

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 30 de enero de 2024 (*)

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 203 — Obligación de pago — Persona que menciona el IVA en una factura — Persona deudora del IVA — Facturas falsas emitidas por un empleado en las que se mencionan los datos de su empleador sin su conocimiento ni su consentimiento — Diligencia del empleador»

En el asunto C-442/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), mediante resolución de 26 de mayo de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 5 de julio de 2022, en el procedimiento entre

P sp. z o.o.

y

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie,

con intervención de:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. N. Piçarra, Presidente de Sala, la Sra. K. Jürimäe (Ponente), Presidenta de la Sala Tercera, y el Sr. M. Safjan, Juez;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de P sp. z o.o., por el Sr. B. Przecieczowski, adwokat, y la Sra. I. Skrok, doradca podatkowy;
- en nombre del Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie, por los Sres. B. Kołodziej y T. Wojciechowski;
- en nombre del Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, por el Sr. P. Chrupek, radca prawny;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. J. Jokubauskaitė y el Sr. M. Rynkowski, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 21 de septiembre de 2023;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre P sp. z o.o. (en lo sucesivo, «sociedad P») y el Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (Director de la Agencia Tributaria de Lublin, Polonia; en lo sucesivo, «Administración tributaria») en relación con deudas del impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondientes a facturas falsas emitidas por P. K., empleada de la sociedad P.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 9 de la Directiva sobre el IVA dispone:

«1. Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

2. Además de las personas contempladas en el apartado 1, tendrá la consideración de sujeto pasivo toda persona que efectúe con carácter ocasional la entrega de un medio de transporte nuevo expedido o transportado con destino al adquiriente por el vendedor, por el adquiriente o por su cuenta, fuera del territorio de un Estado miembro pero en el territorio de la Comunidad [Europea].»

4 A tenor del artículo 167 de dicha Directiva:

«El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.»

5 El artículo 203 de la citada Directiva establece:

«Será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura.»

6 El artículo 205 de la misma Directiva tiene la siguiente redacción:

«En las situaciones a que se refieren los artículos 193 a 200 y los artículos 202, 203 y 204, los Estados miembros podrán disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del IVA.»

Derecho polaco

7 El artículo 108, apartado 1, de la ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del impuesto sobre el valor añadido), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. de 2011, n.º 177, posición 1054), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), que transpone el artículo 203 de la Directiva sobre el IVA, establece:

«Cuando una persona jurídica, una entidad sin personalidad jurídica o una persona física emita una factura en que se refleje el importe del impuesto, estará obligada a abonarlo.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

8 Durante el período comprendido entre 2001 y 2014, la sociedad P, sujeto pasivo del IVA, ejercía, en particular, una actividad de venta de carburantes al por menor en una estación de servicio gestionada desde noviembre de 2005 por P. K., empleada de dicha sociedad.

- 9 A raíz de una inspección fiscal, se comprobó que, entre los meses de enero de 2010 y abril de 2014, la citada sociedad había emitido 1 679 facturas que indicaban un importe de IVA que no reflejaba ventas reales de bienes, por un valor total de 1 497 847 eslotis polacos de IVA (aproximadamente 319 254 euros), a entidades que habían deducido el IVA indicado en esas facturas. Las referidas facturas no se registraron en la contabilidad de la sociedad P y el IVA correspondiente no se ingresó en el presupuesto del Estado, ni se incluyó en las declaraciones fiscales de esa sociedad.
- 10 Las facturas controvertidas se vinculaban ficticiamente a ventas efectivas realizadas por la estación de servicio gestionada por P. K. y registradas por las cajas registradoras de la sociedad P. En efecto, estas facturas iban acompañadas de recibos de caja auténticos, correspondientes a operaciones efectivamente realizadas con entidades distintas de las indicadas en dichas facturas, y fueron emitidas y vendidas por P. K., sin el consentimiento ni el conocimiento de la dirección de esta sociedad, con el fin de que las entidades destinatarias de las referidas facturas obtuviesen fraudulentamente la devolución del IVA.
- 11 Estos recibos de caja eran recogidos por empleados de la estación de servicio, que los entregaban a P. K. a cambio de una ventaja económica. Las facturas controvertidas se registraban en el ordenador de la estación de servicio en un formato distinto del de las facturas regulares emitidas por la sociedad P, y no podían consultarse a menos que se desbloqueara el ordenador. P. K. utilizaba los datos de la sociedad P, mencionándola como emisora de las facturas controvertidas e indicando en ellas el número de identificación fiscal (en lo sucesivo, «NIF») de esa sociedad.
- 12 El 24 de mayo de 2014, P. K. fue despedida por incumplimiento de sus obligaciones.
- 13 A raíz de la inspección tributaria, el Naczelnik Urzędu Skarbowego (director de la Oficina Tributaria, Polonia) dictó una resolución por la que se determinaba el importe del IVA adeudado por la sociedad P en concepto de las facturas controvertidas emitidas entre los meses de enero de 2010 y abril de 2014.
- 14 Mediante resolución de 31 de octubre de 2017, la Administración tributaria confirmó dicha resolución. Consideró que la sociedad P no había actuado con la diligencia debida para evitar la emisión de las facturas controvertidas. En efecto, ningún documento especificaba las responsabilidades precisas de P. K., que podía, habida cuenta de sus funciones, emitir facturas correspondientes a los ingresos de la estación de servicio, al margen del sistema informático de contabilidad de esta sociedad, sin que para ello necesitase el aval de su dirección. Dado que el presidente del consejo de administración de la citada sociedad sabía que se emitían facturas en relación con recibos de caja expedidos por la estación de servicio sin control contable, habría podido y debido prever que esa forma de funcionamiento facilitaría la emisión de facturas con fines fraudulentos. Precisamente a causa de la falta de supervisión y de organización adecuada, el presidente del consejo de administración de la sociedad P no descubrió las actuaciones controvertidas hasta que la Administración tributaria realizó la inspección. De ello se deduce que P. K. no puede considerarse un tercero con respecto a la sociedad P.
- 15 Además, según la Administración tributaria, no quedaba descartado el riesgo de pérdida presupuestaria para la Administración tributaria, de modo que era claramente aplicable el artículo 108, apartado 1, de la Ley del IVA.
- 16 Mediante resolución de 23 de febrero de 2018, el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Lublin, Polonia) desestimó el recurso interpuesto por la sociedad P contra la resolución de la Administración tributaria. Esta sociedad interpuso entonces recurso de casación ante el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), órgano jurisdiccional remitente en el presente asunto.
- 17 Según dicho órgano jurisdiccional, hay dos líneas jurisprudenciales nacionales discordantes en cuanto a la interpretación del artículo 108, apartado 1, de la Ley del IVA, que transpone el artículo 203 de la Directiva sobre del IVA.
- 18 Según una primera interpretación, para aplicar esta disposición no procede tener en cuenta el hecho de que fue una empleada quien emitió las facturas controvertidas utilizando el nombre y el NIF de su empleador. En efecto, basta con comprobar que dicha empleada estaba habilitada para emitir facturas y, por lo tanto, la sociedad para la que trabaja debe asumir los riesgos vinculados a la selección de sus empleados. Eximir al empleador en caso de emisión de facturas por su empleado equivaldría a transferir esta responsabilidad al Estado miembro, lo que no sería

aceptable. No obstante, tal interpretación implicaría determinar si dicha responsabilidad es una responsabilidad objetiva o una responsabilidad culpable. En este último supuesto, la sociedad cuyos datos se indican en la factura controvertida solo estaría sujeta a la obligación de pago del IVA en el supuesto de que hubiera cometido una falta o negligencia o hubiera incumplido su deber de vigilancia.

- 19 Según una segunda interpretación, una entidad cuyos datos han sido ilegalmente usurpados por otra entidad no se considera emisora de una factura controvertida y, por tanto, no está obligada al pago del IVA que indica dicha factura, con arreglo al artículo 108, apartado 1, de la Ley del IVA. Esta disposición establece claramente que la entidad que «emite la factura», y no aquella cuyos datos han sido usurpados, es deudora del IVA. El órgano jurisdiccional remitente añade que tal interpretación también podría deducirse del tenor del artículo 203 de la Directiva sobre el IVA.
- 20 En esas circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) ¿Debe interpretarse el artículo 203 de la Directiva sobre el IVA en el sentido de que, cuando un trabajador de un sujeto pasivo del IVA haya emitido una factura falsa mencionando el IVA, en la que haya consignado los datos del empleador como sujeto pasivo sin el conocimiento ni el consentimiento de este, ha de considerarse que la persona que menciona el IVA en la factura y que, por ende, es deudora del IVA es:
- el sujeto pasivo del IVA, cuyos datos han sido utilizados ilícitamente en el contenido de la factura, o bien
 - el empleado que ha mencionado ilícitamente el IVA en la factura, utilizando los datos de la entidad que es sujeto pasivo del IVA?
- 2) Para responder a la pregunta de quién debe ser considerada, a los efectos del artículo 203 de la Directiva sobre el IVA, la persona que menciona el IVA en la factura y que, por ende, es deudora del IVA, en las circunstancias descritas en la [primera cuestión], ¿es relevante el hecho de que pueda imputarse al sujeto pasivo del IVA la falta de diligencia debida en la supervisión del trabajador al que emplea, que mencionó ilícitamente en la factura de IVA los datos de dicho sujeto pasivo?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

- 21 Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 203 de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que, cuando un empleado de un sujeto pasivo del IVA ha emitido una factura falsa en la que se menciona el IVA utilizando la identidad de su empleador como sujeto pasivo, sin su conocimiento ni su consentimiento, debe considerarse que dicho empleado es la persona que menciona el IVA, en el sentido de ese artículo.
- 22 El artículo 203 de la Directiva sobre el IVA establece que cualquier persona que mencione el IVA en una factura es deudora del impuesto mencionado en dicha factura.
- 23 Por lo que respecta, en primer lugar, al ámbito de aplicación de este artículo 203, el Tribunal de Justicia ha precisado que el deudor del IVA mencionado en una factura es el emisor de dicha factura, incluso cuando no exista una operación real sujeta al impuesto [véanse, en este sentido, las sentencias de 31 de enero de 2013, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, apartado 38, y de 8 de diciembre de 2022, *Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales)*, C-378/21, EU:C:2022:968, apartado 19].
- 24 En efecto, según reiterada jurisprudencia, dicho artículo 203 pretende eliminar cualquier riesgo de pérdida de ingresos fiscales que pudiera generar el derecho a deducción previsto por la Directiva sobre el IVA [sentencias de 31 de enero de 2013, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, apartado 32, y de 8 de diciembre de 2022, *Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a los consumidores finales)*, C-378/21, EU:C:2022:968, apartado 20]. Es aplicable, por tanto, cuando el IVA se ha facturado indebidamente y existe un riesgo de pérdida de ingresos fiscales debido a que el destinatario de la factura en cuestión puede ejercer su derecho a la deducción de tal IVA [véase,

en este sentido, la sentencia de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales), C-378/21, EU:C:2022:968, apartado 21].

- 25 De este modo, el emisor de una factura en la que se indique un importe de IVA es deudor de dicho importe con independencia de cualquier culpa, siempre que exista un riesgo de pérdida de ingresos fiscales. Si, por el contrario, se descarta tal riesgo de pérdida, el artículo 203 de la Directiva sobre el IVA no es aplicable [véase, en este sentido, la sentencia de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales), C-378/21, EU:C:2022:968, apartado 24].
- 26 En el presente asunto, de la resolución de remisión se desprende que las facturas controvertidas se emitieron con fines fraudulentos. En efecto, se facturaron ficticiamente importes de IVA para que los destinatarios de dichas facturas pudieran obtener fraudulentamente un derecho a deducir ese IVA. El órgano jurisdiccional remitente indica que no se descarta el riesgo de pérdida de ingresos fiscales en la medida en que el derecho a deducción que podrían invocar los destinatarios de las facturas no se compensaría con el pago del importe correspondiente por el emisor de esas facturas. Por lo tanto, tal situación está comprendida, en principio, en el ámbito de aplicación del artículo 203 de la Directiva sobre el IVA en tanto exista tal riesgo.
- 27 Por lo que respecta, en segundo lugar, a la identificación del destinatario de la obligación establecida en dicho artículo 203, es preciso señalar que el empleo de la expresión «cualquier persona» indica que el destinatario no es necesariamente un sujeto pasivo, en el sentido del artículo 9 de la Directiva sobre el IVA. Por lo tanto, una persona física que no sea sujeto pasivo puede estar sometida, en principio, a la obligación establecida en el artículo 203 de esta Directiva si menciona el IVA en una factura.
- 28 No obstante, el tenor de este artículo 203 no permite responder a la cuestión de quién es la «persona que menciona el IVA», en el sentido de del referido artículo 203, cuando al emisor aparente de la factura, sujeto pasivo del IVA, se le han usurpado sus datos de identificación como sujeto pasivo de ese impuesto y la factura es una factura falsa emitida con fines de fraude del IVA por un empleado de ese sujeto pasivo. En efecto, la expresión «cualquier persona», debido a su carácter general e indiferenciado, podría hacer referencia tanto al sujeto pasivo como al empleado.
- 29 A este respecto, procede subrayar que, según reiterada jurisprudencia, la lucha contra el fraude y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva sobre el IVA y los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma abusiva y fraudulenta (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de abril de 2004, Gemeente Leusden y Holin Groep, C-487/01 y C-7/02, EU:C:2004:263, apartado 76, y de 2 de julio de 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, apartado 38).
- 30 Pues bien, sería contrario a este objetivo interpretar el artículo 203 de la Directiva sobre el IVA en el sentido de que el emisor aparente de una factura fraudulenta que menciona el IVA, al que se ha usurpado su identidad de sujeto pasivo del IVA, es la «persona que menciona el IVA», en el sentido de dicho artículo 203, cuando ese emisor aparente actúa de buena fe y la Administración tributaria conoce la identidad de la persona que ha emitido realmente esa factura falsa. Por lo tanto, en tal situación, es esta última persona la que debe considerarse como la «persona que menciona el IVA», en el sentido del artículo 203.
- 31 En el caso de autos, una empleada utilizó los datos de su empleador, sin su conocimiento ni su consentimiento, para emitir facturas falsas en las que se mencionaba el IVA y se le presentaba como sujeto pasivo, con el fin de venderlas ilegalmente para que los compradores pudieran beneficiarse indebidamente del derecho a la deducción del IVA indebido.
- 32 Sin embargo, en su resolución de remisión, el órgano jurisdiccional remitente precisa que el empleador no actuó con toda la diligencia debida para evitar la emisión de facturas fraudulentas. En efecto, dicha empleada estaba encargada de la facturación y disponía, en particular, de la facultad de emitir facturas de IVA al margen del sistema informático de facturación, sin que fuera necesario obtener el consentimiento adicional de su empleador. Por lo tanto, la Administración tributaria consideró que el empleador había incumplido su obligación de supervisión y que su negligencia le impidió descubrir y prevenir las prácticas fraudulentas de su empleada. De este modo, dicha Administración estimó que debía considerarse que el empleador era la persona que había mencionado el IVA, en el sentido del artículo 203 de la Directiva sobre el IVA, y que, por tanto, era deudor del IVA mencionado en las facturas controvertidas, con arreglo a la disposición nacional de transposición del mencionado artículo 203.

- 33 A este respecto, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, desarrollada en circunstancias ciertamente diferentes de las del litigio principal, no es contrario al Derecho de la Unión exigir que un operador adopte toda medida que razonablemente pudiera exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude en el IVA (sentencias de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros, C-409/04, EU:C:2007:548, apartado 65, y de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 54).
- 34 En esta línea, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, cuando existan indicios que permitan sospechar de la existencia de irregularidades o de un fraude, un operador atento puede, 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 (sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 60).
- 35 Pues bien, habida cuenta del objetivo mencionado en el apartado 29 de la presente sentencia, un deber de diligencia similar debe recaer, en el marco del artículo 203 de la Directiva sobre el IVA, en un empleador respecto a su empleado, en particular cuando dicho empleado se encarga de emitir facturas que mencionan el IVA en nombre y por cuenta de su empleador. Así pues, tal empleador, sujeto pasivo del IVA, no puede considerarse de buena fe si no ha obrado con la diligencia razonablemente exigida para controlar las actuaciones de su empleado y evitar, así, que este pudiera utilizar sus datos de identificación como sujeto pasivo del IVA para emitir facturas falsas con fines fraudulentos. En tal situación, las actuaciones fraudulentas de su empleado pueden imputársele, de modo que debe considerarse que es la persona que mencionó el IVA en las facturas controvertidas, en el sentido del artículo 203.
- 36 Así pues, en tales circunstancias, corresponde a la Administración tributaria o al órgano jurisdiccional que conoce del asunto llevar a cabo una apreciación global del conjunto de los elementos pertinentes para determinar si el sujeto pasivo cuyos datos de identificación a efectos del IVA fueron usurpados por su empleado para emitir facturas falsas con fines fraudulentos obró con la diligencia razonablemente exigida para controlar las actuaciones de dicho empleado. De no ser así, el sujeto pasivo es deudor del IVA mencionado en esas facturas, en virtud del artículo 203 de la Directiva sobre el IVA.
- 37 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 203 de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que, cuando un empleado de un sujeto pasivo del IVA ha emitido una factura falsa en la que se menciona el IVA utilizando la identidad de su empleador como sujeto pasivo, sin su conocimiento ni su consentimiento, debe considerarse que dicho empleado es la persona que menciona el IVA, en el sentido del artículo 203, a menos que el sujeto pasivo no haya obrado con la diligencia razonablemente exigida para controlar las actuaciones del empleado.

Costas

- 38 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Octava) declara:

El artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido,

debe interpretarse en el sentido de que,

cuando un empleado de un sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido (IVA) ha emitido una factura falsa en la que se menciona el IVA utilizando la identidad de su empleador como sujeto pasivo, sin su conocimiento ni su consentimiento, debe considerarse que dicho empleado es la persona que menciona el IVA, en el sentido del artículo 203, a menos que el sujeto pasivo no haya obrado con la diligencia razonablemente exigida para controlar las actuaciones del empleado.

Firmas

