

UN SUJETO PASIVO DEBE RESPONDER DEL PAGO DEL IVA INCLUIDO EN LAS FACTURAS FALSAS EMITIDAS POR SUS EMPLEADOS EN NOMBRE DE AQUEL CUANDO NO HAYA OBSERVADO LA DILIGENCIA DEBIDA EN EL CONTROL DE DICHOS EMPLEADOS: STJUE DE 30 DE ENERO DE 2024, ASUNTO C-442/22

Alejandro Zubimendi Cavia

*Profesor Ayudante Doctor de la UCM
(España)*

Resumen

El Tribunal de Justicia establece que, a los efectos de la obligación del artículo 203 de la Directiva del IVA, un sujeto pasivo es deudor del IVA incluido en las facturas que emita aunque dicho IVA esté incorrectamente calculado, salvo que un empleado suyo usurpe su identidad para emitir facturas falsas en su nombre y tal sujeto pasivo haya actuado con la diligencia razonablemente exigida para controlar las actuaciones de su empleado, en cuyo caso el deudor del IVA será dicho empleado.

Palabras clave

IVA, sujeto pasivo, Derecho de la Unión Europea, facturas falsas, fraude, diligencia debida.

Abstract

The Court of Justice has held that, for the purposes of the obligation under Article 203 of the VAT Directive, a taxable person is liable for the VAT on invoices issued by him even if that VAT is incorrectly calculated, unless his employee unlawfully appropriates the identity of that taxable person in order to issue false invoices on his behalf and that taxable person has exercised the due diligence reasonable required to monitor the actions of his employee, in which case the person liable for the VAT is that employee.

Keywords

VAT, taxable person, European Union law, false invoicing, fraud, due diligence.

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

El asunto C-442/22 tiene por objeto una petición de decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 203 de la Directiva del IVA.

Como consecuencia de la referida petición de decisión prejudicial, el Tribunal de Justicia establece que el artículo 203 de la Directiva del 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.

2. Supuesto de hecho

Durante el período comprendido entre 2001 y 2014, la sociedad P, sujeto pasivo del IVA, ejercía 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.

A raíz de una inspección tributaria, se comprobó que, entre los meses de enero de 2010 y abril de 2014, la citada sociedad había emitido más de mil facturas que indicaban un importe de IVA que no reflejaba ventas reales de bienes 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 la hacienda polaca, ni se incluyó en las declaraciones fiscales de esa sociedad.

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. De hecho, las 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 y con el fin de que las entidades destinatarias de las referidas facturas obtuviesen fraudulentamente la devolución del IVA. 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 de esa sociedad. El 24 de mayo de 2014 P. K. fue despedida por incumplimiento de sus obligaciones.

A raíz de la inspección tributaria, la Administración tributaria polaca consideró que la sociedad P no había actuado con la diligencia debida para evitar la emisión de las facturas controvertidas. Así, ningún documento especificaba las responsabilidades precisas de P. K., que podía 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.

La Administración tributaria polaca consideró que, 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. A causa de la falta de supervisión y de organización adecuada, el órgano de administración de la sociedad P no descubrió las actuaciones controvertidas hasta que la Administración tributaria realizó la inspección. Y, por tanto, la Administración tributaria polaca concluyó que P. K. no podía considerarse un tercero con respecto a la sociedad P.

Después de que se desestimase en primera instancia el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la sociedad P, esta interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo polaco, que planteó 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?»

3. Fundamentos de derecho

El Tribunal de Justicia centra su análisis en la interpretación del artículo 203 de la Directiva de IVA (precepto transpuesto en Polonia a través del artículo 108.1 de su Ley del IVA), el cual establece que «será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura».

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.

De acuerdo con la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, 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, de tal manera que tal artículo es aplicable 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 tal modo que el emisor de una factura en la que se indique un importe de IVA es deudor de dicho importe con independencia de cualquier culpa.

En el presente asunto, es probado que las facturas se emitieron con fines fraudulentos, ya que se facturaron ficticiamente importes de IVA para que los destinatarios de dichas facturas pudieran obtener fraudulentamente un derecho a deducir ese IVA. Así, 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, existe un riesgo de pérdida de ingresos fiscales, situación que el artículo 203 busca combatir.

Una vez argumentado que en el presente asunto es aplicable el artículo 203 de la Directiva del IVA, en segundo lugar, señala el Tribunal de Justicia que, en relación con la identificación del destinatario de la obligación establecida en dicho artículo 203, el empleo de la expresión «cualquier persona» indica que el destinatario no es necesariamente un sujeto pasivo del 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 si menciona el IVA en una factura.

El problema fundamental estriba en determinar quién es la «persona que menciona el IVA» en las facturas objeto de controversia. Así, nos encontramos con dos potenciales personas que mencionan el IVA: el emisor aparente de las facturas, sujeto pasivo del IVA, y el trabajador que usurpa los datos de aquel. Ambos, sean o no sujetos pasivos del IVA, son «cualquier persona que menciona el IVA».

El Tribunal de Justicia apela a la prohibición de abuso y del fraude al Derecho de la UE como principio orientador para resolver este dilema. Así, el Tribunal señala que sería contrario a este objetivo interpretar el artículo 203 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», 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. En tal situación, es esta última persona la que debe considerarse como la «persona que menciona el IVA» en el sentido del artículo 203.

El dilema se complica porque el órgano jurisdiccional remitente plantea la posible negligencia de la empresa en la supervisión del empleado que usurpó los datos de aquella para emitir las facturas falsas. El Tribunal de Justicia señala que, conforme a su jurisprudencia, 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. De tal modo que concluye que, a la luz de la antedicha prohibición de abuso del Derecho de la UE y en el marco del artículo 203 de la Directiva del IVA, debe recaer un deber de diligencia en un empleador respecto a su empleado 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. En tal situación, debe considerarse que es la persona que mencionó el IVA en las facturas controvertidas, en el sentido del artículo 203.

Concluye el Tribunal de Justicia señalando que 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 la empresa 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.

4. Análisis y relevancia para España

El artículo 203 de la Directiva del IVA tiene como objetivo facilitar la recaudación del IVA incorrectamente repercutido ante el riesgo de que el destinatario de tal repercusión se lo deduzca indebidamente. Así, en ausencia de este precepto, la Hacienda Pública nacional solamente podría exigir el pago de dicho importe al destinatario de la factura que se dedujo incorrectamente el IVA; pero no al emisor de la factura por tratarse de un IVA no devengado realmente (por tratarse de una operación inexistente o de un IVA devengado en un importe inferior al de la factura). De tal manera que el artículo 203 de la Directiva extiende la responsabilidad del pago del IVA, reforzando y facilitando así su potestad recaudadora, al emisor de dichas facturas irregulares.

Esta extensión de responsabilidad solo queda limitada cuando el IVA facturado indebidamente sea corregido, posibilidad que corresponde implementar a los Estados Miembros, ante la buena fe acreditada por el emisor de la factura o, en cualquier caso, por haber eliminado este en su debido momento cualquier riesgo de pérdidas fiscales para la Hacienda Pública (véase, entre otras, en la sentencia del TJUE de 31 de enero de 2013, *Stroy trans*, C-642/11, párr. 33).

El artículo 203 de la Directiva del IVA no ha sido transpuesto en el ordenamiento español, lo que ha provocado que la Administración tributaria no pueda exigir dicha responsabilidad tributaria al emisor de una factura que contenga importes de IVA indebidamente repercutidos debido a la prohibición del efecto directo vertical descendente (véase el criterio mantenido por el TEAC en su resolución de 22 de octubre de 2015, R.G. 00/06486/2012). Esto es así cuando el emisor de la factura no ha ingresado en la Hacienda Pública el IVA indebidamente repercutido, en cuyo caso los supuestos generales de responsabilidad solidaria previstos en el artículo 42 de la Ley General Tributaria podrían servir para ampliar la responsabilidad al emisor de la factura cuando colabore activamente en la realización de una infracción.

No obstante, podría considerarse que el artículo 14.2.c del Reglamento General de revisión en vía administrativa podría tener cierta conexión con lo previsto en el artículo 203 de la Directiva, en la medida en que, cuando el sujeto pasivo ya ha ingresado en la Hacienda Pública el IVA indebidamente repercutido, pese a no operar la obligación del artículo 203 de la Directiva en virtud de la prohibición del efecto directo vertical descendente, el citado precepto reglamentario impide devolver dicho ingreso indebido al emisor de la factura.