

FUNDACIÓN PROMOCION DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS



SESIÓN [PRESENCIAL] CELEBRADA EL 21 DE MARZO DE 2024

(18 a 20,00 horas)

PLAN ACTUACION, 2024

FORO: Tribunal de Justicia de la Unión Europea

(Criterios interpretativos en materia tributaria)

ASUNTO C-442/2022

Sentencia 30 de enero de 2024

Sala Octava

Ponente: Jürimäe, Küllike

«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»

Lugar: Sede Social

A las 18,14 horas, abre la sesión, el Sr. López Geta, Presidente del Patronato de la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros, tras la concesión de un plazo de cortesía para que se incorporan todas las personas que había solicitado asistir a la reunión (FORO).



FUNDACIÓN PROMOCION DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

Buenas tardes, amigas y amigos.

En nombre de FUNDEF quiero, en primer lugar, agradecer vuestra presencia; en segundo lugar, os recuerdo que la reunión que ahora iniciamos se celebrará conforme a la REGLA DE CHATHAM HOUSE, por tanto los participantes teneis el derecho a utilizar la información recibida pero no podréis revelar ni la identidad ni la afiliación de ningún otro participante-

Como ya se ha anunciado previamente, la sesión la dedicaremos a analizar la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 30 de enero de 2024 recaída en el asunto C-442/2022. Para quienes no dispongáis del texto os hacemos entrega de un ejemplar (seguidamente se procede a tal distribución) de la sentencia descargado de la página Web de la UE.

Salvo vuestra mejor opinión, la sesión la desarrollaremos conforme al planteamiento habitual. Veamos los términos de dicho planteamiento.

- I. Preliminar
- II. Marco Jurídico
- III. Planteamientos del Tribunal remitente
- IV. Cuestión prejudiciales planteada
- V. El Fallo
- VI. Criterios en los que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea apoya su pronunciamiento.
- VII. Coloquio.

I. PRELIMINAR

Pasamos a la exposición los antecedentes más destacados relativos al asunto que hoy nos ocupa.

UNO. - 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 K. empleada de dicha sociedad P. A raíz de una inspección fiscal, se comprobó que,



FUNDACIÓN PROMOCION DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

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. Dichas facturas 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 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.

DOS.- Los recibos de caja mencionados en el apartado Uno anterior, eran recogidos por empleados de la estación de servicio, que los entregaban a 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. 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. El 24 de mayo de 2014, K. fue despedida por incumplimiento de sus obligaciones.

TRES.- A raíz de la inspección tributaria, el 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. 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.**



FUNDACIÓN PROMOCION DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

En efecto, ningún documento especificaba las responsabilidades precisas de 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.

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 K. no puede considerarse un tercero con respecto a la sociedad P. 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.

CUATRO.- Mediante resolución de 23 de febrero de 2018, el 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 Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, (Polonia), órgano jurisdiccional remitente en el presente asunto.

II. MARCO JURÍDICO

A) Derecho de la Unión

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.



FUNDACIÓN PROMOCION DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

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 adquirente por el vendedor, por el adquirente 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 establece:**

«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.**»

B) Derecho polaco

El artículo 108, apartado 1, de la Ley del impuesto sobre el valor añadido, de 11 de marzo de 2004, 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.»



FUNDACIÓN PROMOCION DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

III. PLANTEAMIENTOS DEL TRIBUNAL REMITENTE

Según el órgano jurisdiccional remitente, 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 el IVA.

A) 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 culposa. 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.

B) **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.

IV. Cuestiones prejudiciales planteadas

«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



FUNDACIÓN PROMOCION DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

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?»

Así pues mediante sus cuestiones prejudiciales, que examinan 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.**

V. EL FALLO

«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



FUNDACIÓN PROMOCION DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

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»**

VI. CRITERIOS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA

1. 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.

i) en primer lugar, por lo que respecta 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. 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.

Es aplicable, por tanto [artículo 203], 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. 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.

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.



FUNDACIÓN PROMOCION DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

ii) en segundo lugar, por lo que respecta 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.

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. (APARTADO 28).

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. 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. (APARTADO 30)

2. 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



FUNDACIÓN PROMOCION DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

ilegalmente para que los compradores pudieran beneficiarse indebidamente del derecho a la deducción del IVA indebido.

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, empleada de referencia 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.**

3. 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. 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.**

Pues bien, el deber de diligencia, en el marco del artículo 203 de la Directiva sobre el IVA, tiene que recaer 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



FUNDACIÓN PROMOCION DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

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.

Así pues 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.

VII. COLOQUIO.

Siendo las 19,30 horas se inició un animado coloquio que puede resumirse básicamente en los siguientes términos.

- El artículo 203 de la Directiva sobre el IVA, al establecer que cualquier persona que mencione el IVA en una factura es deudora del impuesto repercutido en dicha factura, es una fórmula demasiado genérica que deja planteadas importantes interrogantes en el caso de operaciones fraudulentas.
- Las circunstancias de hecho que en el Asunto analizado se exponen, son verdaderamente muy particulares, relativas a un círculo de operaciones más limitado que el que se plantean el caso de las típicas «operaciones carrusel».
- Ciertamente, la aplicación al caso de referencia de la conocida como «teoría del conocimiento» no parece muy oportuna, pues la actuación de la autoridad administrativa competente no alcanza a los receptores de las facturas falsas, si al «presunto emisor» es decir al empleador que debe demostrar la diligencia razonablemente exigida para controlar los actos de su empleado y para evitar que sus datos se utilicen para emitir facturas falsas, de modo que, si no logra probar dicha diligencia entonces



FUNDACIÓN PROMOCION DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

su actuación no puede considerarse de buena fe y las actuaciones fraudulentas de su empleado podrán imputársele como forma de evitar el perjuicio económico para la UE. La única alternativa sería, si ello fuese posible, exigir el IVA devengado a la personas emisora de la factura falsa.

- 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 o no con la diligencia razonablemente exigida para controlar las actuaciones de dicho empleado.

- En todo caso, al hilo de las reflexiones surgidas con ocasión del asunto de referencia, es preciso reconocer la evidente resistencia de las autoridades administrativas y judiciales de los Estados miembros a aplicar la teoría del conocimiento en IVA en sus propios términos, y en ese proceder común no es ajeno el Estado español.

A las 20, 15 horas se dio por finalizada la sesión.