



Trabajo Fin de Grado

La Responsabilidad tributaria de personas o entidades que contraten o subcontraten obras y servicios

Tax liability in order to contract or subcontract works and services

Autora

Alicia Bayona Soñén

Directora

Olga Carreras Manero

ÍNDICE

LISTADO DE ABREVIATURAS	P. 1
I. INTRODUCCIÓN.....	P. 3
1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO DE FIN DE GRADO.....	P. 3
2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS.....	P. 3
3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO.....	P. 3
II. ANTECEDENTES NORMATIVOS.....	P. 4
III. MARCO NORMATIVO ACTUAL.....	P. 5
IV. IDEAS PREVIAS. CUESTIONES GENERALES DE LA RESPONSABILIDAD.....	P. 7
V. LA RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA EN LA CONTRATACIÓN O SUBCONTRATACIÓN DE OBRAS Y SERVICIOS.....	P. 8
1. PRESUPUESTOS DE HECHO: EN CONCRETO, EL CONCEPTO DE ACTIVIDAD ECONÓMICA PRINCIPAL.....	P. 9
2. EL ALCANCE MATERIAL DE LA RESPONSABILIDAD EN LA CONTRATACIÓN O SUBCONTRATACIÓN DE OBRAS Y SERVICIOS.....	P. 14
3. LA EXONERACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD. EL CERTIFICADO.....	P. 19
VI. ASPECTOS PROCEDIMENTALES DE LA RESPONSABILIDAD DERIVADA DE LA CONTRATACIÓN Y SUBCONTRATACIÓN DE OBRAS Y SERVICIOS.....	P. 21

VII. CONCLUSIONES.....	P. 24
VIII. BIBLIOGRAFÍA.....	P. 25

LISTADO DE ABREVIATURAS

Constitución Española	CE
Dirección General de los Registros y del Notariado	DGRN
Dirección General de los Tributos	DGT
Impuesto General Indirecto Canario	IGIC
Impuesto sobre el Valor Añadido	IVA
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	IRPF
Impuesto sobre la Renta de No Residentes	IRNR
Impuesto sobre Sociedades	IS
Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes	LDGC
Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria	LGT/1963
Ley 58/2003, de 18 de diciembre, General Tributaria	LGT
Número	núm.
Orden Ministerial	OM
Página	p.
Páginas	pp.
Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos	RGGIA
Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación	RGR/1990

Real Decreto 1627/1997, de 24 de octubre, por el que se establecen las disposiciones mínimas de seguridad y salud en obras de construcción	RDSSOC
Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes	RIRNR
Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación	RGR
Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores	ET
Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes	LIRNR
Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social	LGSS
Resolución de los Registros y del Notariado	RGRN
Tribunal Supremo	TS

I. INTRODUCCIÓN

1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO FIN DE GRADO

En el presente Trabajo de Fin de Grado voy a realizar un estudio sobre la *responsabilidad* establecida en el artículo 43.1.f) de la LGT, relativa a las personas o entidades que contraten o subcontraten obras y servicios, precepto que ha suscitado grandes controversias.

2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS

El *motivo* por el que decidí realizar mi Trabajo de Fin de Grado sobre esta materia descansa en que la institución de la responsabilidad tributaria, a mi juicio, resulta muy interesante, y tras ver las particularidades que ha presentado este supuesto concreto me pareció que podía ser un tema importante para tratar, debido a la problemática que suscita lo relativo al análisis de los conceptos utilizados para su desarrollo, así como lo referente al alcance de la responsabilidad y otros puntos tratados a lo largo del presente trabajo.

Interés también tiene su estudio por la gran cantidad de situaciones de fraude que se están dando en la actualidad, por tanto, la investigación profunda de una de ellas podía resultarme de utilidad.

3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO

La *metodología* que he utilizado para la realización del Trabajo de Fin de Grado ha consistido en un examen, en primer término, de los antecedentes normativos del precepto objeto de estudio, seguidos del marco conceptual actual regulador de la cuestión.

A continuación, he abordado las dificultades que plantea la responsabilidad tributaria en la contratación, haciendo una breve referencia a algunas cuestiones generales de la responsabilidad, ello a modo de dejar apuntadas determinadas ideas

previas sobre la misma. Acto seguido, he procedido a realizar un análisis del presupuesto de hecho generador de la responsabilidad tributaria en la contratación y subcontratación, centrándome principalmente en el concepto de actividad económica principal, por la problemática que ha ocasionado el empleo de dicho término en la regulación. Tras ello, me he centrado en la responsabilidad subsidiaria en la contratación y subcontratación, ciñéndome, en este caso, al alcance de la responsabilidad fijada en el artículo 43.1.f) de la LGT, así como en la posibilidad de exoneración de la misma que plantea la aportación de un certificado de estar al corriente con la Hacienda Pública. En último lugar, he tratado los aspectos procedimentales de la derivación de la responsabilidad, así como he realizado unas conclusiones finales. Decir que todo ello ha sido realizado tras el análisis de la doctrina, la jurisprudencia y algunas Consultas.

II. ANTECEDENTES NORMATIVOS

En lo que atañe a los *antecedentes normativos* relativos a la responsabilidad tributaria en relación con las personas o entidades que contraten o subcontraten obras y servicios, cabe señalar que dicha figura no se regulaba en la LGT/1963, así como tampoco en el primer informe dictado por la comisión del Instituto de Estudios Fiscales sobre la reforma de la LGT¹, puesto que es en el segundo informe de dicha comisión donde se prevé su introducción², justificándose del siguiente modo «se trata, de esta manera de salir al paso de ciertas prácticas actuales donde la contratación o subcontratación sólo se realiza por motivos de elusión fiscal»³.

No obstante lo anterior, en sede del ámbito laboral y de la Seguridad Social sí que se hacía alusión a la responsabilidad del comitente en tales supuestos, considerándose a este respecto los artículos 42 del ET y 127 de la LGSS como los antecedentes

¹ Informe de la Comisión para la reforma de la LGT, IEF, Madrid, 2001.

² Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la Nueva LGT, Ministerio de Hacienda, 2003, p.25.

³ No obstante, cabe señalar que la LDGC se dictó con la finalidad de fortalecimiento tanto de los derechos sustantivos de los contribuyentes, como de mejora de sus garantías dentro de los procedimientos tributarios, consolidando a su vez las obligaciones de la Administración tributaria. El artículo 32 regulaba la derivación formal y el alcance de la responsabilidad, indicando que la derivación de la acción administrativa de exigencia del pago de la deuda tributaria al responsable debía realizarse tras la previa notificación del acto en el que, previa audiencia al interesado, se declarase su responsabilidad y el alcance de la misma.

normativos a la redacción que, con posterioridad, se recogerá en la actual LGT y que será analizada en los epígrafes posteriores⁴.

A este respecto, el artículo 42 del ET vino a fijar la responsabilidad del comitente por las deudas derivadas del salario y de la seguridad social del contratista o subcontratista con quien contrate, indicando que «Los empresarios que contraten o subcontraten con otros la realización de obras o servicios correspondientes a la propia actividad de aquellos [...] responderán solidariamente de las obligaciones de naturaleza salarial contraídas por los contratistas y subcontratistas con sus trabajadores y de las referidas a la Seguridad Social durante el periodo de vigencia de la contrata».

Por su parte, el artículo 127 de la LGSS es el precepto que establece la responsabilidad del comitente sobre las obligaciones del empresario en el supuesto de ser declarado insolvente⁵.

Por tanto, debe establecerse la trascendencia de ambos artículos en el establecimiento de esta responsabilidad en la LGT, pues vemos que tales preceptos desplazan la responsabilidad al empresario principal por las obligaciones relativas al salario y de la Seguridad Social de los contratistas y subcontratistas respecto de sus trabajadores, así como también al ámbito tributario mediante el desarrollo del artículo 43.1.f) de la LGT.

III. MARCO NORMATIVO ACTUAL

En lo que concierne al *marco normativo tributario* regulador de la cuestión objeto de análisis en el presente trabajo, es preciso indicar, en primer lugar, que es en el artículo 43.1.f) de la LGT donde se establece la responsabilidad relativa a la contrata y subcontrata de obras y servicios. Dicho precepto viene a indicar que serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria «Las personas que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad

⁴ Ahora bien, es preciso indicar, ya desde este mismo instante, que no vamos a tratar la problemática relativa al derecho laboral, por exceder la misma del objeto del presente trabajo, centrándome por consiguiente en el ámbito tributario, con independencia de que cuando sea necesario acudir al derecho laboral se haga referencia al mismo.

⁵ A cuyo tenor: «Para las contratas y subcontratas de obras y servicios correspondientes a la propia actividad del empresario contratante, cuando un empresario haya sido declarado responsable [...] si la correspondiente obra o industria estuviera contratada [...] responderá de las obligaciones del empresario si el mismo fuese declarado insolvente».

económica principal, por las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación», puede decirse que mediante esta norma se pretende cubrir el riesgo que para la Hacienda Pública se deriva de ciertas prácticas en las que incurren algunas empresas. Se hace con la finalidad de evitar la carga que acarrea la gestión de personal en materia de Seguridad Social y de retenciones fiscales, por tanto se acude a la cesión de la ejecución de obras o servicios a un tercero, que aparece como contratista o subcontratista y que pasa a ser el empleador obligado al cumplimiento de las obligaciones citadas ante la Seguridad Social o la Hacienda pública. De este modo, la empresa cedente queda obligada, en concepto de responsable subsidiario, al cumplimiento de las obligaciones de retención y repercusión de la empresa cesionaria (contratista o subcontratista)⁶.

En segundo lugar, en el artículo 176 de la LGT se regula el procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria, estableciendo el previo deber de declarar fallidos tanto al deudor principal como a los posibles responsables solidarios, así como la obligación de la Administración tributaria de dictar el acto declarativo de responsabilidad y de notificarlo al responsable subsidiario, procedimiento que en su momento abordaré.

Junto a lo anterior, la Disposición Transitoria Primera de la LGT, en su apartado tercero, recoge el régimen transitorio de la responsabilidad regulada en el artículo 43.1.f) de la LGT, introduciendo una limitación legal consistente en que, para ser de aplicación dicho precepto, la obra o la prestación de servicio contratada o subcontratada, en su caso, deberá ser posterior al momento de entrada en vigor de la referida norma, siendo también necesario que se haya iniciado la misma transcurrida la mencionada fecha. Por tanto, se desprende de dicha Disposición Transitoria Primera la necesidad de concurrencia de *dos* requisitos, en concreto que tanto la contratación, como el inicio de la ejecución o la prestación del servicio se produzca con posterioridad al 1 de julio de 2004.

⁶ PÉREZ ROYO, F., «Derecho Financiero y Tributario. Parte General», Civitas, Cizur Menor, 2015, p. 185

Por último, hay que decir que se encuentra regulado en sede reglamentaria lo relativo al certificado expedido a instancia de los contratistas o subcontratistas de obras y servicios⁷. Por el momento únicamente señalar que el referido certificado es el documento que acredita la situación tributaria en que se encuentra el obligado tributario, consignando aquellos débitos pendientes de pago en lo relativo a los datos que constan en las bases de datos de la Administración tributaria.

IV. IDEAS PREVIAS. CUESTIONES GENERALES DE LA RESPONSABILIDAD

Antes de pasar a abordar el tema objeto de nuestro trabajo, creo conveniente dejar apuntadas algunas *cuestiones generales* acerca de la responsabilidad tributaria. En primer lugar, es imprescindible exponer un concepto de la misma, pudiendo entenderse aquélla como la circunstancia en la que incurren algunos sujetos sin haber realizado previamente el hecho imponible, ni haber manifestado capacidad económica alguna, resultando obligados al pago de la deuda tributaria junto al sujeto pasivo o deudor principal por declaración legal⁸. Junto a ello, cabe señalar que la responsabilidad tributaria es una obligación que nace *ex lege*, tiene origen en el principio de legalidad establecido en el artículo 31 de la CE, así como en el artículo 8.c) de la LGT.

Por su parte, el artículo 41 de la LGT prevé dos formas de respuesta ante una deuda tributaria: la solidaria y la subsidiaria. Ambas figuras poseen notas definitorias particulares, la responsabilidad solidaria cuenta con un carácter excepcional, debido a que debe ser prevista de forma expresa por la ley, además de que no resulta necesaria la previa excusión del patrimonio del deudor principal, al contrario que la responsabilidad subsidiaria, que se dará en contrapartida cuando la ley no se pronuncie al respecto, siendo preceptiva, además, la declaración de fallido de dicho sujeto⁹.

Finalmente, si observamos la naturaleza de la responsabilidad tributaria puede afirmarse que es una garantía personal de crédito tributario, es decir, la misma presenta un carácter garantista de cobro del crédito por parte de la Hacienda Pública. Así, la responsabilidad constituye una de las medidas para asegurar el cobro del crédito

⁷ Véase el artículo 126 del RGR.

⁸ ARGÜELLES PINTOS, J. y FELTRER BAUZÁ, F., «Régimen Jurídico de la Responsabilidad Tributaria y su Aplicación Práctica», Aranzadi, Cizur Menor, 2002, p. 21.

⁹ MERINO JARA, I., «Derecho Financiero y Tributario. Acerca de la responsabilidad tributaria», Anuario de la Facultad de Derecho de Extremadura, vol. XXIV, 2006, p. 15.

pendiente por parte de la Administración tributaria, siendo ésta la razón que hará que la responsabilidad objeto de este trabajo tenga por finalidad el disuadir a los responsables de contratar o subcontratar con deudores de la Hacienda Pública, pues se les va a colocar como responsables de las deudas pendientes de los mismos en caso de no cumplir con los requisitos de la exención de la responsabilidad.

V. LA RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA EN LA CONTRATACIÓN O SUBCONTRATACIÓN DE OBRAS Y SERVICIOS

En lo que atañe al supuesto de responsabilidad tributaria en la contratación y subcontratación de obras y servicios, cabe señalar, en primer lugar, que el artículo 43.1.f) de la LGT viene a indicar que serán *responsables subsidiarios* todas las personas o entidades, que contraten o subcontraten una obra o un servicio a otra empresa, siempre que sea sobre la actividad principal de la empresa contratante¹⁰. De ésta forma, puede afirmarse que se incluyen en el supuesto de hecho de la responsabilidad a las personas o entidades que contratan o subcontratan sobre el deber objetivo de la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal.

Así, y como bien es sabido, la responsabilidad subsidiaria obliga a la Administración tributaria a reclamar, en primer lugar, la deuda tributaria correspondiente al contratista o subcontratista, que es el deudor principal. Posteriormente, deberá producirse la derivación de la responsabilidad, ello a través de un acto administrativo que declare la misma y determine su extensión y alcance, previa audiencia del interesado.

De este modo, y una vez analizado el concepto de actividad económica principal, es el momento de pasar a examinar los de *contratación* y *subcontratación*. Ambos términos no hacen referencia a un tipo contractual determinado, de ahí que pueda afirmarse que se refieren a un tipo de negocio jurídico en virtud del cual una persona o

¹⁰ A este respecto, NAVARRO EGEA («El responsable tributario», Iustel, Madrid, 2006, p. 17.), entiende que «la expresión “entidades” viene a disipar cualquier duda en cuanto a la naturaleza jurídica del sujeto que puede colocarse en esa posición pasiva frente a la Administración tributaria, ya que será cualquier persona natural o “entidad”, abarcando esta última expresión tanto a las personas jurídicas como a las entidades sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la LGT».

entidad, denominada contratista, por encargo de otra, denominada comitente, se obliga a ejecutar una obra o prestar un servicio a cambio de un precio. Si el contratista delega la totalidad o parte del encargo a un tercero, estaremos ante una subcontrata¹¹. Por tanto, puede apreciarse que son relaciones integradoras de un vínculo contractual entre el empresario principal, contratista o subcontratista, quien se configura como responsable, y aquel con quien contrata a cambio de un determinado precio la ejecución de una obra o la prestación de un servicio. Además, la persona con la que el empresario principal efectúa la relación contractual es la titular de obligaciones tributarias respecto de los tributos que deban repercutir o retener, y sobre los cuales a modo de garantía de su cobro se establece la responsabilidad del artículo 43.1.f) de la LGT¹².

En último término, cabe señalar, en relación con el concepto *personas o entidades*, que la razón de la inclusión tanto de personas físicas, como de jurídicas e incluso de entes sin personalidad jurídica, es que todas ellas pueden ser titulares de una actividad económica, empresarial o profesional, lo cual, como ya hemos visto, es el elemento indispensable para la realización de supuesto de hecho del artículo 43.1.f) de la LGT.

Junto a lo anterior, es preciso indicar que en sede jurisprudencial se consideran a las administraciones públicas posibles responsables tributarios a la luz del precepto arriba citado, siempre que, como es obvio, concurran el resto de presupuestos para que dicha responsabilidad tenga lugar¹³.

1. PRESUPUESTOS DE HECHO: EN CONCRETO, EL CONCEPTO DE ACTIVIDAD ECONÓMICA PRINCIPAL

Pasando ya a analizar lo que concierne a los *presupuestos de hecho* necesarios para derivar la responsabilidad tributaria en el caso de contratación o subcontratación de obras y servicios cabe señalar que, en primer lugar, es necesario, como resulta obvio, que tenga lugar dicha contratación o subcontratación. Ahora bien, un problema destacable para algunos autores es que no se regula en el artículo 43.1.f) de la LGT, ni en ningún otro de la referida norma, los tipos de contratos o subcontratos, ni siquiera los

¹¹ RODRÍGUEZ-BEREÍJO LEÓN, M., «La responsabilidad Tributaria en la Contratación y Subcontratación de Obras y Servicios», Aranzadi, Cizur Menor, 2005, p. 75.

¹² ROMERO PLAZA, C. y SERANTES PEÑA, F., «Responsables y Responsabilidad Tributaria», Edición Fiscal CISS, 2009, p. 244.

¹³ Sentencia del TS (Sala de lo Social) de 15 de julio de 1996, Recurso para la unificación de la doctrina núm. 1089/1996, RJ\1996\5990.

requisitos que, en su caso, deben concurrir para cumplirse los presupuestos de hecho de tal responsabilidad¹⁴.

Siendo esto así, debemos de acudir al RDSSOC donde sí se definen los conceptos de contratista y subcontratista, así como el de promotor. Según ésta Ley, *promotor* va a ser toda persona física o jurídica bajo cuya cuenta se realice una determinada obra o prestación de servicios. Como concepto de *contratista* o *empresario principal*, hemos de entender a cualquier persona física o jurídica que efectúa una asunción contractual frente al promotor a través del compromiso de ejecutar la totalidad de las obras, o bien una parte de éstas, proporcionando los medios humanos o materiales necesarios, ya sean propios o ajenos. Y atendiendo al concepto de *subcontratista*, debe entenderse el mismo referido, como los anteriores, a las personas físicas o jurídicas que asumen contractualmente bien ante el contratista, o bien ante otro subcontratista (que va a actuar como comitente), el deber de realizar algunas partes de la obra, es decir, va a ser la persona contratada para efectuar parte del trabajo encomendado al contratante¹⁵.

Por otro lado, y como ya ha quedado apuntado con anterioridad, tampoco regula la LGT los negocios que podrían llegar a ver afectados en los casos de contratación o subcontratación, si bien en sede jurisprudencial se entienden incluidos en el ámbito de aplicación del artículo 43.1.f) de la LGT las *concesiones administrativas* como negocios jurídicos de externalización de la actividad principal¹⁶. Siguiendo ésta misma línea, MARTÍN JIMÉNEZ ha afirmado que «los entes públicos, en los supuestos de concesiones administrativas, aunque no son estrictamente empresarios, también pueden descentralizar parte de su actividad por lo que el espíritu de la norma exige que se encuentren comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 42 del ET. Trasladándose de ésta forma la misma conclusión al artículo 43.1.f) de la LGT»¹⁷.

¹⁴ BLAZQUEZ LIDOY, A., «Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión», Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 255, 2004.

¹⁵ CLEMENTE CLEMENTE, V., «La responsabilidad tributaria en la contratación. Perspectiva actual», Aranzadi, Pamplona, 2007.

¹⁶ Sentencia del TS de 15 de julio de 1996 (Sala de lo Social), Recurso de casación para la unificación de la doctrina núm. 1089/1996, RJ 1996\5990.

¹⁷ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., «La responsabilidad subsidiaria en los supuestos de contratación o subcontratación del artículo 43.1.f) LGT: algunas cuestiones controvertidas», REDF, Civitas, núm. 124, 2005.

Por su parte, RODRÍGUEZ-BEREÍJO, ha puesto de relieve en relación con esta cuestión que la contratación y la subcontratación va a poder ser llevaba a cabo a través de diversos tipos contractuales¹⁸, aunque en este aspecto la jurisprudencia ha sido clara, señalando que «la expresión contratas y subcontratas no puede referirse únicamente a los contratos de obra o servicio de naturaleza privada, abarca otros negocios jurídicos que tengan ese objeto, aunque sean correspondientes con la esfera pública»¹⁹.

Y esta misma opinión es compartida por el TS, en su Sentencia de 15 de julio de 1996²⁰, en la cual se pone de manifiesto que «es cierto que el mandato garantizador discutido menciona como negocio jurídico base del supuesto que regula a las contratas o subcontratas, sin hacer referencia expresa a la concesión administrativa. Mas una interpretación teleológica del mencionado precepto fuerza a entender incluida a esta última en su disciplina, con relación al supuesto de gestión indirecta de servicios, mediante la que se encomienda a un tercero tal gestión, imponiéndole la aportación de su propia estructura organizativa y de sus elementos personales y materiales, para el desarrollo del encargo que asume. Entenderlo de manera distinta supondría una reducción del ámbito protector del citado artículo 42, que no respondería al espíritu y finalidad del precepto»²¹.

Pueden concluirse las ideas expuestas con la reflexión de que la LGT, en su artículo 43.1.f), no realiza precisión alguna de los anteriores conceptos con la intención de no excluir ninguno que implique la externalización de la actividad económica del empresario, al igual que la normativa laboral.

Dando un paso más en el examen de los presupuestos necesarios para declarar la responsabilidad objeto del presente trabajo, es preciso señalar que existe un problema

¹⁸ RODRÍGUEZ-BEREÍJO LEÓN, M., «La Responsabilidad Tributaria en la Contratación y Subcontratación de Obras y Servicios», Aranzadi, Cizur Menor, 2005, p. 69.

¹⁹ Sentencia del TS de 18 de marzo de 1997 (Sala de lo Social), RJ 1997\2572.

²⁰ Esta sentencia se refiere al artículo 42 del ET, e indica el TS en su fundamento jurídico tercero que las concesiones administrativas han de equipararse a dichos negocios jurídicos para no limitar el ámbito protector de la norma.

²¹ Dicha tesis se recoge, asimismo, en la Consulta V0434/2005, de 18 de marzo, de la DGT, indicándose que «si el objeto del contrato supone la realización de la actividad que debería ser realizada por la consultante por pertenecer a su ámbito de actividad propia, a salvo de que la contratación se realice en el marco de las competencias ejercidas directamente en el ámbito del Derecho público, ya que en las actuaciones realizadas por cualquier ente público en el ejercicio de potestades administrativas el elemento determinante de la actuación no es el económico, sino la consecución de finalidades de interés público».

interpretativo relativo al concepto de *actividad económica principal*, pues la declaración de la responsabilidad establecida en el artículo 43.1.f) de la LGT depende del mismo, posibilitándose únicamente la aplicación de dicha responsabilidad en relación con las contrataciones y subcontrataciones de ejecuciones de obras y prestaciones de servicios relacionadas con aquella.

Un requisito imprescindible, por tanto, para ser preceptiva la responsabilidad que analizamos hace referencia al hecho de que la ejecución de la obra o la prestación del servicio realizada por el contratista o subcontratista debe tener correspondencia con la actividad económica del pagador, aunque no fija la LGT la relación que ha de existir, ni tampoco el concepto de actividad económica principal, ocasionando, de este modo, cierta inseguridad jurídica.

A este respecto, el TS ha venido afirmando, en relación lo que concierne a la responsabilidad de los contratistas o subcontratistas regulada en el artículo 43.1.f) de la LGT, que «si se exige que las obras y servicios que se contraten o subcontraten deben corresponder a la propia actividad empresarial del comitente, es porque el legislador está pensando en una limitación razonable que excluya una interpretación favorable a cualquier clase de actividad empresarial. En consecuencia, como también ha reconocido la doctrina mencionada, la solución a la problemática apuntada solo puede venir dada por el examen cuidadoso y específico de cada supuesto concreto»²², indicando, asimismo, el referido Tribunal que «caben en principio dos interpretaciones de dicho concepto: a) la que entiende que propia actividad es la actividad indispensable, de suerte que integrarán el concepto, además de las que constituyen el ciclo de producción de la empresa, todas aquellas que resultan necesarias para la organización del trabajo; y b) la que únicamente integra en el concepto las actividades inherentes, de modo que sólo las tareas que corresponden al ciclo productivo de la empresa principal se entenderán propia actividad de ella. En el primer caso, se incluyen como propias las tareas complementarias. En el segundo, estas labores no nucleares quedan excluidas del

²² Sentencia del TS (Sala de lo Social) de 18 de enero de 1995. Recurso de casación para la unificación de la doctrina núm. 150/1994.

concepto y, en consecuencia de la regulación del artículo 42 del Estatuto de los Trabajadores»²³.

De acuerdo con ello, podemos afirmar que ambas sentencias aceptan el criterio de la *indispensabilidad* y la *inherencia*, asumiendo que no forman parte de la propia actividad del comitente las actividades auxiliares o complementarias. Así, dicha teoría la incorpora, a su vez, la DGT a través de la Resolución 2/2004 relativa a la responsabilidad de los contratistas o subcontratistas regulada en el artículo 43.1.f) de la LGT, a fin de aclarar el alcance del referido término. En este sentido, en la citada resolución viene a matizarse que la mencionada indispensabilidad deberá analizarse de forma concreta y caso por caso, no resultando posible que las actividades complementarias puedan ser excluidas *a priori*.

En este sentido, podemos afirmar que el concepto de actividad económica ha de analizarse de manera singular en cada supuesto en el que eventualmente sea de aplicación el artículo 43.1.f) de la LGT, debiendo utilizarse en su definición los conceptos de actividad propia e indispensable, sin que pueda excluirse, con carácter general, que dentro de dicho concepto de actividad económica principal se incorporen las de carácter complementario que integran el ciclo productivo. Junto a lo anterior, cabe señalar que en la determinación de los presupuestos de hecho que deben concurrir para que tenga lugar el supuesto de responsabilidad que nos ocupa ha de concretarse, de una forma cierta, la actividad económica principal y el concepto de objeto social²⁴. Asimismo, el artículo 122.1 del RGR define el concepto de actividad económica principal, asumiendo, también, el mencionado criterio de la indispensabilidad²⁵.

2. EL ALCANCE MATERIAL DE LA RESPONSABILIDAD EN LA CONTRATACIÓN O SUBCONTRATACIÓN DE OBRAS Y SERVICIOS

²³ Sentencia del TS (Sala de lo Social) de 24 de noviembre de 1998. Recurso de casación para la unificación de la doctrina núm. 517/1998.

²⁴ RDGT 2/2004, de 16 de julio, relativa a la responsabilidad de los contratistas o subcontratistas regulada en el artículo 43 de la LGT. En relación con el concepto de objeto social, la DGRN ha puesto de relieve que el mismo justifica la exigencia legal de una precisa determinación del ámbito de actividad en que debe desenvolverse la actuación del nuevo ente, no pudiendo la sociedad realizar actividades que no aparezcan dentro de su objeto social más que de forma ocasional y aislada.

²⁵ A tenor del cual: «Se considerarán incluidas en la actividad económica principal de las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios todas las obras o servicios que, de no haber sido contratadas o subcontratadas, deberían haber sido realizadas por la propia persona o entidad comitente por resultar indispensables para su finalidad productiva».

Una vez indicado lo anterior, es el momento de pasar a examinar el *alcance material* de la responsabilidad objeto del presente trabajo. A este respecto, es preciso indicar que el artículo 43.1.f) de la LGT prevé que la misma se extenderá a las deudas ocasionadas por las obras o servicios relativas a la contratación, quedando fuera de aquella, como resulta obvio, la responsabilidad generada con anterioridad o una vez terminada la obra o los servicios de que se trate.

Asimismo, sólo se va a responder por las deudas cuyo devengo haya tenido lugar durante la vigencia del contrato entre las partes, sin poderse exigir, por supuesto, las derivadas de otras actividades desarrolladas por el contratista o subcontratista no relativas al contrato o subcontrato que tenga con el posible responsable.

Por su parte, el precepto que ocupa nuestra atención también alude a «las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse, o cantidades que deban retenerte a trabajadores, profesionales u otros empresarios», por tanto, aquí debe hacerse referencia, de manera fundamental, al IVA y al IRPF.

En atención con las deudas referentes a tributos que deben *repercutirse*, el artículo 43.1.f) de la LGT establece la responsabilidad del comitente por las deudas tributarias que el contratista o subcontratista tenga sobre las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en el marco de la relación contractual, debiéndose incluir en el alcance de la referida responsabilidad la cuantía a ingresar en concepto de IVA, como también, en su caso, del IGIC.

A este respecto, cabe señalar que el alcance de la responsabilidad respecto de las cuotas de IVA ha creado notables *problemas* acerca del contenido de la obligación del responsable, puesto que existen distintas teorías acerca del alcance del importe del cual se va a responder. En concreto, una línea doctrinal estima que se extienden al importe del IVA completamente repercutido sobre el contratante²⁶, porque la misma no se refiere al objeto de la contratación, sino a operaciones anteriores, o a las cuotas que el subcontratista debe repercutir al comitente²⁷. Por otro lado, cabría entender que dicha

²⁶ El artículo 88.uno LIVA así lo dispone “Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, [...]”

²⁷ En opinión de ROMERO PLAZA, («Responsables y responsabilidad Tributaria», Edición Fiscal CISS, 2009, pp. 249 y ss.): «ésta es la interpretación más lógica, puesto que es la única en la que cabe plenamente el juicio de antijuridicidad y culpabilidad».

responsabilidad comprende la deuda que resta una vez compensado el IVA devengado y el IVA repercutido *ex artículo 92 de la LIVA*²⁸, puesto que aquella ha de determinarse sobre el IVA a ingresar²⁹.

Siendo esto así, considero que la responsabilidad que pueda declararse al comitente, en lo relativo al IVA, atañe al resultado de restar el IVA soportado deducible al IVA devengado, sumándome, en consecuencia, a esta última tesis doctrinal. Y ello porque, en mi opinión, si la responsabilidad debe declararse sobre una deuda tributaria, resulta pertinente fijar la misma de una forma cierta, tal y como afirma FALCÓN Y TELLA³⁰. Asimismo, y a mayor abundamiento, es preciso destacar que mantener que la responsabilidad alcanza al importe de IVA devengado podría incluso llegar a suponer la exigencia de responsabilidad sobre la inexistencia de una deuda tributaria, ocasionando el enriquecimiento injusto de la Hacienda Pública³¹.

De acuerdo con ello, y asumiendo que se responde de la deuda relativa al IVA a ingresar, hay que añadir que no van a apreciarse problemas en cuanto a la determinación de dicho importe, en relación con los empresarios que únicamente actúen con un comitente, pues para su cálculo habrá que atender a la resta del importe del IVA repercutido en cada factura pagada al comitente y el IVA soportado deducible imputado a la actividad desarrollada por el mismo. Sin embargo, no va a resultar igual de sencillo en relación con los supuestos en que existan contratas y subcontratas con varios comitentes, en este caso, para la determinación de la deuda tributaria concreta que correspondería a cada comitente habrán de realizarse estimaciones, pues no resulta posible calcular el importe exacto que corresponde a cada uno.

²⁸ A este respecto, FALCÓN y TELLA, («Los responsables en la Nueva Ley General Tributaria», *Impuestos*, núm. 15-16, 2003, p. 15.), entiende que «En el IVA, no hay en rigor obligación de ingresar las cantidades que el empresario o profesional tiene derecho a repercutir sobre sus clientes. La obligación de ingreso se proyecta únicamente, tanto desde el punto de vista económico como desde el punto de vista jurídico, sobre el llamado “IVA a ingresar”, es decir, sobre la diferencia entre el IVA devengado (y repercutido) y el IVA soportado».

²⁹ Esta opinión es compartida por FALCÓN y TELLA, R., «Los responsables en la Nueva Ley General Tributaria», *Impuestos*, núm. 15-16, 2003, p. 15.

³⁰ FALCÓN Y TELLA, R., «La responsabilidad subsidiaria en los supuestos de contratación o subcontratación en el Anteproyecto de la LGT (I): su inaplicabilidad al IVA», *Aranzadi, Quincena Fiscal*, núm. 8, 2003.

³¹ Podría darse el caso, por ejemplo, de que el contratista en su liquidación obtuviese un resultado negativo o a devolver, aquí se estaría declarando la responsabilidad del comitente sobre la inexistencia de una deuda, desbordando se esta forma el principio de capacidad económica.

Por otro lado, el alcance de la responsabilidad también se extiende, a «las cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación». En este sentido, hay que analizar, por tanto, la *retención*³², la cual se aplica en el IRPF, el IS y el IRNR³³.

En lo que concierne al *IS*, la Consulta de la DGT, de 31 de enero de 1994, indica que, con carácter general, los rendimientos empresariales no se encuentran sometidos a retención, ni tampoco los rendimientos profesionales del objeto habitual del tráfico de las entidades que deben abonar el *IS*, por tanto, aun habiendo excepciones, el *IS* queda fuera del alcance de la responsabilidad establecida en el artículo 43.1.f) de la LGT. Asimismo, y en opinión de ROMERO PLAZA y SERANTES PEÑA, «teóricamente es posible, pero en la actualidad no hay ningún supuesto de retención en sede de sociedades que esté vinculado con las obras o servicios objeto de subcontratación. Lo cual no significa que en un futuro estas rentas puedan ser objeto de retención, en cuyo caso quedarían dentro de su presupuesto de hecho»³⁴.

Por su parte, y en lo que atañe al *IRPF*, el empresario que realiza cualquier actividad económica tiene la obligación de retener e ingresar el importe de lo retenido en la Hacienda Pública si satisface alguno de los rendimientos sujetos a dicha institución. Ahora bien, aunque el artículo 43.1.f) de la LGT parece establecer la responsabilidad sobre la obligación de las retenciones que deben efectuarse a los trabajadores u otros profesionales que los empresarios contraten o subcontraten, ello no es así, puesto que la misma se entiende implícita en la responsabilidad punitiva del empresario por la obligación de retener e ingresar el importe retenido al Tesoro, cuyo incumplimiento ya queda previsto en el artículo 191 de la LGT³⁵.

³² RODRÍGUEZ-BEREÍJO LEÓN, («La Responsabilidad Tributaria en la Contratación y subcontratación de Obras y Servicios», Aranzadi, Navarra, 2005, p. 108.) entiende que «la retención implica el establecimiento de la obligación de detraer una parte de los rendimientos que abonen como renta e ingresarla en el Tesoro, como pago a cuenta del impuesto personal de su perceptor».

³³ Con base en los artículos 29 y 30.1 LIRNR y 15 y 16 del RIRNR, así como en la OM de 9 de diciembre de 1999, la obligación de practicar retenciones o ingresos a cuenta incumbe a todos los pagadores de rentas efectuadas a no residentes, así como a las personas físicas y jurídicas, como a las entidades no residentes operadoras en España, tengan o no establecimiento permanente.

³⁴ ROMERO PLAZA, C. y SERANTES PEÑA, F., «Responsables y responsabilidad tributaria», Edición Fiscal CISS, 2009, p. 251.

³⁵ RODRÍGUEZ-BEREÍJO LEÓN, M., «La responsabilidad Tributaria en la Contratación y Subcontratación de Obras y Servicios», Aranzadi, Cizur Menor, 2005, p.109.

De acuerdo con ello, consideramos que la responsabilidad que nos ocupa concierne a la obligación del contratista o subcontratista de retener e ingresar el importe correspondiente a los pagos que dichos sujetos hacen a sus trabajadores por las actividades realizadas en el marco de la obra o servicio objeto del contrato principal. Tal circunstancia lleva a plantear la dificultad real de determinación del concreto importe al que alcanza la responsabilidad, pues en muchas ocasiones los trabajadores van a prestar sus servicios en más de una contrata o subcontrata, resultando prácticamente imposible la determinación cierta y concreta del importe por el que debe responsabilizarse al comitente.

Por otro lado, nos podemos encontrar con los casos en que el contratista o subcontratista no haya retenido ni ingresado cantidad alguna al Tesoro por las rentas satisfechas a los trabajadores. A este respecto, FALCÓN y TELLA considera que «esta situación supondría un enriquecimiento sin causa para los trabajadores del contratista a costa del empresario principal, que no podría en la práctica dirigirse contra el retenedor, al ser éste insolvente», es apreciable aquí, bajo mi punto de vista, una clara situación de indefensión de nuevo hacia el responsable, pues va a responder de una deuda que realmente ha percibido el trabajador al no haber el contratista o subcontratista repercutido en su nómina la cantidad correspondiente.

Delimitados los problemas relativos al alcance que puede tener la responsabilidad que nos ocupa en relación a determinados tributos, es preciso señalar que, como es bien sabido, aquélla se extiende a la totalidad de la deuda tributaria exigida en periodo voluntario al deudor principal. De este modo, van a ser exigibles al comitente la cantidad resultante de la obligación principal y de realizar pagos a cuenta, pero en ningún caso alcanzará a las *sanciones* por lo dispuesto en el artículo 41.4 de la LGT, en relación con el 43.1.f) del mismo texto legal. En concreto, se establece que la responsabilidad no alcanza a las sanciones, salvo en las excepciones que se establezcan en la ley, y debido a que el artículo 43.1.f) de la LGT no dice nada al respecto hay que entender que no podrán derivarse las mismas³⁶.

³⁶ A este respecto, MERINO JARA («Derecho Financiero y Tributario. Acerca de la responsabilidad tributaria», Anuario de la Facultad de Derecho de Extremadura, vol. XXIV, 2006, p.16) afirma que «nos parece evidente que el responsable tributario no puede responder de las sanciones impuestas al sujeto pasivo o deudor principal. No parece que deba olvidarse, ni siquiera excepcionalmente, el principio constitucionalizado de personalidad de la sanción (artículo 25.1 de la Constitución) de forma tal que sólo

En lo relativo a la extensión de la responsabilidad a los *intereses de demora*, debe indicarse que los mismos se exigen, con carácter general, cuando no se ha pagado la obligación tributaria en el plazo voluntario correspondiente, y tras la oportuna comprobación de la misma. De ahí que parte de la doctrina entiende que dicho débito no será exigible al responsable, debido a la responsabilidad personal de los mismos³⁷, opinión ésta que no comparto puesto que si dichos intereses le han sido exigidos en periodo voluntario al deudor principal (aunque sean como consecuencia de un procedimiento de comprobación), también van a poder derivarse al responsable.

Por otro lado, y en relación con los *recargos del periodo ejecutivo*, considero que no van a derivarse al responsable, en la medida en que los mismos van a ser devengados una vez comenzado el periodo ejecutivo, y esta deuda ya no es exigible a dicho sujeto, que en todo caso deberá asumir el pago de la deuda contraída en periodo voluntario. En lo que atañe a los *recargos por declaración extemporánea*, sucede lo mismo que lo referente a los intereses de demora, sin tampoco haber unanimidad al respecto, considero que se le van a poder exigir en el supuesto de que no se ingrese la deuda junto con la autoliquidación, aceptando la tesis que asume al respecto MERINO JARA³⁸.

Finalmente, una vez transcurrido el periodo voluntario de pago para el responsable, si este no ha realizado el correspondiente ingreso, va a iniciarse, como es lógico, el periodo ejecutivo y, por tanto, procederá la exigencia del recargo ejecutivo oportuno (y en su caso intereses de demora), ello por haber incumplido su propia obligación de pago, pues así lo indica el artículo 41.3 de la LGT.

3. LA EXONERACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD. EL CERTIFICADO

La *exoneración* de la responsabilidad establecida en el artículo 43.1.f) de la LGT aparece regulada en el último párrafo de este precepto mediante la presentación de un *certificado* acreditativo de estar al corriente de pago de las obligaciones tributarias por

puedan exigirse sanciones a quienes resulten responsables de la infracción en grado de dolo, culpa o mera negligencia. En suma, no podrán exigirse sanciones, ni podrá establecerse responsabilidad alguna, a quienes no hayan realizado el acto ilícito del que aquella se deriva».

³⁷ CALVO ORTEGA, R., «Obligados tributarios, la nueva Ley General Tributaria», Thomson-Civitas, Cizur Menor, 2007, pp. 168 y 169.

³⁸ MERINO JARA, I., «Derecho Financiero y Tributario: Acerca de la responsabilidad tributaria», Anuario de la Facultad de Derecho de Extremadura, vol. XXIV, 2006, p. 19.

parte del contratista o subcontratista, con el objeto de eximir de la responsabilidad objeto de análisis al comitente. Asimismo, se dispone que aquél tiene que haber sido emitido por parte de la Administración tributaria en los doce meses inmediatamente anteriores al pago de cada factura objeto de la contratación o subcontratación³⁹, en concreto se prevé que «la responsabilidad prevista en el párrafo anterior no será exigible cuando el contratista o subcontratista haya aportado al pagador un certificado específico de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias emitidos a estos efectos por la Administración tributaria durante los 12 meses anteriores al pago de cada factura correspondiente a la contratación o subcontratación».

El mencionado certificado debe emitirse (o denegarse) por parte de la Administración tributaria en un plazo de tres días desde que el contratista o subcontratista lo solicita, junto con todas las copias que sean oportunas⁴⁰.

Por su parte, si una vez solicitado el certificado no se obtiene contestación a la petición, en la Resolución 2/2004 de la DGT se indica que, en caso de que los interesados no hayan recibido respuesta a la solicitud del certificado transcurridos tres días desde la misma, van a poder entender que el mismo ha sido emitido una vez haya transcurrido un día desde el plazo indicado por la norma, que dependerá del modo en que se haya solicitado, teniendo derecho, en este supuesto, a obtener de forma inmediata por parte de la Administración tributaria el referido certificado, que exonerará de la responsabilidad al comitente que figure en la misma por los pagos a facturas que se efectúen en los doce meses siguientes.

Ahora bien, existen distintas vías para la solicitud de este documento, pues puede hacerse vía Internet en la página web de la Agencia Tributaria, o por otro lado, tal y como se indica en el artículo 43.1.f) de la LGT: «la solicitud del certificado podrá realizarse por el contratista o subcontratista con ocasión de la presentación de la

³⁹ A este respecto, en la Consulta V0004-05 se indica que «De acuerdo con la normativa expuesta, hay que señalar que para que no resulte exigida la responsabilidad del artículo 43.1.f) de la LGT no es necesario que el contratista aporte un certificado por cada factura, bastará con que en el momento de pago de cada factura correspondiente a la contratación o subcontratación no hayan transcurrido más de doce meses desde que se emitió el último certificado».

⁴⁰ El tenor literal del artículo indica que deberá aportarse un «certificado específico» por cada contratante o subcontratante, aunque la posibilidad de que la Administración tributaria pueda emitir cuantas copias sean solicitadas debe entenderse según MARTÍN JIMÉNEZ («La responsabilidad subsidiaria en los supuestos de contratación o subcontratación del art. 43.1.f) LGT: algunas cuestiones controvertidas», CREDF, núm. 124, 2005) como una licencia necesaria para operar en el mercado.

declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas o del Impuesto sobre Sociedades a que esté obligado. En este caso, la Administración tributaria emitirá el certificado o lo denegará con arreglo al procedimiento y en los plazos que se determinen reglamentariamente».

Al respecto, el artículo 126 del RGR indica que los plazos para la emisión o denegación del certificado, a pesar de que con carácter general son de tres días, resultan dilatados a un mes en caso de solicitud conjunta con la autoliquidación del IRPF o del IS, y se amplían hasta seis meses cuando las referidas declaraciones se presenten por otros medios que no sean el telemático. Bajo mi punto de vista esta regulación no resulta acertada, pues son los dos últimos cauces expuestos los que podrían resultar más habituales para realizar la solicitud del certificado, y el legislador los ha regulado con unos plazos mucho más amplios, sin llegar a entenderse la diferencia tan abismal de unos respecto de otros. En este sentido, RODRÍGUEZ-BEREÍJO LEÓN ha entendido que probablemente se hayan establecido estos plazos por razones de gestión, a lo que añade que si el plazo que se regula reglamentariamente para la emisión del certificado es más dilatado o implica una mayor onerosidad para el contribuyente, este va a tratar de evitar su solicitud conjunta, presentando la declaración correspondiente en distintas fechas con objeto de no solicitarlos conjuntamente, pues el hecho de no contar con el certificado acreditativo podría ocasionar problemas tales como la falta de pago o la ruptura contractual para evitar la posible responsabilidad⁴¹.

Por otro lado, el párrafo segundo del artículo 126 del RGR, indica que el referido certificado debe acreditar que el contratista o subcontratista se encuentra al corriente de las obligaciones tributarias que se recogen en el artículo 74.4 del RGGIA, es decir, la Administración tributaria debe comprobar que el solicitante se encuentra dado de alta en el IAE, salvo que esté exento de hacerlo, así como en el censo de empresarios. También debe encontrarse al corriente de la presentación de las correspondientes declaraciones de IRPF, IS, IRNR, IVA, así como del de verificar que el contratista o subcontratista se encuentra libre de deudas respecto a la Hacienda Pública durante el periodo ejecutivo de las mismas, ello con excepción de las que se encuentren aplazadas, fraccionadas o en su

⁴¹ RODRÍGUEZ-BEREÍJO LEÓN, M., «La responsabilidad tributaria en la contratación y subcontratación de obras y servicios», Aranzadi, Cizur Menor, 2005, p. 135.

caso suspendidas, y que no tiene pendiente de pago ninguna deuda relativa a delitos contra la Hacienda Pública.

En otro orden de cuestiones, y para finalizar este epígrafe, cabe señalar que la Resolución 2/2004 de la DGT, alude a los casos de iniciación de una actividad económica por parte de las personas o entidades sobre las que no existe posibilidad segura de verificación de la fase de cumplimiento de la obligación principal establecida en la LGT. En tales supuestos, la Administración tributaria tiene que justificar la emisión o denegación del referido certificado atendiendo al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales relativas a su creación y constitución. Así, durante el primer año de ejercicio, las empresas de nueva creación no se verán fuera de la posibilidad de realización de cualquier contrata o subcontrata por no poder solicitar el certificado acreditativo.

VI. ASPECTOS PROCEDIMENTALES DE LA RESPONSABILIDAD DERIVADA DE LA CONTRATACIÓN Y SUBCONTRATACIÓN DE OBRAS Y SERVICIOS

Por su parte, y en relación con los *aspectos procedimentales* de la cuestión objeto de nuestro trabajo, el artículo 43.1.f) de la LGT señala que el que contrate o subcontrate una obra o servicio será declarado, en su caso, *responsable subsidiario*. Del régimen jurídico de la responsabilidad subsidiaria se desprende que dicho sujeto va a ocupar el lugar del deudor principal tras fracasar la acción de cobro contra el mismo, incluyendo la ejecución forzosa de su patrimonio. En este sentido, no basta con el mero transcurso del plazo de pago voluntario del deudor principal, así como tampoco pueden los órganos recaudadores dirigirse contra el responsable subsidiario antes de la declaración de fallido, sin haber adoptado las medidas cautelares procedentes (artículo 176 LGT).

A este respecto, puede afirmarse que la obligatoriedad de dictar el acto de declaración de fallido constituye una garantía adicional para el responsable subsidiario, pues la misma va a implicar que la Administración tributaria debe agotar el procedimiento ejecutivo contra el deudor principal y los responsables solidarios para poder dictar tal acto, mostrándose algunos autores a favor de la atribución al responsable de un papel activo en las actuaciones de recaudación, pudiendo en caso de

conocer de la existencia de bienes de dichos sujetos, exigir a la Administración tributaria su traba y el levantamiento del embargo sobre los mismos⁴².

El segundo requisito que debe cumplir la Administración tributaria para poder exigir la responsabilidad subsidiaria que nos atañe, es el de la determinación de existencia y la cuantía del importe al que alcanza la responsabilidad (artículo 174 LGT).

En relación con la liquidación tributaria, la cual también debe incluirse en la notificación que se efectúe al responsable acerca de la derivación de la responsabilidad, deberá contener la liquidación que se su día se notificó al deudor principal, la notificada a su vez al responsable solidario, en caso de que existiera, y la liquidación que se deriva al responsable subsidiario, todas ellas con motivo de poder ejercitar el responsable las acciones impugnatorias que considere oportunas acerca de la cuantía a que alcanza su obligación, además, la consideración del recurso sólo afectará a la deuda del responsable, y no a la del deudor principal o el responsable solidario⁴³.

Junto a lo anterior, debe hacerse alusión al *derecho de regreso* del responsable establecido frente al deudor principal (artículo 41.6 LGT). Bien es cierto que la LGT posibilita el derecho de reembolso, aunque no hemos de olvidar que en el supuesto previsto en el artículo 43.1.f) de la citada norma nos encontramos ante responsables subsidiarios, por tanto, si la Administración no ha conseguido cobrar su deuda contra el contratista y el mismo ha sido declarado fallido, es difícil que dicha acción tenga éxito para el responsable⁴⁴.

Ya para finalizar, debemos plantearnos la posibilidad de la responsabilidad en las *contratas y subcontratas realizadas en cadena*, esto es, los supuestos en los que existe en el contrato un comitente, un contratista y, además, diferentes subcontratistas. Hay que preguntarse necesariamente si, en estos casos, se produce un encadenamiento de la responsabilidad.

⁴² MARTÍN JIMÉNEZ, F.J., «El procedimiento de derivación de la responsabilidad tributaria», LEXNOVA, Valladolid, 2000, p. 176.

⁴³ RODRÍGUEZ-BEREÍJO LEÓN, M., «La responsabilidad tributaria en la contratación y subcontratación de obras y servicios», Aranzadi, Cizur Menor, 2005, p.116.

⁴⁴ En palabras de FALCÓN Y TELLA, «supone hacer responsable a éste de una obligación ajena, sobre la que no tiene ningún control, sin garantizarle una posibilidad efectiva de reembolso, vulnerándose así tanto el principio de capacidad contributiva, como el artículo 9.3 de la Constitución». FALCÓN Y TELLA, R., «Responsabilidad subsidiaria en los supuestos de contratación o subcontratación en el Anteproyecto de la LGT (II): las retenciones», Quincena Fiscal, núm. 9, 2003, p. 6.

Para fijar el alcance la responsabilidad en tal hipótesis, ha de precisarse primero si existe un encadenamiento total de la responsabilidad entre los posibles eslabones que puedan existir: un comitente que contrata con un contratista, que a su vez contrata con un subcontratista, y así sucesivamente.

A este respecto, la LGT guarda silencio, si bien la doctrina laboralista ha expuesto tres posibles soluciones: podría entenderse, en primer término, que se da un *encadenamiento completo* de la responsabilidad, alcanzando, en este caso, la responsabilidad del empresario principal a todas las deudas producidas en toda la cadena hasta llegar al último subcontratista. Por otro lado, existe la posibilidad de que el *encadenamiento* sea *limitado*, esto es, el empresario principal responderá de las deudas de los contratistas y subcontratistas, pero a los eslabones intermedios no se les va a poder exigir deuda alguna distinta de las propias. Y, finalmente, la tercera postura es la *ausencia* del *encadenamiento* de la responsabilidad, así, cada sujeto únicamente responderá de las deudas que contraiga la persona con la que contrata o subcontrato, en ningún caso de las demás⁴⁵.

Siendo esto así, la mayor parte de la doctrina laboralista se inclina por la primera opción, fundamentándolo en que en cada escalón del proceso se dan los principios de declaración de responsabilidad a quienes resultan beneficiados de las labores desarrolladas por los trabajadores de su contratista o subcontratista⁴⁶. Ahora bien, en sede tributaria no es asumida esta misma postura, dado que aquella se encuentra sujeta al principio de reserva de Ley, y el artículo 43.1.f) de la LGT guarda silencio al respecto. De ahí que se entienda que los términos contratación y subcontratación utilizados en dicho precepto se están refiriendo a la parte concreta contratada o subcontratada, pues, además, cada eslabón de la cadena efectúa pagos a quien contrata o subcontrata y no al resto⁴⁷. A mi juicio, considero que esta posición es la más idónea,

⁴⁵ CRUZ VILLALÓN, J., «Descentralización productiva y responsabilidad laboral por contratas y subcontratas», RL, vol. II, 1992, p. 54.

⁴⁶ SALA FRANCO, T., «La descentralización del trabajo, El ordenamiento laboral español y los límites a la autonomía de las partes y a las facultades del empresario», Ministerio de Trabajo y de Seguridad Social, Madrid, 1987, p. 219.

⁴⁷ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y MARTÍN FERNÁNDEZ, F., «La responsabilidad tributaria de los sujetos que contraten o subcontraten ejecuciones de obras o prestaciones de servicios», Aranzadi, Pamplona, 2005, pp. 18 y 19.

pues de ella se desprende la mayor adecuación a los principios de legalidad y de seguridad jurídica.

VII. CONCLUSIONES

Una vez analizada la responsabilidad tributaria en la contratación y subcontratación de obras y servicios procede realizar unas breves *conclusiones*.

En primer lugar, considero que el artículo 43.1.f) de la LGT utiliza una serie de conceptos jurídicos indeterminados, lo cual puede generar, en ciertos supuestos, inseguridad jurídica. A mi juicio, la utilización de dichos conceptos resulta la forma más idónea de no excluir ningún supuesto que pueda generar la posibilidad de responder subsidiariamente de las deudas correspondientes, colocándose así como una medida idónea para la lucha contra el fraude, que es el objetivo principal de la inclusión de este precepto.

En relación al alcance material de la responsabilidad, puede decirse que, a pesar de la dificultad de concreción de los límites del mismo, resulta claro que se va a responder de las deudas relativas a retenciones en el IVA y de las repercusiones en el IRPF. Asimismo, dicha responsabilidad alcanzará, a mi modo de ver, a los intereses de demora que sean consecuencia de un procedimiento de comprobación, al igual que a los recargos por declaración extemporánea.

Atendiendo a la posibilidad de exoneración de la responsabilidad, a mi parecer resulta un tanto amplia, considerando al respecto, que no solo debería acreditarse el estar al corriente de las obligaciones tributarias señaladas, sino que se tendría que supeditar a que las mismas estuvieran liquidadas.

Por otro lado, considero que existe indefensión en el responsable debido a la ineficacia de la acción de regreso hacia el contratista o subcontratista, pues si el deudor principal debe ser declarado fallido para que dichos sujetos puedan responder de la deuda, difícilmente van a poder cobrar por parte del mismo la cantidad que en su momento deberían haber abonado a la Administración tributaria.

Finalmente en atención a la responsabilidad en cadena, considero que se ha llegado por parte de la doctrina a la conclusión más acertada a pesar del silencio mantenido por

la LGT, puesto que si la intención del legislador hubiera sido la de posibilitar que se diera la misma, así se habría establecido en el precepto 43.1.f) de la LGT.

VIII. BIBLIOGRAFÍA

ARGÜELLES PINTOS, J. y FELTRER BAUZÁ, F., «Régimen jurídico de la responsabilidad tributaria y su aplicación práctica», Aranzadi, Cizur Menor, 2002.

BAEZA DÍAS-PORTALES, M.J., «Responsabilidad tributaria: administradores sociales y otras cuestiones problemáticas», Ediciones Foro Jurídico, Valencia, 2011.

BLAZQUEZ LIDOY, A., «Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión», Contabilidad y tributación, núm. 255, 2004.

CALVO ORTEGA, R., «Obligados tributarios, la nueva Ley General Tributaria», Thomson-Civitas, Cizur Menor, 2007.

CLEMENTE CLEMENTE, V., «La responsabilidad tributaria en la contratación. Perspectiva actual», Jurisprudencia tributaria Aranzadi, núm. 1, Pamplona. 2007.

CRUZ VILLALÓN, J., «Descentralización productiva y responsabilidad laboral por contratas y subcontratas», RL, vol. II., 1992.

DE MIGUEL CANUTO, E., «Supuestos de inversión del sujeto pasivo en la lucha contra el fraude», Quincena Fiscal, núm. 21, Aranzadi, Cizur Menor, 2013.

DELGADO GARCÍA A.M., «La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos», Marcial Pons, Madrid, 2000.

DELGADO GARCÍA, A.M., «La derivación de la responsabilidad tributaria subsidiaria», Colección de jurisprudencia práctica, Tecnos, Madrid, 1996.

FALCÓN Y TELLA, R., «La responsabilidad subsidiaria en los supuestos de contratación o subcontratación en el Anteproyecto de la LGT (I): su inaplicabilidad al IVA», Quincena Fiscal, núm. 8, Aranzadi, 2003.

FALCÓN y TELLA, R., «Los responsables en la Nueva Ley General Tributaria», *Impuestos*, núm. 15-16, 2003.

FALCÓN Y TELLA, R., «Responsabilidad subsidiaria en los supuestos de contratación o subcontratación en el Anteproyecto de la LGT (II): las retenciones», *Quincena Fiscal*, núm. 9, 2003.

GARCÍA FERNÁNDEZ, E., «Las declaraciones administrativas de responsabilidad», *Bosch*, Barcelona, 2005.

GONZÁLEZ ORTIZ, D., «La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español», *Dykinson*, Madrid, 2002.

MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., «La responsabilidad por contratas y subcontratas, el Derecho Comunitario y el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude: un apunte», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 19, Pamplona, 2006.

MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., «La responsabilidad subsidiaria en los supuestos de contratación o subcontratación del art. 43.1.f) LGT: algunas cuestiones controvertidas», *CREDF*, núm. 124, 2005.

MARTÍN JIMÉNEZ, F.J., «El procedimiento de derivación de la responsabilidad subsidiaria», *Lex Nova*, Valladolid, 2000.

MARTÍNEZ LAGO, M., «Participación en infracciones y extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 15, Aranzadi, Pamplona, 2008.

MERINO JARA, I., «Derecho financiero y tributario, acerca de la responsabilidad tributaria», *Anuario de la Facultad de Derecho de Extremadura*, vol. XXIV, 2006.

MONTERO DOMÍNGUEZ, A., «La responsabilidad de contratistas y subcontratistas», *CISS carta tributaria*, núm. 21, Valencia, 2006.

NAVARRO EGEA, M., «El responsable tributario», *Iustel*, Madrid, 2006.

PÉREZ ROYO, F., «Derecho financiero y tributario. Parte general», *Civitas, Cizur Menor*, 2015.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y MARTÍN FERNÁNDEZ, F., «La responsabilidad tributaria de los sujetos que contraten o subcontraten ejecuciones de obras o prestaciones de servicios», *Jurisprudencia tributaria Aranzadi*, núm. 5, Pamplona, 2005.

RODRÍGUEZ-BEREÍJO LEÓN, M., «La Responsabilidad Tributaria en la Contratación y Subcontratación de Obras y Servicios», *Aranzadi, Cizur Menor*, 2003.

ROMERO PLAZA, C. y SERANTES PEÑA, F., «Responsables y responsabilidad tributaria», *Edición Fiscal CISS*, Valencia, 2009.

SALA FRANCO, T., «La descentralización del trabajo, El ordenamiento laboral español y los límites a la autonomía de las partes y a las facultades del empresario», *Ministerio de Trabajo y de Seguridad Social*, Madrid, 1987.

SANZ CLAVIJO, A., «La responsabilidad tributaria en la contratación y la subcontratación: cuestiones problemáticas y aspectos prácticos», *Gaceta Fiscal*, núm. 248, 2005.

VILAROIG MOYA, R., «Responsabilidad tributaria de contratistas y subcontratistas», *Jurisprudencia tributaria Aranzadi*, núm. 11, Pamplona, 2004.