resuelve un recurso contencioso-administrativo interpuesto por una entidad española contra una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central en virtud de la cual se le denegó el derecho a deducir unas cuotas del impuesto sobre el valor añadido que había soportado. El Tribunal Central, siguiendo el criterio de la inspección, consideró que dichas cuotas derivaban de unas compras efectuadas en el marco de operaciones llevadas a cabo por varias empresas con el fin de defraudar, al no exigir y, por tanto, no ingresar el impuesto repercutido, pero, sin embargo, pretendiendo la devolución de las cuotas soportadas.

La citada trama respondía a un caso de «fraude carrusel», en el que una de las empresas partícipes (tipo «trucha») introducía mercancías procedentes de la Unión Europea en el territorio de aplicación del impuesto sobre el valor añadido y después efectuaba una entrega interior a otras

*Advertencia legal:* Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

*N. de la C.:* En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

empresas (tipo «pantalla»), pero sin ingresar el impuesto repercutido correspondiente a dicha operación. A continuación, esta última empresa realizaba una nueva entrega interior de la mercancía a la empresa recurrente (tipo «distribuidora»), la cual después sacaba de nuevo las mercancías a la Unión Europea, beneficiándose así de la exención plena por la entrega intracomunitaria, ya que le permitía vender sin impuesto sobre el valor añadido, pero con derecho a deducir el soportado por ella.

Advertido el esquema anterior, la Administración consideró que el papel de la recurrente en la trama consistió en ser una empresa de intermediación entre la sociedad pantalla y las entidades comunitarias a las que vendía y respecto de las que no asumía ningún riesgo, pues cobraba las facturas antes de satisfacer su deuda con el proveedor. Por otra parte, dicha entidad pantalla era la que establecía los contactos con las empresas comunitarias destinatarias de la mercancía, sin que la recurrente llevara a cabo con ellas ninguna gestión comercial. Se sostuvo, por tanto, que el papel de la recurrente en las operaciones carecía de sentido económico, lo que condujo a afirmar que conocía su participación en una trama defraudatoria o «fraude carrusel» o que, al menos, se le podía reprochar su falta de diligencia al no adoptar las medidas necesarias para evitar que la trama se aprovechara de su estructura para defraudar.

La recurrente, por su parte, sostuvo que desconocía las actividades del resto de las empresas involucradas, invocando además el hecho de que no existe en la legislación fiscal ni en la mercantil una obligación orientada a que los compradores investiguen a los proveedores con los que operan, de modo que su conducta había sido acorde con el grado de diligencia de un buen empresario, exigida por la normativa aplicable.

A efectos de analizar y resolver la cuestión, la Audiencia Nacional invoca en primer lugar la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de enero del 2013, que a su vez recuerda las conclusiones a las que ha llegado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre esta cuestión, entre las que destacan las siguientes:

- a) El órgano jurisdiccional nacional puede denegar a un operador económico 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 una trama para defraudar el impuesto sobre el valor añadido.
- b) En esa línea, los Estados miembros pueden establecer presunciones a efectos de apreciar el conocimiento de un sujeto acerca de su participación en una trama de fraude. Ahora bien, no pueden formularse de tal forma que hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil la posibilidad de refutarlas mediante prueba en contrario. Afirmar lo contrario provocaría, *de facto*, un sistema de responsabilidad objetiva.
- c) En relación con lo anterior, es cierto que ese sujeto pasivo puede verse obligado, cuando disponga de indicios que permitan sospechar la existencia de irregularidades o de un fraude, a

informarse acerca de otro operador del que tenga intención de adquirir bienes o servicios con el fin de cerciorarse de su fiabilidad. Sin embargo, la Administración «no puede exigir de manera general a dicho sujeto pasivo que, por un lado, verifique que el emisor de la factura relativa a los bienes y servicios por los que se solicita el ejercicio de ese derecho disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, con el fin de cerciorarse de que no existen irregularidades ni fraude por parte de los operadores anteriores, ni que, por otro lado, disponga de documentación al respecto».

Pues bien, a la luz del criterio del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la Audiencia Nacional analiza si, en el caso planteado, existen indicios suficientes para deducir que la entidad recurrente pudo razonablemente inferir la existencia de una trama fraudulenta en las operaciones de compraventa de productos en las que intervino.

A esos efectos, y partiendo del hecho de que, ante la ausencia de prueba directa, la prueba indiciaria que permite la demostración de un hecho requiere una pluralidad de indicios, la Audiencia Nacional repara en aquellos que sirvieron a la Administración para denegar el derecho a la deducción. Destaca así circunstancias tales como que la mayor parte de las facturas de venta expedidas por la recurrente tienen fecha anterior a la que consta en las facturas que documentaban la compra por su parte a la sociedad «pantalla»; que los cobros y pagos de sendas operaciones se efectuaban casi de manera simultánea, situación prácticamente inexistente en el ámbito comercial; que el coste de las operaciones era elevado; que se aprecia un constante margen de beneficio en las operaciones sucesivas; que no había *stock* de mercancías, al existir una perfecta correlación perfecta entre compras y ventas; que los documentos de transporte presentaban varias irregularidades, o que existía una intensa relación entre la sociedad pantalla, a la que la recurrente compraba las mercancías, y las empresas comunitarias a las que vendía la recurrente.

Apreciados esos y otros indicios —cuya valoración no fue contradicha eficazmente por la actora, la cual ni siquiera solicitó la práctica de prueba en el proceso—, la Audiencia Nacional considera que aquéllos «excluyen la buena fe de la actora al margen de que existan o no vínculos jurídicos o económicos entre las empresas». En ese sentido, la sentencia objeto de análisis invoca la doctrina del Tribunal Supremo en virtud de la cual «un ordenado y diligente comerciante ha de comprobar, por su propio interés, cuáles 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».

Así pues, y sobre la base de las consideraciones anteriores, la Audiencia Nacional concluye que la recurrente —cuyo papel se limitó a la expedición formal de facturas y a servir de puente para intercambios de dinero entre otros operadores económicos— disponía de elementos suficientes para conocer la trama fraudulenta, lo que justifica la improcedencia de su derecho a deducir el impuesto soportado en las operaciones de compraventa, tal y como había sostenido la Administración.