

Asunto C-442/22**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

5 de julio de 2022

Órgano jurisdiccional remitente:

Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia)

Fecha de la resolución de remisión:

26 de mayo de 2022

Parte recurrente:

P Sp. z o. o.

Otra parte del procedimiento:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (Director de la Agencia Tributaria de Lublin, Polonia)

Objeto del procedimiento principal

Recurso de casación interpuesto ante el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo; en lo sucesivo, «NSA») contra la sentencia del Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Lublin), de 23 de febrero de 2018, mediante la que se desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por P sp. z o.o. contra la resolución del Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (Director de la Agencia Tributaria de Lublin), de 31 de octubre de 2017, que confirmó la resolución del Naczelnik Urzędu Skarbowego w P. (Director de la Administración Tributaria de P.), de 15 de marzo de 2017, por la que se liquidaba, respecto de P sp. z o.o., el importe del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») debido por el período comprendido entre enero de 2010 y abril de 2014 en relación con la práctica de una trabajadora de esa sociedad consistente en emitir facturas falsas de IVA (llamadas «facturas vacías»).

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

El órgano jurisdiccional remitente plantea las cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia con arreglo al artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea con el fin de que se dilucide si, en el supuesto de que un trabajador de un sujeto pasivo del IVA haya emitido, sin el conocimiento ni el consentimiento de dicho sujeto pasivo, una factura falsa en la que hace constar el IVA, debe considerarse que la persona que menciona el IVA en la factura y que, por tanto, será deudora del IVA, a la luz del artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, es el sujeto pasivo cuyos datos se han utilizado ilícitamente en el contenido de dicha factura o bien el trabajador que ha mencionado ilícitamente el IVA en esa factura utilizando los datos del sujeto pasivo del IVA, que es su empleador. Relevancia de la falta de diligencia debida del empleador en la supervisión del trabajador. Responsabilidad objetiva.

Cuestiones prejudiciales

1) ¿Debe interpretarse 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 [DO 2006, L 347, p. 1] [...] 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 trabajador 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 considerado, a los efectos del artículo 203 de la citada Directiva 2006/112/CE del Consejo, persona que menciona el IVA en la factura y que, por ende, es deudora del IVA, en las circunstancias descritas en la cuestión 1, ¿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?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

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):

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

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Artículo 108, apartado 1, de la ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [Ley relativa al impuesto sobre bienes y servicios (Dz.U. de 2011, n.º 177, posición 1054, en su versión modificada)]; en lo sucesivo, «Ley del IVA»:

«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.»

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 La recurrente, la sociedad P sp. z o.o., ejercía en los años 2001 a 2015 actividades de venta de combustibles, de promoción inmobiliaria, de edición y de arrendamiento de superficies comerciales. Llevaba una contabilidad completa, estaba registrada como sujeto pasivo del IVA y tenía contratados un promedio de 14 trabajadores y una persona en virtud de un contrato de arrendamiento servicios.
- 2 A raíz de una inspección cruzada llevada a cabo por el Urząd Skarbowy (Agencia Tributaria), se determinó que, durante el período comprendido entre enero de 2010 y abril de 2014, la recurrente había emitido 1 679 facturas falsas de IVA por un importe total de IVA de 1 497 847 PLN (las llamadas «facturas vacías», que no reflejan ventas reales de productos) a entidades que practicaron la liquidación del IVA mencionado en esas facturas. Dichas facturas falsas no se contabilizaron en el registro de ventas de la sociedad recurrente, y el IVA devengado mencionado en ellas no fue ingresado en las arcas del Estado ni fue liquidado por dicha sociedad.
- 3 La emisión de facturas falsas estaba vinculada a ventas reales contabilizadas por la sociedad recurrente mediante cajas registradoras de una estación de servicio. A tal fin, se acompañaban a las copias de las citadas facturas falsas de IVA los recibos de caja procedentes, en realidad, de operaciones llevadas a cabo con entidades distintas a las determinadas en las facturas de IVA emitidas.
- 4 A raíz del resultado de la inspección tributaria, el presidente del órgano de administración de la sociedad recurrente llevó a cabo una investigación interna sobre la cuestión, que puso de manifiesto que era una trabajadora de la sociedad, P. K., la que procedía a emitir y poner en circulación las llamadas facturas de IVA «vacías» sin el conocimiento ni el consentimiento del órgano de administración de la sociedad.

- 5 P. K. estuvo contratada en una estación de servicio de la sociedad recurrente como directora desde el 25 de noviembre de 2005 hasta el 24 de mayo de 2014, momento en que fue despedida con arreglo al artículo 52 del Código de Trabajo por incumplimiento de sus obligaciones laborales. Formaban parte de sus obligaciones la gestión de la caja registradora, la expedición de facturas y la preparación de documentos para la directora contable.
- 6 De las declaraciones de P. K. resulta que, desde el año 2010 había emitido facturas recapitulativas para recibos de caja recogidos por los trabajadores de la estación de servicio que ella dirigía. Los recibos de caja procedían de los cubos de basura y todos los trabajadores que recogían recibos obtenían de este modo ventajas económicas. Por cada factura, se guardaban en la sala de calderas recibos desglosados por años, lo que tenía por finalidad garantizar que las facturas emitidas tuvieran un respaldo fáctico y que este procedimiento no acarreará perjuicios a la sociedad recurrente. Las facturas falsas se guardaban en el ordenador de la oficina (en un archivo invisible salvo que se desbloquease). P. K. emitía estas facturas en un formato distinto a las correctas, siempre en ausencia de su sustituto, no imprimía copia de las mismas, para no generar un «archivo en papel», y, dado que eran facturas que correspondían a recibos, no las transmitía a la contabilidad. Utilizaba los datos de la sociedad recurrente, indicándola como emisora de la factura y sirviéndose del número de identificación fiscal de esta. En las facturas, figuraban la firma y el sello de P. K. y, a partir de 2014, la firma electrónica, sin sello. Todos los trabajadores que colaboraban obtenían ventajas económicas. Los trabajadores obtenían dinero en función del número de litros indicados en los recibos entregados, que servían para emitir la factura falsa.
- 7 A raíz del resultado de la inspección tributaria, el Director de la Administración Tributaria de P. dictó una resolución por la que se liquidaba, respecto de la sociedad recurrente, el importe de la obligación tributaria en concepto de IVA por el hecho de haber emitido facturas falsas durante el período comprendido entre enero de 2010 y abril de 2014.
- 8 Al resolver el recurso de alzada contra esa resolución, el Director de la Agencia Tributaria de Lublin la confirmó mediante resolución de 31 de octubre de 2017.
- 9 Sobre la base de los hechos comprobados, las dos autoridades coincidieron, sin que las partes lo negaran, en que, mediante las facturas falsas, se documentaron entregas de bienes y prestaciones de servicios que, en realidad, no se realizaron. Dichas facturas simulaban la efectiva realización de una operación para obtener de forma fraudulenta la devolución del impuesto. Estas autoridades pusieron de manifiesto que el empleador no había observado la diligencia debida para evitar la emisión de las facturas falsas de IVA. P. K. no tenía un ámbito de responsabilidades definido exactamente por escrito. En su extenso ámbito de facultades, se incluía el derecho a emitir facturas de IVA para recibos al margen del sistema BOS en formato Excel, sin una autorización adicional del empleador. Dado que el presidente del órgano de administración de la sociedad recurrente sabía que en la estación de servicio se emitían facturas que correspondían a

recibos, es decir, sin control contable, podía y, por tanto, debería, haber previsto que ello facilitaría la emisión de facturas no fiables. La inexistencia de una supervisión y organización adecuadas fue lo que provocó que el presidente de la sociedad no descubriera el citado proceder hasta después de la inspección cruzada por parte de la autoridad tributaria.

- 10 A juicio de las autoridades administrativas, P. K. no era un tercero respecto de la sociedad recurrente, sino el director de una estación de servicio perteneciente a la sociedad, un trabajador autorizado para emitir facturas y que estaba al cargo de un equipo de trabajadores.
- 11 Además, las autoridades tributarias comprobaron que, pese a las medidas para excluir de las liquidaciones a los clientes que utilizaban dichas facturas falsas de IVA, se produjo una pérdida de ingresos tributarios, que no se evitó en tiempo oportuno, por lo que es pertinente la aplicación al litigio del artículo 108, apartado 1, de la Ley del IVA.
- 12 Mediante sentencia de 23 de febrero de 2018, el Wojewódzki Sąd Administracyjny desestimó el recurso contencioso-administrativo de la sociedad recurrente contra la resolución del Director de la Agencia Tributaria de Lublin, haciendo suyos los motivos de la autoridad que había resuelto el recurso de alzada.
- 13 La sociedad recurrente interpuso un recurso de casación contra la citada sentencia con arreglo al artículo 173, apartado 1, de la ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi [Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, de 30 de agosto de 2002 (Dz.U. de 2019, posición 2325, en su versión modificada)].

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 14 La sociedad recurrente alega en el recurso de casación:
 - 1) La infracción del artículo 108, apartado 1, [de la Ley del IVA] por su aplicación incorrecta, habida cuenta de que:
 - a) Quien emitió las facturas no es una persona jurídica, es decir, no fue la sociedad recurrente, sino que lo hizo una persona física, una trabajadora de dicha sociedad, con la intención de crear títulos para que las entidades que colaboraban con ella pudieran deducirse ilegalmente el impuesto. Al proceder así, actuaba como tercero, al margen del contenido de la relación jurídica que la unía con el empleador e infringiendo el ámbito de la autorización para emitir facturas «a las personas con derecho para ello». Dicha persona mencionaba en las facturas a la sociedad recurrente, sin el conocimiento ni el consentimiento de esta.
 - b) Las entidades señaladas como destinatarias de las facturas fueron obligadas a devolver la cuantía del impuesto resultante de la minoración de la obligación

tributaria, por lo que no hubo pérdida de ingresos tributarios. Sin embargo, el fin esencial del artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE y del artículo 108, apartado 1, de la Ley del IVA, que constituye la transposición de dicha Directiva al Derecho polaco, es evitar la pérdida de ingresos tributarios mediante la deducción ilegal del impuesto mencionado en la factura por parte del destinatario de esta y no la adopción de una sanción que tenga por objeto imponer al sujeto pasivo la obligación de pagar una determinada cantidad por la emisión de una factura falsa sin su conocimiento ni consentimiento.

2. La infracción del artículo 108, apartado 1, [de la Ley del IVA] por su aplicación incorrecta, dado que en la sentencia se declaró que:

a) «La apreciación de la falta de responsabilidad del empleador por el anterior título llevaría a que los empresarios trasladasen esa responsabilidad al Estado, lo que no puede aceptarse». Sin embargo, conforme a la interpretación literal correcta de dicha disposición, en caso de que no haya responsabilidad de la persona jurídica (empleador), no se produce el traslado de la responsabilidad a la Hacienda Pública, sino que la responsabilidad por la emisión de las facturas falsas recae en la persona física que las ha emitido materialmente.

b) Un acto ilícito de un trabajador, que utilizó los datos de su empleador declarándolo emisor de la factura e infringió así el ámbito de la autorización para emitir facturas de IVA «a las personas con derecho para ello», constituye una emisión de factura por una persona jurídica. No obstante, la sociedad recurrente no otorgó al trabajador su consentimiento expreso o implícito para dicha conducta ilícita, y ese consentimiento es un requisito necesario para hacer responder a la sociedad con arreglo a esa disposición.

c) Para que surja la responsabilidad de la persona jurídica con arreglo a esa norma basta con que su órgano [de administración] haya podido tener conocimiento de la conducta ilícita de su trabajador debido a la larga duración de esa conducta. Sin embargo, para la aplicación de dicha disposición, se requiere que el órgano [de administración] de la persona jurídica conozca realmente la práctica de emisión de facturas falsas y la acepte. Las posibles negligencias de supervisión del órgano de administración de la persona jurídica y la admisión involuntaria de la conducta delictiva del trabajador de la sociedad, que dio lugar a una pérdida de ingresos de la Hacienda Pública, solamente pueden constituir título de responsabilidad indemnizatoria de la persona jurídica con arreglo a reglas autónomas.

15 La otra parte del procedimiento mantiene la postura manifestada en las fases anteriores del procedimiento.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

16 A juicio del Naczelny Sąd Administracyjny, la resolución del presente recurso de casación requiere de una respuesta del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

sobre la interpretación y las reglas de aplicación del artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE, que fue transpuesto al Derecho polaco mediante el artículo 108, apartado 1, de la Ley del IVA.

- 17 El litigio entre las partes del procedimiento plantea la cuestión de si, en el supuesto de que un trabajador de un sujeto pasivo del IVA haya emitido una factura de IVA sin el conocimiento ni el consentimiento de ese sujeto pasivo, debe considerarse que la persona que menciona el IVA en la factura y que será deudora del IVA, a la luz del artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE, es el sujeto pasivo, cuyos datos han sido utilizados ilícitamente en el contenido de la factura, o bien es el trabajador que ha mencionado ilícitamente el IVA en la factura utilizando los datos de una entidad que es sujeto pasivo del IVA.
- 18 En litigios con hechos análogos a los que se dan en el presente asunto, los órganos jurisdiccionales contencioso-administrativos nacionales han adoptado dos posturas relativas a la interpretación de esa disposición.
- 19 Con arreglo a la primera postura, «no hay motivos para determinar la obligación de pago del impuesto a cargo del trabajador culpable de emitir las facturas litigiosas, puesto que la disposición se refiere a la persona que aparece en la factura como su emisor, es decir, que realiza la venta» (véase la sentencia del NSA de 10 de abril de 2013, expediente I FSK 362/12). Los partidarios de esta postura destacan el papel que desempeña el trabajador que emite la factura. La relación laboral y las competencias que le han sido atribuidas suponen que su participación en la práctica de emisión de facturas falsas no puede obviarse. El profesional asume el riesgo de la actividad económica que desarrolla, de la selección de los trabajadores y de la supervisión del cumplimiento de las responsabilidades de estos. La falta de apreciación de la responsabilidad del empleador sobre esta base supondría trasladar al Estado la responsabilidad por el ejercicio de la actividad económica, lo que no puede aceptarse. Esta postura es la que adoptó en el presente litigio el órgano jurisdiccional de primera instancia.
- 20 Por el contrario, los partidarios de la segunda postura afirman que la entidad cuyos datos han sido utilizados ilícitamente en el contenido de la factura y cuya identidad «ha sido suplantada» por otra entidad no es el emisor de la factura ni el obligado a abonar el impuesto con arreglo al artículo 108 apartado 1, de la Ley del IVA. Ello es aplicable también a la situación en la que se hayan utilizado ilícitamente los datos de una entidad que es sujeto pasivo del IVA (véase la sentencia del NSA de 27 de junio de 2017, expediente I FSK 1459/15). En efecto, se estima que la interpretación del artículo 108, apartado 1, de la Ley del IVA no puede llevar a imponer la obligación de abonar el impuesto mencionado en una factura a una entidad que no tenga nada que ver con la emisión de tal factura. En dicha disposición, se ha señalado que estará obligada al pago del impuesto la entidad que «emita la factura» y no la entidad cuyos datos se hayan consignado en la factura como datos del emisor.

En otras palabras, cuando a resultas de la acción de otra persona se haya mencionado como emisor de una factura a una entidad que ignoraba la emisión de tal factura, que no dio su consentimiento para esa emisión, que no emitió de hecho la factura ni ordenó que fuera emitida, y que tampoco la utilizó en ningún negocio jurídico, dicha entidad no puede ser considerada el emisor de la factura en el sentido del artículo 108, apartado 1, de la Ley del IVA.

- 21 La adopción de la primera postura —según la cual la entidad que menciona el IVA en la factura en tales circunstancias y, por ende, la entidad que adeudará el impuesto con arreglo al artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE es la entidad que figura en la factura como emisor, también cuando el trabajador engañe al empleador, el cual ignora la práctica de emisión de las facturas falsas— requerirá que se conteste a la pregunta de si dicha entidad responde por la emisión de facturas falsas en virtud de una responsabilidad objetiva, solo por el motivo de que la persona que aquella contrató haya emitido una factura, o bien por título de negligencia en la vigilancia, por no haber observado la diligencia debida en la organización de la empresa, especialmente por haber encargado a sus trabajadores la función de emitir facturas. En este segundo supuesto, el empleador podría eximirse de responsabilidad en caso de que no pueda imputársele la falta de diligencia debida. En ese caso, se plantea la pregunta de si en esa situación no estará obligado al pago del IVA mencionado ilícitamente en la factura o bien si la responsabilidad se trasladará al trabajador que mencionó ilícitamente ese IVA.
- 22 A su vez, la apreciación de que la persona que mencionó el IVA en la factura y que responde de su pago es la persona (el trabajador) que efectivamente mencionó el IVA en la factura, utilizando los datos del empresario sin el conocimiento ni el consentimiento de este, entraña el riesgo del incumplimiento de la obligación establecida en el artículo 203 de la Directiva, debido a la situación patrimonial de dicha persona. Sin embargo, no suscita dudas el hecho de que es esa persona la que mencionó el IVA en una factura emitida ilícitamente. Por este concepto, dicha persona, como sucede en el presente litigio, la mayoría de las veces es imputada en un procedimiento penal, lo que prueba que las autoridades que velan por el cumplimiento de la ley imputan la responsabilidad al emisor fáctico de la factura de IVA y no al sujeto pasivo, cuyos datos utilizó ilícitamente tal persona. Ello abogaría porque, también en el ámbito tributario, esa persona (el trabajador), que de hecho comete el fraude fiscal mediante la emisión de una factura falsa en la que menciona el IVA, esté obligada a su pago con arreglo al artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE, en lugar de la entidad cuyos datos dicha persona utilizó sin el conocimiento de esa entidad.