

LÍMITES A LA RESPONSABILIDAD DEL ADMINISTRADOR POR DEUDAS DE IVA. PROPORCIONALIDAD Y EXIGENCIA DE CULPA: STJUE DE 30 DE ABRIL DE 2025, C-278/24

Carlos Pedrosa López
Universidad de Valencia
(España)

Resumen

La sentencia analiza un mecanismo nacional que exige responsabilidad solidaria a los administradores por las deudas de Impuesto sobre el valor añadido de la sociedad. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea considera que esta exigencia es compatible con el derecho de la Unión Europea, pero establece el límite infranqueable de que la responsabilidad nunca puede ser objetiva, sin que medie culpa alguna. Admite que la ley parta de una presunción de culpa del administrador, pero impone la condición indispensable de que éste deba tener siempre una posibilidad real y efectiva de exonerarse, demostrando que actuó con la debida diligencia en la gestión de la sociedad.

Palabras clave

Impuesto sobre el valor añadido – Responsabilidad solidaria por deudas tributarias – Fiscalidad – Directiva 2006/112/CE – Principio de proporcionalidad

Abstract

The judgment analyses a national mechanism that imposes joint and several liability on directors for the company's value added tax debts. The Court of Justice of the European Union considers that this requirement is compatible with European Union law, but establishes the insurmountable limit that liability can never be objective, without any fault on the part of the director. It admits that the law may start from a presumption of fault on the part of the director, but imposes the essential condition that the director must always have a real and effective possibility of exonerating himself by proving that he acted with due diligence in the management of the company.

Keywords

Value added tax – Liability for tax debts – Taxation – Directive 2006/112/EC – Principle of proportionality

SUMARIO

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

1. Tipo de resolución y doctrina del tribunal

El asunto C-278/24 tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia, Polonia –Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu–, mediante resolución de 31 de enero de 2024, recibida en el Tribunal de Justicia el 22 de abril de 2024, en el procedimiento entre P. K. y Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu. El litigio versa sobre la declaración de la responsabilidad solidaria de P. K. por la deuda en concepto de impuesto sobre el valor añadido de una sociedad en la que este había presidido el consejo de administración.

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 193, 205 y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/1695 del Consejo, de 6 de noviembre de 2018, en relación con el artículo 2 TUE, el artículo 325 TFUE, los artículos 17, 20, 21, 41 y 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y con los principios de proporcionalidad, seguridad jurídica y protección de la confianza legítima.

La doctrina del TJUE, en su sentencia de 13 de octubre de 2022, *Direktor na Direksia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika* (C-1/21, EU:C:2022:788), recuerda que si bien el artículo 193 de la citada Directiva establece, como regla básica, que serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, el tenor de este artículo precisa que otras personas pueden o deben ser deudores de dicho impuesto en las situaciones previstas en los artículos 194 a 199 *ter* y 202 de la misma Directiva. Asimismo, establece que el artículo 205 de esta Directiva se inscribe en un conjunto de disposiciones destinadas a identificar al deudor del IVA en función de diversas situaciones. Por consiguiente, permite, en principio, a los Estados miembros adoptar, con vistas a la recaudación eficaz del IVA, medidas en virtud de las cuales una persona distinta de la que normalmente adeuda dicho impuesto en virtud de los artículos 193 a 200 y 202 a 204 de esa Directiva queda obligada solidariamente al pago del citado impuesto. Así, con arreglo también a la sentencia de 19 de octubre de 2017, *Paper Consult* (C-101/16, EU:C:2017:775), y a la sentencia de 11 de enero de 2024, *Global Ink Trade* (C-537/22, EU:C:2024:6), se recuerda que el artículo 273 de esta Directiva permite a los Estados miembros establecer otras obligaciones cuando consideren que tales obligaciones son necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y para prevenir el fraude.

2. Supuesto de hecho

La sociedad E. sp. z o.o., de la que el Sr. P.K. fue presidente del consejo de administración desde enero de 2014 hasta septiembre de 2017, no abonó las cantidades adeudadas en concepto de IVA durante ese periodo de tiempo. La Administración tributaria polaca inició un procedimiento para declarar la responsabilidad solidaria de P. K. por los impuestos impagados de la sociedad

E. sp. z o.o., que culminó con la declaración de dicha responsabilidad. La Administración tributaria polaca entendía que un miembro o un antiguo miembro del consejo de administración de una sociedad es responsable solidario de las deudas tributarias de esta cuando, por una parte, la Administración tributaria demuestre que se cumplen los requisitos previstos en la normativa interna y, por otra parte, que ese miembro o antiguo miembro no demuestre que puede quedar exento de esa responsabilidad. Estos requisitos acumulativos implican que, aun cuando ese miembro o antiguo miembro demostrara haber actuado con la diligencia exigida, no estaría exento de responsabilidad si no demostrara que cumple los requisitos de exención. Sin embargo, el órgano remitente albergaba dudas sobre la compatibilidad de la normativa interna con el Derecho de la Unión Europea y procedió a plantear las siguientes cuestiones:

Primero; Cuestiona si deben interpretarse las disposiciones de la Directiva del IVA, especialmente sus artículos 193, 205 y 273, en relación con el artículo 325 TFUE y el artículo 17 de la Carta, así como el principio de proporcionalidad, en el sentido de que se oponen a unas disposiciones de Derecho nacional que prevén un mecanismo de responsabilidad solidaria de un miembro de un órgano de administración de una persona jurídica por las deudas de esta en concepto de IVA, sin dilucidar previamente si ese miembro de un órgano de administración había actuado de mala fe o si podía atribuirse a su conducta un error culpable o imprudencia

Segundo; Cuestiona si deben interpretarse las disposiciones de la Directiva del IVA, especialmente sus artículos 193, 205 y 273, en relación con el artículo 325 TFUE, los principios de seguridad jurídica, de confianza legítima, así como con el principio del derecho a una buena administración, deducido del artículo 41 de la Carta, en relación con el artículo 2 TUE (Estado de Derecho, respeto de los derechos humanos), y el artículo 47 de la Carta (tutela judicial efectiva, derecho a un juez), en el sentido de que se oponen a una práctica nacional que, para eximir de la responsabilidad solidaria por las deudas en concepto de IVA de una persona jurídica que tenga un solo acreedor, requiere que un miembro del órgano de administración presente una solicitud de concurso de acreedores, siendo esta infundada con arreglo a las disposiciones y a la práctica del Derecho concursal nacional y, en consecuencia, vulnera el núcleo del derecho de propiedad (artículo 17 de la Carta)

Tercero; Cuestiona si deben interpretarse las disposiciones de los artículos 193, 205 y 273 de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 325 TFUE, así como los principios de igualdad ante la ley y de no discriminación (artículos 20 y 21 de la Carta), en el sentido de que se oponen a unas disposiciones nacionales [mencionadas en el punto 1], que permiten un trato desigual de los miembros de los órganos de administración de las personas jurídicas, de modo que un miembro de un órgano de administración de una persona jurídica que tenga más de un acreedor puede eximirse de la responsabilidad por las deudas de la sociedad mediante la presentación de una solicitud de declaración de concurso de acreedores, mientras que un miembro de un órgano de administración de una persona jurídica que tenga exclusivamente un solo acreedor no dispone de una posibilidad efectiva de presentar esa solicitud, lo que tiene como efecto privarle de la posibilidad de eximirse de la responsabilidad solidaria por las deudas de una

persona jurídica en concepto de IVA, así como del derecho a la tutela judicial efectiva (artículo 47 de la Carta).

3. Fundamentos de derecho

En el marco de la Directiva del IVA, el artículo 193 establece como regla general que serán deudores del impuesto sobre el valor añadido los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios sujeta a gravamen. Sin embargo, esta responsabilidad puede desplazarse a otra persona cuando así lo determinen los artículos 194 a 199 ter y el artículo 202, que introducen supuestos específicos de inversión del sujeto pasivo. Complementariamente, el artículo 205 autoriza a los Estados miembros a disponer que una persona distinta del deudor principal quede obligada de forma solidaria al pago del IVA en las situaciones previstas entre los artículos 193 y 200, así como en los artículos 202, 203 y 204. Esta posibilidad refuerza el marco de seguridad jurídica y eficiencia en la recaudación del impuesto, permitiendo extender la responsabilidad a terceros en determinados contextos. Por su parte, el artículo 273 reconoce a los Estados miembros la facultad de establecer otras obligaciones que consideren necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude fiscal. No obstante, dicha potestad está sujeta a ciertos límites, como el respeto al principio de igualdad de trato entre operaciones nacionales e intracomunitarias, y la prohibición de imponer formalidades asociadas al cruce de fronteras dentro del territorio de la Unión, para no obstaculizar el libre comercio y la circulación de bienes y servicios.

En el ámbito del Derecho tributario polaco, la Ley Reguladora de la Normativa Tributaria –*Ordynacja podatkowa*– contempla expresamente la posibilidad de extender la responsabilidad tributaria a terceros en determinadas circunstancias. El artículo 107 establece que, en los casos y con los requisitos fijados por la propia ley, terceras personas pueden responder solidariamente, con todo su patrimonio, por las deudas tributarias impagadas del sujeto pasivo principal. Esta responsabilidad se extiende también, salvo que exista disposición en contrario, a los intereses de demora derivados de dichas deudas, lo que refuerza la eficacia del sistema de recaudación ante situaciones de incumplimiento. La Administración tributaria tiene la competencia para declarar esta responsabilidad mediante resolución administrativa, conforme a lo previsto en el artículo 108. Además, al artículo 116 establece la posibilidad de ampliar la responsabilidad solidaria a los miembros del consejo de administración en caso de que la ejecución forzosa sobre el patrimonio social resulte total o parcialmente infructuosa, y el administrador no logre demostrar que presentó en tiempo la solicitud de concurso. Dicha responsabilidad abarca los impuestos impagados durante el período en que el miembro del consejo ejerció sus funciones, así como aquellas obligaciones devengadas en ese mismo periodo, y también puede alcanzar a antiguos miembros del consejo de administración, antiguos representantes o socios en sociedades aún en fase de constitución.

En conexión con esta normativa, la Ley Concursal establece el marco legal para la ejecución colectiva de los créditos contra empresas insolventes. El

artículo 20 habilita tanto al deudor como a sus acreedores a presentar una solicitud de declaración de concurso, y el artículo 21 impone al deudor la obligación de hacerlo en un plazo máximo de treinta días desde la aparición de los motivos que justifican dicha solicitud. De manera que, este entramado normativo polaco está diseñado para reforzar la responsabilidad tributaria, garantizar la eficacia de la recaudación fiscal, y prevenir el fraude a través de la atribución de responsabilidad personal a los gestores societarios, especialmente en contextos de insolvencia, en línea con las facultades reconocidas a los Estados miembros por el Derecho de la Unión en materia de IVA.

El Tribunal de Justicia entiende que de las disposiciones mencionadas en la Directiva se desprende la obligación de los Estados Miembros de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA devengado se perciba íntegramente en sus respectivos territorios y para luchar contra el fraude, por lo que un mecanismo como el de la responsabilidad solidaria ayuda a conseguir ese objetivo. No obstante, este objetivo ha de ser respetuoso con el principio de proporcionalidad, las medidas nacionales que originan un sistema de responsabilidad solidaria objetiva van más allá de lo necesario para preservar los derechos del Tesoro Público. Por tanto, el hecho de que una persona distinta del deudor actuara de buena fe empleando toda la diligencia de un operador informado, de que adoptase toda medida razonable a su alcance y de que su participación en un abuso o un fraude quedara excluida constituyen elementos que deben tenerse en cuenta para determinar la posibilidad de obligar a dicha persona a pagar con carácter solidario el IVA adeudado.

En principio, una presunción como la establecida por el Derecho polaco en virtud de la cual un miembro del consejo de administración de una sociedad dispone, o debería disponer, tanto de un conocimiento directo de las actividades de dicha sociedad como de una influencia sobre ellas no es per se contraria a la Directiva, siempre que se trate de una presunción que admita prueba en contrario. Por consiguiente, el Tribunal de Justicia concluye que el principio de proporcionalidad no se opone a un mecanismo como el previsto en dicha disposición.

Respecto al principio de igual de trato y la situación del «único acreedor», el TJUE concluye que el mecanismo polaco no genera una desigualdad de trato injustificada. El TJUE razona que la obligación para el administrador es meramente la de presentar la solicitud de concurso a su debido tiempo, sin que el resultado de dicho procedimiento sea determinante para quedar exento de responsabilidad. Por tanto, la obligación formal es idéntica con independencia de si la sociedad tiene uno o varios acreedores. Más aún, el TJUE argumenta que crear una exención especial para el caso del único acreedor sí generaría una nueva desigualdad de trato. Dicha exención podría incentivar a los administradores a pagar a todos los acreedores privados para dejar únicamente la deuda fiscal, perjudicando así el objetivo de garantizar la correcta recaudación del IVA. Por ello, el Tribunal de Justicia considera que el principio de igualdad de trato no queda vulnerado.

Con ello, el Tribunal de Justicia avala una normativa como la controvertida en el asunto principal por la cual un miembro o antiguo miembro del consejo de administración de una sociedad que tenga una deuda en concepto de IVA será

considerado solidariamente responsable junto con dicha sociedad de los impuestos impagados nacidos durante su mandato en determinados supuestos, siempre que exista la posibilidad de demostrar la inexistencia de culpa en dichas deudas a la hora de gestionar los negocios de la sociedad.

4. Análisis y relevancia para España

En realidad, en la normativa reguladora del Impuesto sobre el valor añadido, ni en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), ni en su Reglamento correspondiente, se hace referencia a una responsabilidad solidaria de los administradores. Las únicas referencias existentes a tal responsabilidad quedan limitadas a aquellas que incumben al destinatario de las operaciones y, en particular, en las condiciones establecidas en el artículo 87 LIVA en relación a los responsables del impuesto.

Por su parte, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), respecto la articulación del régimen de responsabilidad, establece con carácter general que, para los administradores, en atención a su artículo 43, la responsabilidad debe ser subsidiaria, y no solidaria. No obstante, esta responsabilidad subsidiaria ha venido sido interpretada por el Tribunal Supremo en línea con el TJUE a la hora de exigir la prueba de culpa del administrador para imputarle la responsabilidad, entre otras, en la Sentencia 2161/2025 de 20 de mayo. De hecho, tal y como detalla la sentencia, el artículo 43 de la LGT está dedicado, principalmente, a establecer la responsabilidad de los administradores, de hecho, o de derecho, de las personas jurídicas. La responsabilidad subsidiaria es un tipo de responsabilidad que, como hemos visto, exige la previa declaración de fallido para responder, no de todas las deudas, sino de la parte que no ha podido ser abonada por el deudor principal. El supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1.a) LGT requiere la existencia de un requisito objetivo, como es la condición de administrador del responsable y la existencia de infracciones tributarias cometidas por la sociedad mercantil, y de un requisito subjetivo, consistente en la concurrencia de una conducta culpable del responsable, conducta que sería determinante de la comisión de las infracciones tributarias por la sociedad.

En este sentido, no parece existir una clara transposición del artículo 205 de la Directiva, ni en la Ley del IVA, ni en la normativa tributaria general. Sin embargo, la figura de la responsabilidad solidaria, en nuestro ordenamiento jurídico queda detallada en el artículo 42 de la LGT. Pudiendo encontrarse los administradores dentro del grupo de personas a las que hace referencia el artículo 42.1 a) como aquellos que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. No obstante, a la hora de extrapolar esta responsabilidad a un administrador, y aquí es donde coge pleno sentido la resolución del TJUE, debe de probarse la culpabilidad del mismo en su comisión.