Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 21 de septiembre de 2023 [1]

Asunto C-442/22

P sp. z o.o.
contra
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie,
con intervención de:
Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia)]

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Deudor del impuesto con arreglo al artículo 203 de la Directiva sobre el IVA — Factura por operaciones ficticias (factura falsa) — Determinación del emisor de una factura — Emisión de una factura por un tercero no autorizado — Emisión de una factura falsa por un trabajador sin el conocimiento del empresario — Imputación de la conducta delictiva de un tercero — Criterio de la buena fe — Culpa del sujeto pasivo en cuanto a la elección o a la vigilancia»

I. Introducción

1. La presente petición de decisión prejudicial se plantea en el contexto de la lucha contra el fraude, que domina ya desde hace años en la normativa en materia del IVA. Se suscita una vez más la cuestión del alcance de la «responsabilidad de una empresa» que ha estado implicada de algún modo en el fraude del IVA cometido por otro sujeto pasivo. Como es bien sabido, para ello basta con que la empresa hubiera debido saber que, mediante su operación, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA.[2] En tal caso, podrá denegársele la deducción del impuesto soportado o la exención, o incluso ambas cosas al mismo tiempo.[3]

[1] Lengua original: alemán.

[2] Sentencias de 24 de noviembre de 2022, Finanzamt M (Alcance del derecho a deducción del IVA) (C-596/21, EU:C:2022:921), apartado 25; de 11 de noviembre de 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910), apartados 46 y 47; de 20 de junio de 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473), apartado 94; de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), apartado 48; de 13 de febrero de 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), apartado 27; de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547), apartado 54; de 6 de diciembre de 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), apartado 39, y de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446), apartado 56.

[3] Sobre el problema del exceso de compensación del daño causado resultante de lo anterior, véanse ya mis conclusiones presentadas en el asunto Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2018:677), puntos 39 y ss.

2. En el caso de autos se añade ahora una tercera posibilidad: una deuda tributaria adicional por una indicación indebida del impuesto. Se trata aquí, en última instancia, de la responsabilidad de una empresa por sus trabajadores, los cuales, sin el conocimiento de aquella, han colaborado intencionadamente, de manera organizada y delictiva, para que otros sujetos pasivos pudieran cometer un fraude del IVA (probablemente, en concurrencia con un fraude del impuesto sobre la renta). En la práctica, empleados de una gasolinera recogían los recibos de caja de pago desechados y, a continuación, emitían facturas nuevas mediante un segundo «sistema de contabilización» de las cantidades de combustible indicadas en dichas facturas, y las vendían a los interesados en las mismas. Estos destinaban los importes de los suministros de combustible (que no habían tenido lugar de esa forma) a la deducción del impuesto soportado en el marco de la declaración del IVA y, probablemente, también para la deducción de gastos de actividad en el marco de la declaración del impuesto sobre la renta. El Estado polaco detectó todo ese entramado, pero no pudo reparar todo el perjuicio en materia de IVA con cargo a los defraudadores. En consecuencia, la Administración tributaria se dirige de nuevo contra la empresa, que, si bien ha tributado debidamente por sus propias operaciones, es quien aparentemente ha emitido las facturas falsas.

3. Así pues, la cuestión que debe resolverse en el presente asunto consiste en saber si las deudas en concepto de IVA de una empresa varían si sus empleados han colaborado en el fraude del IVA de un tercero mediante la emisión de facturas falsas con el nombre de la empresa. Se trata, pues, de una «sanción» en materia de IVA (por la vía de la responsabilidad) impuesta al sujeto pasivo (el empresario) por la conducta delictiva de sus propios empleados que han participado en el fraude del IVA cometido por un tercero. Estamos, pues, ante un territorio desconocido en la medida en que la responsabilidad por las deudas tributarias derivadas de facturas incorrectas se ha debido siempre a la propia conducta indebida de la empresa. En cambio, la «responsabilidad» por la participación en un fraude del IVA de un tercero ha estado vinculada siempre, hasta la fecha, a la inobservancia de la diligencia debida en la realización de operaciones en el marco de una cadena de operaciones. Ahora bien, en el presente asunto, no cabe reprochar nada a la empresa en lo que respecta a las operaciones efectivamente realizadas.

4. Ciertamente, la lucha contra el fraude fiscal constituye uno de los grandes desafíos en un sistema de tributación indirecta con deducción del impuesto soportado. Todos convienen en la importancia que tiene esta lucha contra el fraude. No obstante, han de establecerse límites, habida cuenta de los derechos fundamentales de las empresas afectadas. El Tribunal de Justicia tiene ahora la oportunidad de trazar con más precisión estos límites.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

5. El marco jurídico del Derecho de la Unión viene determinado por la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»).[4] El artículo 203 de la Directiva sobre el IVA regula la deuda tributaria mediante su mención en una factura y tiene el tenor siguiente:

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

[4] Directiva del Consejo de 28 de noviembre de 2006 (DO 2006, L 347, p. 1), en la versión aplicable a los ejercicios controvertidos (2010 a 2014).

B. Derecho polaco

6. Polonia ha transpuesto la Directiva sobre el IVA a su Derecho interno mediante la Ustawa o podatku od towarów i usług (Ley relativa al impuesto sobre bienes y servicios) de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. 2011, n.º 177, posición 1054, en su versión modificada; en lo sucesivo, «Ley del IVA»). El artículo 108, apartado 1, de la Ley del IVA tiene el siguiente tenor:

«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.»

III. Hechos y procedimiento prejudicial

7. Entre 2001 y 2015, la sociedad demandante P sp. z o. o. (en lo sucesivo, «P») ejerció actividades de comercialización de combustibles, edición, arrendamiento de superficies comerciales y promoción inmobiliaria. Llevaba una contabilidad completa, estaba registrada como sujeto pasivo del IVA y tenía contratados un promedio de 14 trabajadores.

8. Una inspección llevada a cabo por la Agencia Tributaria puso de manifiesto que, durante el período comprendido entre enero de 2010 y abril de 2014, se habían emitido un total de 1 679 facturas falsas en las que se mencionaba el IVA (las denominadas facturas «vacías», que no reflejan ventas reales de productos) bajo el nombre de P, por un importe total del IVA de 1 497 847 eslotis (PLN) (al cambio actual, aproximadamente 335 000 euros) a varias empresas, las cuales hicieron valer el IVA indicado en dichas facturas a efectos de la deducción del IVA soportado. Dichas facturas falsas no se contabilizaron en el registro de ventas de P. El IVA devengado no fue ingresado en las arcas del Estado ni fue declarado por P.

9. A la luz del resultado de la inspección tributaria, el presidente del órgano de administración de P llevó a cabo una investigación interna, que puso de manifiesto que era una empleada de la sociedad (en lo sucesivo, «P. K.») quien había emitido y puesto en circulación las facturas «vacías» sin el conocimiento ni el consentimiento del órgano de administración.

10. P. K. estuvo contratada en una estación de servicio de P como gerente desde el 25 de noviembre de 2005 hasta el 24 de mayo de 2014, momento en el que fue despedida por incumplimiento de sus obligaciones laborales. Formaban parte de estas obligaciones la gestión de la caja registradora, la emisión de facturas y la preparación de documentos para la directora de contabilidad.

11. Según las declaraciones de P. K., desde 2010 había emitido facturas recapitulativas para los recibos de caja recogidos por los trabajadores de la estación de servicio que ella gestionaba. Los recibos de caja procedían del cubo de la basura. Para cada factura se guardaban, en la sala de calderas de la estación de servicio, los recibos de caja desglosados por año. Con ello se pretendía garantizar que las facturas por las operaciones ficticias emitidas bajo el nombre de la estación de servicio no comprendieran unas cantidades de combustible superiores a las efectivamente vendidas por la estación de servicio. De este modo se buscaba que este procedimiento no acarreara perjuicios a P. Las facturas falsas se guardaban en un ordenador de la oficina (en un archivo de acceso restringido).

12. P. K. emitía estas facturas en un formato distinto de las correctas, siempre en ausencia del gerente adjunto. No imprimía copias de las facturas para no generar un «archivo en papel». Tampoco las transmitía al departamento de contabilidad. Utilizaba los datos de P, indicándola como emisora de las facturas y sirviéndose del número de identificación fiscal (NIP) de esta. En las facturas figuraban la firma y el sello de P. K. A partir de 2014, las facturas solo contenían la firma electrónica, sin sello. Todos los empleados implicados que trabajaban bajo la dirección de P. K. en la estación de servicio se beneficiaban de ello. Los empleados percibían una remuneración en función de la cantidad de combustible indicada en los recibos entregados que servían para emitir las facturas falsas. No queda claro cómo y dónde exactamente se emitieron estas facturas. Según la tesis propugnada por P, no se hacía, probablemente, ni en el ordenador ni en las oficinas de la estación de servicio.

13. A raíz del resultado de la inspección, la Administración tributaria adoptó una decisión por la que constató, respecto a P, la existencia de una deuda tributaria en concepto de IVA por el período comprendido entre enero de 2010 y abril de 2014. P interpuso recurso de alzada contra esta decisión. Pronunciándose sobre este, la autoridad jerárquica superior, el Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (Director de la Agencia Tributaria de Lublin, Polonia), confirmó la liquidación del impuesto mediante decisión de 31 de octubre de 2017.

14. 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 habían realizado. Dichas facturas simulaban la efectiva realización de operaciones para que los terceros obtuvieran de forma fraudulenta la devolución del impuesto.

15. Ambas autoridades estimaron que P, en su condición de empleador, no había observado la diligencia debida para evitar la emisión de las facturas falsas. Las misiones de P. K. no habían sido definidas de manera precisa por escrito. Entre sus misiones en sentido amplio se incluía la facultad de emitir facturas en las que constaba el IVA relativas a recibos al margen del sistema BOS en formato Excel, sin una autorización adicional del empleador. Dado que el presidente del órgano de administración de P sabía que en la estación de servicio se emitían facturas que correspondían a recibos de caja, es decir, sin control contable, podía y, por tanto, debería, haber previsto que ello facilitaría la emisión de las facturas falsas. La inexistencia de una supervisión y de una organización adecuadas fue lo que provocó que el presidente del órgano de administración de la sociedad no descubriera el citado proceder hasta después de la inspección realizada por la autoridad tributaria.

16. A juicio de las autoridades administrativas, P. K. no era un tercero respecto de P, sino la gerente de una estación de servicio perteneciente a esta y, por tanto, una trabajadora facultada para emitir facturas y que estaba a cargo de un equipo de trabajadores. Las autoridades tributarias declararon igualmente que, pese a las medidas adoptadas para excluir a los clientes que utilizaban dichas facturas falsas del procedimiento de devolución, se produjo una pérdida de ingresos tributarios que no pudo evitarse en tiempo oportuno.

17. Mediante sentencia de 23 de febrero de 2018, el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Lubin, Polonia) desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por P contra la resolución del Director de la Agencia Tributaria de Lubin, haciendo suyos los motivos de la autoridad que había resuelto el recurso de alzada. P interpuso recurso de casación contra la citada sentencia ante el Naczelny

Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo). Este ha suspendido el procedimiento y ha planteado dos cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia con arreglo al procedimiento prejudicial contemplado en el artículo 267 TFUE:

«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 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 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 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?»

18. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones escritas P, la Administración tributaria polaca, el Defensor de las Pequeñas y Medianas Empresas polaco y la Comisión Europea. El Tribunal de Justicia ha prescindido de la celebración de una vista oral, con arreglo al artículo 76, apartado 2, de su Reglamento de Procedimiento.

IV. Apreciación jurídica

A. Cuestiones prejudiciales y método de análisis

19. Las dos cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, suscitan en esencia la cuestión de qué riesgos debe soportar una empresa sujeta al impuesto conforme a la normativa del IVA cuando ha sido engañada por sus propios trabajadores. En el caso de autos, estos últimos habían emitido facturas falsas bajo el nombre de la empresa sin el conocimiento de esta y las habían vendido a terceros, por cuenta propia, con el fin de cometer un fraude fiscal.

20. A este respecto se suscita una vez más [5] la cuestión de la interpretación del artículo 203 de la Directiva sobre el IVA. Este artículo pretende contrarrestar el peligro de una deducción injustificada por parte del destinatario de la factura mediante la correspondiente deuda tributaria impuesta al emisor de la misma. Por tanto, habrá de elucidar en primer lugar quién es el emisor de la factura en este sentido: el emisor de la misma o aquel que aparece designado en ella como tal (véase a este respecto la sección B). De serlo únicamente quien haya emitido la factura, se planteará la cuestión relativa a los requisitos para la imputación de la conducta (delictiva) de otro (tercero) al aparente emisor de la factura (véase a este respecto la sección C).

[5] Recientemente, en su sentencia de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:968), el Tribunal de Justicia ha abordado a fondo la interpretación del artículo 203 de la Directiva sobre el IVA.

B. Emisor de una factura en el sentido del artículo 203 de la Directiva sobre el IVA

1. Sentido y finalidad del artículo 203 de la Directiva sobre el IVA

21. A tenor del artículo 203 de la Directiva sobre el IVA, será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura. Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia [6] a este respecto, el artículo 203 de la Directiva sobre el IVA cubre «únicamente» el IVA facturado indebidamente, es decir, el IVA que no se adeuda legalmente pero que aun así es mencionado en la factura.

22. La finalidad del artículo 203 de la Directiva sobre el IVA es contrarrestar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales derivada de la práctica de una deducción indebida [7] del impuesto soportado por el destinatario de la factura en virtud de dicha factura. [8] Los hechos del presente asunto ilustran dicho riesgo.

23. Ciertamente, el ejercicio del derecho a la deducción se limita únicamente a los impuestos que corresponden a una operación sujeta al IVA. [9] Ahora bien, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales no se elimina mientras que el destinatario de una factura que menciona indebidamente el IVA aún pueda utilizarla para ejercer el derecho a deducción, conforme al artículo 168 de la Directiva sobre el IVA. [10] En efecto, no ha de excluirse que la Administración tributaria no logre comprobar en tiempo oportuno que concurren consideraciones jurídicas de carácter sustantivo que impiden que se ejerza el derecho a deducción formalmente concedido.

24. Con ello, el artículo 203 de la Directiva sobre el IVA pretende lograr, en el caso de mención indebida del IVA en la factura, una correlación entre la deducción del impuesto soportado por el *destinatario* de la factura y la deuda tributaria del *expedidor* de la factura comparable a la que existiría normalmente para el proveedor de la prestación y el destinatario de esta en el caso de una factura correcta. [11] Con todo, como se desprende del tenor del artículo 203 de la Directiva sobre el IVA, no es necesario que el destinatario de la factura haya practicado efectivamente la deducción del impuesto soportado. Basta con que exista el riesgo de que pudiera practicarse (indebidamente) tal deducción.

6 Sentencia de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:968), apartados 21 y 23.

7 En la medida en que el Tribunal de Justicia, en su expresión usual, afirma que el artículo 203 de la Directiva sobre el IVA pretende evitar un riesgo de pérdida de ingresos fiscales «que pueda generar el derecho a deducción», tal afirmación es un tanto imprecisa; véanse las sentencias de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:968), apartado 20; de 29 de septiembre de 2022, Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739), apartado 36; de 8 de mayo de 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), apartado 32; de 11 de abril de 2013; Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233), apartado 24, y de 31 de enero de 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54), apartado 32. No se trata precisamente del *derecho* a la deducción, sino únicamente de la deducción del riesgo derivado de la práctica de una deducción *indebida*. Esto es, probablemente, lo que pretende afirmarse siempre, dado que la deducción practicada conforme a Derecho no puede constituir un riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

8 Así lo afirman expresamente las sentencias de 18 de marzo de 2021, P (Tarjetas de carburante) (C-48/20, EU:C:2021:215), apartado 27; de 8 de mayo de 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), apartado 32; de 11 de abril de 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233), apartado 24; de 31 de enero de 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54), apartado 32; de 31 de enero de 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55), apartados 35 y 36, y de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartados 28 y ss.

9 Sentencia de 13 de diciembre de 1989, Genius (C-342/87; EU:C:1989:635), apartado 13.

10 Así se afirma expresamente en la sentencia de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartados 28 y ss., que se remite a la sentencia de 19 de septiembre de 2000; Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), apartado 57.

11 Véanse también, a este respecto, mis conclusiones presentadas en el asunto EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35), puntos 31 y ss.

25. Como consecuencia de ello, el emisor de la factura responderá de forma objetiva por el riesgo (es decir, en abstracto) de que el destinatario de la factura pueda realizar una deducción indebida sobre la base de dicha factura (incorrecta). No se trata, pues, de una verdadera deuda tributaria, sino de una responsabilidad por riesgo del emisor de la factura, como ya ha aclarado el Tribunal de Justicia. [12]

26. Esta responsabilidad se hace efectiva no solo en caso de error sobre el tipo impositivo correcto (en la factura se menciona el tipo normal en lugar del tipo reducido), sino también en la facturación de operaciones ficticias. [13]

27. El artículo 203 de la Directiva sobre el IVA constituye, pues, un supuesto de riesgo abstracto que da lugar a que el emisor de la factura responda, al margen de su culpabilidad, por el riesgo creado por él cuando expide facturas falsas por operaciones ficticias. Como consecuencia de ello, será él mismo quien responda por el IVA incorrectamente mencionado.

2. Límites intrínsecos del supuesto de riesgo

28. Ahora bien, este supuesto de riesgo abstracto que dará lugar a que el emisor de una factura haya de hacerse cargo del IVA incorrectamente mencionado al margen de su responsabilidad, tiene sus límites. Para que esta responsabilidad no sea arbitraria a la vista de los derechos fundamentales del interesado (P invoca, en particular, el artículo 17 de la Carta), se requerirá tanto una razón objetiva [esto es, un riesgo de pérdida de ingresos fiscales; véase a este respecto la sección a)] como una imputabilidad subjetiva del riesgo [véase a este respecto la sección b)].

a) Necesidad de un riesgo

29. Como ha declarado recientemente el Tribunal de Justicia, el supuesto de riesgo contemplado en el artículo 203 de la Directiva sobre el IVA no se hace efectivo cuando queda excluido de por sí el riesgo de pérdida de ingresos fiscales en concepto de IVA. [14] Así lo afirmó el Tribunal de Justicia en un asunto en el que constató que las facturas erróneas se habían emitido únicamente a consumidores finales que no tenían derecho a deducción. [15]

30. Tal riesgo queda igualmente excluido *per se* en la medida en que la Administración tributaria, como ocurre en el presente asunto, ya ha descubierto el fraude organizado por los empleados de P, de modo que se conoce la identidad de los compradores de las facturas falsas y se les ha podido denegar efectiva y definitivamente el derecho a la deducción. Según la petición de decisión prejudicial, así lo ha logrado el Estado polaco en una cierta medida. En tal medida ya no se plantea, pues, la cuestión de la aplicabilidad del artículo 203 de la Directiva sobre el IVA, sino, a lo

[12] Así lo afirma expresamente en su sentencia de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), apartado 61.

[13] Véase la sentencia de 8 de mayo de 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), apartado 26, en relación con mis conclusiones presentadas en el asunto EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35), puntos 30 y ss. Hace referencia a ello la sentencia de 18 de marzo de 2021, P (Tarjetas de carburante) (C-48/20, EU:C:2021:215), apartado 30. Véase, ya antes, la sentencia de 15 de octubre de 2002, Comisión/Alemania (C-427/98, EU:C:2002:581), apartado 41. En términos similares se expresa la sentencia de 29 de septiembre de 2022, Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739), apartado 35.

[14] Sentencia de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:968), apartados 24 y 25. El Tribunal de Justicia ya se expresó en términos similares en la sentencia de 11 de abril de 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233), apartados 24 y 32 y ss., para el caso de que la Administración tributaria ya pudiera denegar con carácter firme la deducción del IVA soportado.

[15] Sentencia de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:968), apartado 25.

sumo, la cuestión relativa a la sanción de los vendedores y compradores de las facturas falsas. Ahora bien, esta es, por regla general, una cuestión de Derecho penal y no de Derecho tributario. Como ya ha subrayado el Tribunal de Justicia,[16] el artículo 203 de la Directiva sobre el IVA no tiene carácter sancionador.

31. Una deuda tributaria adicional a cargo del emisor de la factura (ya sea P o P. K.) daría lugar en tal caso a un «enriquecimiento del Estado» debido al fraude en el IVA. Ello iría manifiestamente más allá de lo necesario para luchar contra el fraude. Además, resultaría extraño que un Estado de Derecho pudiera obtener, de resultas de la detección de un fraude del IVA, unos ingresos fiscales más elevados que sin tal fraude. En efecto, en la medida en que no se podría proceder a la deducción del impuesto soportado, aumentarían los ingresos de Polonia en concepto de IVA, pese a no haberse realizado operación alguna. Tal resultado tampoco sería compatible con la naturaleza de una disposición en materia de responsabilidad (véanse, más detalladamente al respecto, los puntos 22 y siguientes de las presentes conclusiones).

32. En este sentido, el Tribunal de Justicia ya afirmó muy tempranamente que, aun cuando la Directiva sobre el IVA no contenga disposiciones sobre la regularización, por parte de quien expide la factura, del IVA indebidamente facturado,[17] corresponde a los Estados miembros dar con una solución al respecto.[18] Para dar con esta solución, el Tribunal de Justicia ha desarrollado dos planteamientos que habrán de tener en cuenta los Estados miembros.

33. Así, por un lado, para garantizar la neutralidad del IVA, corresponde a los Estados miembros prever en su ordenamiento jurídico interno la posibilidad de regularizar *todo* impuesto indebidamente facturado, siempre que el emisor de la factura demuestre su *buena fe*.[19] Por otro lado, cuando quien expide la factura haya eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad del IVA exige que el impuesto indebidamente facturado pueda ser regularizado, *sin* que los Estados miembros puedan supeditar dicha regularización a la buena fe de quien expide la factura.[20]

34. Respecto a esto último, carecerá de relevancia el motivo por el que se excluya el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, esto es, si el emisor de la factura lo ha eliminado activamente o si fue la Administración tributaria quien consiguió eliminarlo.[21] En efecto, las medidas que los Estados miembros adopten con el fin de asegurar la exacta percepción del impuesto y de evitar el fraude fiscal no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos. En consecuencia, no

16 Sentencia de 31 de enero de 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54), apartado 34. En términos similares se expresa la sentencia de 2 de julio de 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520), apartado 37.

17 Así, expresamente, en las sentencias de 18 de marzo de 2021, P (Tarjetas de carburante) (C-48/20, EU:C:2021:215), apartado 30; de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), apartado 38, y de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), apartado 48.

18 Sentencias de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartado 35; de 6 de noviembre de 2003, Karageorgou y otros (C-78/02 a C-80/02, EU:C:2003:604), apartado 49; de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), apartado 49, y de 13 de diciembre de 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635), apartado 18.

19 Sentencias de 18 de marzo de 2021, P (Tarjetas de carburante) (C-48/20, EU:C:2021:215), apartado 31; de 2 de julio de 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520), apartado 27; de 8 de mayo de 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), apartado 33; de 31 de enero de 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54), apartado 33; de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartado 36, y de 13 de diciembre de 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635), apartado 18.

20 Sentencias de 2 de julio de 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520), apartado 28; de 8 de mayo de 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), apartado 33; de 31 de enero de 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55), apartado 37; de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartado 37; de 6 de noviembre de 2003, Karageorgou y otros (C-78/02 a C-80/02, EU:C:2003:604), apartado 50, y de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), apartado 58.

21 Véase la sentencia de 11 de abril de 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233), apartado 24 (denegación por parte de la Administración tributaria). En este sentido apuntaba ya la sentencia de 6 de noviembre de 2003, Karageorgou y otros (C-78/02 a C-80/02, EU:C:2003:604), apartado 52 (el importe que no pueda constituir un IVA no entrañará riesgo alguno de pérdida de ingresos fiscales).

podrán ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA. [22] Así se observará en particular respecto a un supuesto de riesgo abstracto (véanse a este respecto los puntos 26 y siguientes de las presentes conclusiones).

35. Por tanto, la cuestión de la responsabilidad de P por las facturas falsas emitidas por P. K. únicamente se plantea en la medida en que no haya podido impedirse que los compradores dedujeran el IVA soportado, es decir, en la medida en que siga existiendo un perjuicio para los ingresos fiscales de Polonia.

b) Imputación subjetiva: el emisor de una factura

36. De persistir tal perjuicio, este también debería ser imputable a P, pues el artículo 203 de la Directiva sobre el IVA solo se refiere al emisor de estas facturas. En el presente asunto, se da la particularidad de que el proveedor mencionado en la factura (en este caso, P), que es quien normalmente emite la factura, no ha sido precisamente quien la ha emitido. Esta fue emitida por P. K., que se limitó a utilizar el nombre de su empresario. Ahora bien, en apariencia, pese a que se utilizó un formato de factura distinto, parece no obstante que las facturas fueron emitidas por P. Se utilizaron su nombre, su dirección y su número de identificación fiscal.

37. De ser P. K. un tercero por completo ajeno que se hubiera servido más o menos por casualidad de los datos de P para emitir y vender facturas falsas (ya se han producido tales casos), la respuesta sería inequívoca. Ante la imposibilidad de imputarle el comportamiento de ese tercero, la responsabilidad de P sería arbitraria y desproporcionada, por lo que, como señala también la Administración tributaria, nunca podría tener la consideración de emisor de estas facturas.

38. Ahora bien, a diferencia de cuanto ocurre con la emisión de facturas falsas de un tercero ajeno, en el caso de autos se da una cierta cercanía entre el verdadero emisor de las facturas (P. K.) y el aparente emisor de las mismas (P) debido a la relación laboral que existía entonces entre ellos. P. K. se aprovechó deliberadamente de su conocimiento, obtenido en P, sobre las cantidades de combustible cuyos recibos de caja se desecharon, los datos de las facturas relativos a P y su código de identificación fiscal.

39. No obstante, ha quedado probado que esta venta (delictiva) de facturas falsas emitidas bajo el nombre de P se efectuó sin el conocimiento ni el consentimiento de dicha sociedad y que no estaba tampoco comprendida en el ámbito de facultades conferidas por el Derecho laboral ni cubierta por un otorgamiento de poderes.

40. La cuestión decisiva es saber quién es, en tal caso, el emisor de la factura en el sentido del artículo 203 de la Directiva sobre el IVA. Así pues, habrá de aclarar si, y con sujeción a qué requisitos, puede imputarse a un empresario la conducta delictiva de sus trabajadores (en el caso de autos, en la forma de delincuencia organizada) o bien se le puede exonerar de la misma debido a la buena fe.

41. A la vista del tenor del artículo 203 de la Directiva sobre el IVA, será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura. Basta con que se trate de una persona que mencione el impuesto en una factura, es decir, no es necesario que sea un sujeto

[22] Sentencia de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartado 39; véase *mutatis mutandis* la sentencia de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), apartado 59 y jurisprudencia citada.

pasivo. Además, la Directiva presupone la existencia de una acción («mencione»). Ahora bien, quien ha mencionado el impuesto no ha sido P, sino su empleada P. K. Así pues, a la vista del tenor de la Directiva sobre el IVA, es P. K. quien adeuda el impuesto indebidamente mencionado por ella misma. P es solo el emisor aparente de la factura.

42. El sentido y la finalidad antes expuestos (puntos 22 y siguientes de las presentes conclusiones) de la responsabilidad por riesgo desaconsejan dirigirse contra el «emisor aparente», además de contra el emisor. El artículo 203 de la Directiva sobre el IVA no pretende castigar o duplicar los ingresos fiscales, sino proteger frente al riesgo de pérdida de ingresos fiscales. Por consiguiente, solo una persona podrá tener la condición de emisor en el sentido del artículo 203 de la Directiva sobre el IVA. Así se deduce también de la posibilidad de regularización que el Tribunal de Justicia concede incluso al emisor que ha actuado de forma culpable. Por tanto, los Estados miembros deben prever la posibilidad de *regularizar todo* impuesto indebidamente facturado siempre que el emisor de la factura demuestre su buena fe.[23] Ahora bien, ello presupone que aquel sepa también a nombre de quién ha emitido las facturas incorrectas. Sin embargo, P no conoce a los compradores de las facturas. Eso solo lo sabe P. K.

43. En consecuencia, en la medida en que siga existiendo un riesgo de pérdida de ingresos fiscales (o de perjuicio), para el Estado polaco será en principio P. K. quien, en su condición de emisor de las facturas falsas, adeude el IVA indebidamente mencionado en las mismas.

C. Imputación de la conducta delictiva de un tercero

44. La conclusión solo podrá ser otra si cabe imputar de algún modo al sujeto pasivo (en el caso de autos, P) la conducta delictiva de P. K. En particular, la Administración tributaria polaca invoca una suerte de «culpa *in vigilando*». Según afirma, dado que P sabía que P. K. podía emitir manualmente facturas fuera del sistema contable usual, P debería haber sabido que se estaban emitiendo facturas falsas. A su parecer, a falta de la adopción de las oportunas medidas de vigilancia, procede imputar a P la conducta de P. K.

1. ¿Imputación de la conducta delictiva de un tercero conforme al «principio» de prohibición del fraude?

45. Este planteamiento de Polonia se asimila en cierta medida a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de denegación del derecho a deducción (o de la exención, o posiblemente incluso de ambas al mismo tiempo) cuando el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA.[24]

[23] Sentencias de 18 de marzo de 2021, P (Tarjetas de carburante) (C-48/20, EU:C:2021:215), apartado 31; de 2 de julio de 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520), apartado 27; de 8 de mayo de 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), apartado 33; de 31 de enero de 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54), apartado 33; de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartado 36, y de 13 de diciembre de 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635), apartado 18.

[24] Véanse las sentencias de 24 de noviembre de 2022, Finanzamt M (Alcance del derecho a deducción del IVA) (C-596/21, EU:C:2022:921), apartado 25; de 11 de noviembre de 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910), apartados 46 y 47; de 20 de junio de 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473), apartado 94; de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), apartado 48; de 13 de febrero de 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), apartado 27; de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547), apartado 54; de 6 de diciembre de 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), apartado 39, y de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446), apartado 56.

46. A juicio del Tribunal de Justicia, este sujeto pasivo debe ser considerado, a efectos de la Directiva sobre el IVA, partícipe en el fraude o facilitador de este, con independencia de si obtiene o no un beneficio de la reventa de los bienes o de la utilización de los servicios en el marco de las operaciones gravadas que realice posteriormente. [25] Por consiguiente, corresponde a las autoridades y a los tribunales nacionales denegar el derecho a deducción cuando resulte acreditado, mediante elementos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva. [26] A partir de todo ello, el Tribunal de Justicia ha desarrollado incluso un «principio de prohibición del fraude» manifiestamente específico de la normativa del IVA. [27]

47. Con independencia de que esta jurisprudencia es de muy largo alcance y suscita nuevas cuestiones, [28] lo que está aquí en juego no es que P reclame una deducción del impuesto soportado o una exención fiscal, esto es, derechos patrimoniales. Lo único que quiere P es no responder por la ventaja patrimonial obtenida por un tercero (los compradores de las facturas falsas, con los que no tiene relación alguna). No se trata, pues, de la lucha contra el fraude en el seno de una cadena de operaciones, sino de la responsabilidad de «cada uno» por el déficit de ingresos fiscales. [29]

48. Sin embargo, a la vista del tenor del artículo 203 de la Directiva sobre el IVA, el mero hecho de saber (o de estar obligado a saber) que un tercero ajeno emite y vende facturas utilizando su propio nombre no puede ser constitutivo de responsabilidad alguna. Combatir la delincuencia no es tarea de «cada uno», sino del Estado miembro. Sin una causa de imputación específica en relación con este tercero, [30] no podrá denegarse al sujeto pasivo una «ventaja» (exención fiscal y/o deducción del impuesto soportado) ni, con mayor motivo, podrá cargarse a «cada uno» con tal responsabilidad (por la vía de una deuda tributaria adicional).

2. Imputación de la conducta delictiva de los propios trabajadores sobre la base del criterio de la mala fe

49. Por tanto, la solución no se desprende de la jurisprudencia antes citada en materia de lucha contra el fraude, sino del principio de neutralidad y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre el artículo 203 de la Directiva sobre el IVA. En efecto, de conformidad con tal jurisprudencia, para garantizar la neutralidad del IVA, corresponde a los Estados miembros prever en su ordenamiento jurídico interno la posibilidad de regularizar todo impuesto

[25] Sentencias de 24 de noviembre de 2022, Finanzamt M (Alcance del derecho a deducción del IVA) (C-596/21, EU:C:2022:921), apartado 25, y de 11 de noviembre de 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910), apartados 46 y 47 y jurisprudencia citada.

[26] Sentencias de 24 de noviembre de 2022, Finanzamt M (Alcance del derecho a deducción del IVA) (C-596/21, EU:C:2022:921), apartado 24, y de 11 de noviembre de 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910), apartado 45 y jurisprudencia citada.

[27] Sentencia de 24 de noviembre de 2022, Finanzamt M (Alcance del derecho a deducción del IVA) (C-596/21, EU:C:2022:921), apartados 20 y 29.

[28] Así lo demuestran las interminables peticiones de decisión prejudicial sobre este asunto; véanse a título de ejemplo las más recientes sentencias de 24 de noviembre de 2022, Finanzamt M (Alcance del derecho a deducción del IVA) (C-596/21, EU:C:2022:921); de 15 de septiembre de 2022, HA.EN. (C-227/21, EU:C:2022:687), y de 11 de noviembre de 2021, Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910).

[29] Así se afirma expresamente en la sentencia de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), apartado 61.

[30] Tal causa parece ubicarla el Tribunal de Justicia, en el marco de su jurisprudencia de lucha contra el fraude, en la cadena de operaciones existente y en la obtención de una «ventaja» en el marco de esta cadena de operaciones.

indebidamente facturado, siempre que el emisor de la factura —el cual, como subraya acertadamente la Comisión en sus observaciones, no tiene por qué ser empresario— demuestre su *buena fe*.[31]

50. Así ocurre con el emisor de una factura, cosa que P no es. Ahora bien, este enfoque puede extrapolarse, como parece hacer también la Comisión, a quien aparentemente ha de tener la consideración de emisor de la factura (emisor aparente). En efecto, si este actuó de buena fe, será, más bien, víctima y no autor, y no se le aplicará el artículo 203 de la Directiva sobre el IVA. En cambio, si no actuó de buena fe y se le puede imputar como propia la conducta del emisor de la factura (en virtud de una cierta proximidad o responsabilidad), también podrá ser señalado como responsable en cuanto emisor de la factura incorrecta.

51. Debe tenerse en cuenta que, en el caso de autos, la conducta delictiva del trabajador, esto es, la emisión y la venta de facturas falsas, no guarda relación directa con la posición que ocupaba en la empresa de P con arreglo a la normativa laboral. Antes bien, tal posición únicamente le brindaba la oportunidad de realizar tal actividad, la cual, sin embargo, le estaba prohibida por el Derecho laboral. Por tanto, la emisión de estas facturas no puede atribuirse sin más a P, a diferencia de cuando los empleados emiten facturas por los suministros de combustible (en su caso, de forma incorrecta) en el curso de la actividad empresarial. A este respecto, ha de distinguirse entre la emisión de *facturas en nombre de P* (en el marco de las facultades en materia laboral) y la emisión de *facturas bajo el nombre de P* (por así decirlo, en el marco de la delincuencia organizada y sin su conocimiento).

52. Con todo, como subraya acertadamente la Administración tributaria, existe una cierta cercanía o responsabilidad del empresario respecto a sus trabajadores. Por tanto, lo decisivo es saber en función de qué criterios cabe afirmar que un empresario actúa de buena fe.

3. Sobre el criterio de la buena fe en el marco del artículo 203 de la Directiva sobre el IVA

53. Se excluye la buena fe cuando el empresario tiene conocimiento de la conducta de su empleado y no intervino, pese a haber podido hacerlo. En tal caso, hace suya de forma consciente la conducta de aquel. En consecuencia, habrá de ser visto como el único emisor de estas facturas debido a la apariencia, por él tolerada conscientemente, generada por las facturas falsas. Sin embargo, no se da tal supuesto en el caso de autos.

54. En relación con la reducción de subvenciones agrícolas por incumplimiento de un tercero (contratado) de los requisitos de la subvención, el Tribunal de Justicia ya ha desarrollado criterios de imputación. Este ha declarado que, en el supuesto de un incumplimiento por parte de un tercero que realiza determinadas labores por orden del beneficiario de la ayuda, ese beneficiario puede ser considerado responsable de ese incumplimiento cuando haya actuado de forma intencionada o negligente como consecuencia de la elección o la vigilancia de ese tercero o en el cumplimiento de las instrucciones que le fueron dadas, y ello con independencia del carácter intencional o negligente del comportamiento de dicho tercero.[32] Ahora bien, ello no puede

[31] Sentencias de 18 de marzo de 2021, P (Tarjetas de carburante) (C-48/20, EU:C:2021:215), apartado 31; de 2 de julio de 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520), apartado 27; de 8 de mayo de 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), apartado 33; de 31 de enero de 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54), apartado 33; de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartado 36, y de 13 de diciembre de 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635), apartado 18.

[32] Sentencia de 27 de febrero de 2014, van der Ham y van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2014:98), apartado 53. Véanse también mis conclusiones presentadas en el asunto van der Ham y van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2013:698), puntos 73 y ss.

extrapolarse sin más al supuesto del caso de autos. Por un lado, P. K. no recibió encargo alguno de P en relación con la elaboración de facturas falsas, sino que actuó intencionadamente fuera del ámbito de su «mandato». Por otro lado, P tampoco se ha enriquecido con recursos estatales que deban retirársele de nuevo al no haber alcanzado el fin perseguido.

55. No obstante, cabe recurrir al concepto, allí desarrollado, de una culpa propia en cuanto a la elección y a la vigilancia (en el presente asunto, del empresario), cuando este último es sujeto pasivo en el sentido de la normativa del IVA. En efecto, los sujetos pasivos ocupan una posición específica en el funcionamiento del sistema del IVA. Por ello, el Tribunal de Justicia también los designa como recaudadores de impuestos por cuenta del Estado. [33]

56. El sistema del IVA, de carácter indirecto, se presta de un modo particular a abusos precisamente por la disociación entre el contribuyente y el deudor del impuesto. La deducción del impuesto, practicada por un sujeto pasivo en una cadena de operaciones, incrementa aún más este riesgo. Con todo, es el legislador el responsable en primera instancia de impedir la producción de este riesgo inmanente al sistema.

57. Ello resulta particularmente cierto en una Unión en la que el Estado de Derecho reviste un valor particular. Así, el Tribunal de Justicia subraya insistentemente que la Unión se compone de Estados que respetan y comparten los valores contemplados en el artículo 2 TUE. [34] Entre los valores mencionados en el artículo 2 TUE en que se fundamenta la Unión se encuentra, en particular, el principio del Estado de Derecho. Por consiguiente, un Estado miembro no puede desplazar unilateralmente a los sujetos de Derecho privado este riesgo que él mismo ha creado. La lucha contra el fraude fiscal es, antes de nada, una tarea que corresponde al Estado, y no al particular. Como la Comisión subraya acertadamente en sus observaciones, la protección de los ingresos fiscales no puede dar lugar a que se grave con el IVA a un sujeto pasivo que no tenga nada que ver con el fraude (en el caso de autos, la venta de facturas falsas).

58. Sin embargo, en cuanto acreedor en un sistema fiscal indirecto, el Estado depende necesariamente de la colaboración de los sujetos pasivos como recaudadores del impuesto. Aunque estos deben colaborar forzosa y gratuitamente en la recaudación del IVA, no resulta desproporcionado que se les exija cierta diligencia, si bien no exagerada. Por consiguiente, en su condición de recaudador del impuesto por cuenta del Estado, un sujeto pasivo no podrá, por ejemplo, cerrar los ojos y aceptar a sabiendas la comisión de un fraude del IVA. Ello incidirá también en la imputación de la conducta fraudulenta de los propios trabajadores conforme al Derecho de la Unión.

59. Como ya he señalado en mis conclusiones presentadas en un procedimiento de devolución de ayudas agrícolas, en el Derecho de algunos Estados miembros no se conoce, por lo general, en materia de responsabilidad delictual, el principio de imputación de la conducta ilícita de los auxiliares, con independencia de la culpabilidad propia. [35] Por consiguiente, un principal no responde, conforme a un eventual principio del Derecho no escrito, de la conducta ilícita de sus auxiliares como si fuera propia, sino, a lo sumo, en la medida en que concurra una culpa personal suya en cuanto a la elección o a la vigilancia.

[33] Sentencias de 20 de octubre de 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), apartado 25, y de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), apartado 21.

[34] Sentencia de 24 de junio de 2019, Comisión/Polonia (Independencia del Tribunal Supremo) (C-619/18, EU:C:2019:531), apartados 42 y 43.

[35] Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto van der Ham y van der Ham-Reijersen van Buuren (C-396/12, EU:C:2013:698), punto 76.

60. En relación con el artículo 203 de la Directiva sobre el IVA, ello significa que deberá considerarse que P actúa de buena fe en tanto no se le pueda imputar una culpa *propia*. Por tanto, un «deber saber» general no fundamenta todavía la existencia de una culpa propia, sino solamente una vez que concurra una culpa personal suya en cuanto a la elección o la vigilancia de sus trabajadores. En el caso de autos, no se percibe la existencia de una culpa en cuanto a la elección, de modo que solo puede darse una culpa en cuanto a la vigilancia.

61. Solo el órgano jurisdiccional remitente podrá pronunciarse sobre si concurre tal culpa en el caso de autos. Ahora bien, se trata de un criterio distinto del que ha desarrollado el Tribunal de Justicia en su jurisprudencia en relación con la denegación de la deducción del impuesto soportado o de la exención fiscal en cadenas de operaciones «fraudulentas». En particular, puede tenerse en cuenta como indicio de la buena fe la circunstancia de si y de qué modo el sujeto pasivo ha colaborado con la Administración tributaria en la determinación del alcance de la delincuencia organizada (el perjuicio lo han causado, en primera instancia, los compradores de las facturas falsas).

62. A diferencia de cuanto la Agencia Tributaria parece sostener, a este respecto carece de pertinencia que el ámbito de funciones de P. K. no estuviera definido por escrito. El hecho de que exista o no tal definición por escrito de las funciones reducirá, a lo sumo, de forma poco sustancial, el riesgo de una conducta delictiva del trabajador. Por este motivo, a diferencia de cuanto afirma en sus observaciones el Defensor de las Pequeñas y Medianas Empresas polaco, no habrá de atenderse a si la emisión de facturas queda comprendida o no, en principio, en las tareas del trabajador. Quien, en su condición de trabajador, quiera emitir facturas falsas podrá hacerlo en cualquier momento, con independencia de si la emisión de facturas correctas está o no comprendida en su ámbito de tareas.

63. Asimismo, el hecho de que P. K. pudiera emitir y emitiera efectivamente facturas normales fuera del sistema BOS no significa que el empresario hubiera debido prever que sus trabajadores emitirían y revenderían facturas falsas. En la medida en que el sistema contable (dentro y fuera del sistema BOS) no había detectado hasta entonces ninguna irregularidad, de los aspectos examinados por la Agencia Tributaria no se deriva la existencia de una culpa en cuanto a la vigilancia. Como observa acertadamente P en sus observaciones, para un particular (en cuanto empleador) resulta muy difícil impedir esta forma de «delincuencia organizada» puesta en pie por P. K., los demás empleados y los compradores de las facturas.

64. A este respecto, habrá de distinguirse indudablemente en función de si existía o no un motivo concreto o indicios concretos, como señala acertadamente la Comisión, para realizar una vigilancia específica. Sin un motivo concreto, a lo sumo solo cabría exigir al sujeto pasivo que estableciera un sistema interno de gestión de riesgos sencillo; el sujeto pasivo no puede confiar a ciegas en sus trabajadores. Ahora bien, tan pronto como el sujeto pasivo disponga de indicios concretos, se le podrá exigir la adopción de medidas concretas de vigilancia, hasta el punto de acudir a las autoridades policiales. Ello supone, en última instancia, una consideración global, que tenga en cuenta todas las circunstancias, que corresponde realizar al órgano jurisdiccional remitente.

V. Conclusión

65. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia) del modo siguiente:

«El artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido debe interpretarse en el sentido de que el emisor aparente de una factura por operaciones ficticias solo adeudará el impuesto mencionado en la misma si 1) no ha podido denegarse todavía la deducción del impuesto soportado al destinatario de la factura, 2) la emisión de la factura realizada por un tercero puede imputársele en virtud de una responsabilidad (o cercanía) especificas, y 3) no ha actuado de buena fe. Solo podrá excluirse la buena fe en caso de culpa propia del emisor aparente. En el caso de un sujeto pasivo, también es posible apreciar tal culpa en el caso de la culpa en cuanto a la elección o la vigilancia deficientes de sus empleados.»