



LEY GENERAL TRIBUTARIA – RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA – CONTRATACIÓN Y SUBCONTRATACIÓN.

ALFONSO SANZ CLAVIJO

Profesor Ayudante de la Facultad de Derecho de la Universidad de Huelva
Doctorando en Derecho Tributario Europeo en la Universidad de Bolonia
alfonso.sanz@dpub.uhu.es

RESUMEN

En España, la actividad constructora e inmobiliaria es considerada por la Administración como un área de riesgo fiscal de atención prioritaria por la Inspección Financiera y Tributaria¹, y por ello, el legislador, con motivo de la aprobación de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria -en adelante LGT- y de cara a combatir las bolsas de fraude fiscal existentes en dicho sector³, ha creído idóneo para tal fin transponer al ámbito tributario el supuesto de responsabilidad regulado en el artículo 42 del Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores -en adelante ET-, estableciéndose así en el artículo 43. 1 letra f) LGT un supuesto de responsabilidad tributaria en la contratación y la subcontratación que supone una de las mayores novedades introducidas por la LGT.

PALABRAS CLAVE

Ley General Tributaria; Responsabilidad Tributaria; Contratación y Subcontratación.

1. FINALIDAD DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA EN LA CONTRATACIÓN Y SUBCONTRATACIÓN

En relación con la finalidad perseguida con la introducción del supuesto de responsabilidad tributaria consagrado en el artículo 43. 1 letra f) LGT, afirma la doctrina que el objetivo del legislador no es la lucha contra el fraude fiscal que puede suponer la creación de sociedades para desarrollar un proyecto específico, sino que en realidad la intención que informa a esta disposición es sanear el mercado de la contratación y la subcontratación de empresarios morosos con la Hacienda Pública, y para ello se desincentiva al resto de empresarios para concertar con los primeros salvo que los mismos acrediten con el certificado pertinente que se encuentran al

ABSTRACT

In Spain, real state and building construction are considered by Government Administration as a tax risk area of a major concern for the Department of Treasury. Therefore, following the approval of the General Tax Law (LGT) 58/2003 on December 17th, and in order to fight tax evasion in this sector, liabilities regulated in Article 42 of the Royal Act (Real Decreto Legislativo) 1/1995 from March 24th, wherein the Text Revised of the Workers' Statute (ET) was approved, will be handled to the Department of Treasury. Whereby, tax liabilities in contracting and subcontracting established on the article 43. 1 f) LGT results in one of the newest features introduced by this General Tax Law.

KEYWORDS

General Tax Law; Tax Liability; Contracting and Subcontracting.

corriente de sus obligaciones tributarias¹, advirtiéndoseles que en caso contrario podrían ser declarados responsables de deudas tributarias de sus contratistas o subcontratistas², fundamentándose tal conclusión en la brevedad del plazo para resolver sobre las solicitudes de certificados de *idoneidad tributaria* concedido a la Administración³.

Dicho lo anterior, se ha criticado también por la doctrina los medios con que el legislador ha dotado a la Administración para alcanzar el objetivo citado, en otras palabras, se cuestiona si la declaración de responsabilidad tributaria es el



instrumento jurídico idóneo para sanear el mercado de la contratación y la subcontratación. En este sentido, algunos autores se han limitado a afirmar que el supuesto de responsabilidad tributaria del artículo 43. 1 letra f) LGT no está justificado o que supone una quiebra de los principios fundamentales del Derecho Tributario⁴; mientras que otros han propuesto medidas supuestamente más eficaces y menos intervencionistas que la declaración de responsabilidad⁵. Sea como fuera, no puede estarse de acuerdo con estas posiciones doctrinales, pues la posibilidad de declarar responsables tributarios atendiendo a lo dispuesto en el artículo 43. 1 letra f) LGT es defendible en base al deber de colaboración con la Administración Tributaria que incumbe a todos los ciudadanos, deber que según el Tribunal Constitucional es expresión del deber de contribuir consagrado en el artículo 31. 1 de la Constitución Española -en adelante CE-⁶.

2. PRESUPUESTO DE HECHO DE LA RESPONSABILIDAD

El artículo 43. 1 letra f) LGT determina que serán responsables subsidiarios de ciertas deudas tributarias de sus contratistas o subcontratistas las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal. De lo dicho no es difícil advertir que son tres los elementos determinantes de la incursión en el supuesto de responsabilidad tributaria en la contratación y la subcontratación: la contratación o subcontratación de ciertas actividades, la consideración de las mismas como ejecución de obra o prestación de servicios y su inclusión en la actividad económica principal del empresario que incurre en responsabilidad al cumplir con el presupuesto de hecho.

2.1 CONTRATACIÓN O SUBCONTRATACIÓN DE EJECUCIONES DE OBRAS O PRESTACIONES DE SERVICIOS

Sobre cuando ha de entenderse que un empresario ha contratado o subcontratado ciertas actividades en una cadena productiva se ha señalado que *“el artículo 43. 1 f) establece como requisito necesario para el presupuesto de hecho de la responsabilidad que nos encontremos ante una contratación o subcontratación para la ejecución de obras o prestación de servicios. Pero no hace mención a que tipo de contratos o subcontratos, o a los requisitos que deben de tener para que cumplan con los presupuestos de la responsabilidad”*⁷.

Siendo esto cierto, no debería ser esta cuestión un punto especialmente conflictivo en la aplicación

del artículo 43. 1 letra f) LGT, pues la solución a que debe entenderse por contratación o subcontratación, atendiendo al artículo 12 LGT, se encuentra extramuros de lo tributario, recurriéndose a las disposiciones que las reglan en los distintos ámbitos jurídicos en tanto la normativa tributaria no las defina.

2.2 LAS EJECUCIONES DE OBRAS Y LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS

En cuanto a considerar como ejecución de obra o como prestación de servicios las actividades contratadas o subcontratadas, debe apuntarse que dichos conceptos han sido perfilados en una constante y pacífica jurisprudencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo emanada con motivo de la distinción de los contratos de arrendamiento de obra y de arrendamiento de servicios. En efecto, el Alto Tribunal se ha pronunciado reiteradamente sobre las características de dichos contratos, elaborando una distinción entre el de obra y el de servicio que cobra importancia cuando se trata de actuaciones concertadas con determinados profesionales liberales (arquitectos, abogados, etc.).

Así, el contrato de arrendamiento de obra es aquel en el que el contratista, a cambio de un precio, se compromete a realizar y a entregar al comitente una obra ajustada a las instrucciones recibidas al efecto por el mismo⁸, de esta forma, el objeto del contrato de arrendamiento de obra es el precio y la obra respectivamente, siendo la ejecución de la obra no más que la actividad a desarrollar por el contratista para perfeccionar el contrato. Por su parte, el contrato de arrendamiento de servicio es aquel en el que el profesional, a cambio de un precio, se compromete a ejecutar óptimamente el servicio contratado⁹, de esta forma el objeto del contrato de arrendamiento de servicio es el precio y la prestación de un trabajo o actividad en sí misma considerada y con independencia del resultado respectivamente, siendo dicha prestación de servicio la actividad a desarrollar por el profesional para realizar el contrato así como el propio objeto del mismo.

Atendiendo a todo lo dicho quedan definidos pues para el ámbito de lo tributario los conceptos de ejecución de obra y prestación de servicio, por lo que este elemento determinante del presupuesto de responsabilidad del artículo 43. 1 letra f) LGT tampoco debería presentar importantes dificultades ante la claridad y amplitud de los conceptos en la jurisprudencia traída a colación a tal efecto¹⁰.



2.3 EL CONCEPTO DE “ACTIVIDAD ECONÓMICA PRINCIPAL”

Finalmente, si va a plantear problemas la delimitación conceptual que se realice de la expresión “actividad económica principal” de cara a conocer si la ejecución de obras o prestación de servicios que se contrata o subcontrata queda o no en el ámbito de aplicación del supuesto de responsabilidad consagrado en el artículo 43. 1 letra f) LGT.

Para comenzar el análisis de esta cuestión debe señalarse en primer lugar que durante la tramitación parlamentaria del Proyecto de LGT se sustituyó la expresión “propia actividad económica”, recogida en el artículo 42 ET, por la de “actividad económica principal” que aparece en la redacción del artículo 43. 1 letra f) LGT, alejándose así el legislador tributario de la expresión utilizada al efecto en el artículo 42 ET¹¹.

Dicho lo anterior, la DGT, en orden a posibilitar la aplicación de artículo 43. 1 letra f) LGT, dictó la Resolución 2/2004¹², siendo uno de los objetivos de dicha disposición determinar que debe entenderse por “actividad económica principal”. En este sentido, la Resolución 2/2004 trae a colación dos fallos de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo relativos al artículo 42 ET, la STS de 18 de Enero de 1995¹³ (RJ 1995/514) y la STS de 24 de Noviembre de 1998¹⁴ (RJ 1998/10034), en los que resolviéndose sendos recursos de casación para la unificación de la doctrina el Alto Tribunal delimita que debe de entenderse por “propia actividad” empresarial a efectos del citado artículo 42 ET; pero, ¿olvida la DGT que el artículo 43. 1 letra f) LGT hace referencia a la “actividad económica principal” y no a la “propia actividad” empresarial del artículo 42 ET?; evidentemente, el centro directivo no ha olvidado el cambio acontecido en la redacción del artículo 43. 1 letra f) LGT, mas sin embargo, en la solución que da a la delimitación conceptual de la expresión “actividad económica propia”, se aferra a la jurisprudencia emanada de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo para aclarar el significado de la desechada expresión “propia actividad económica”¹⁵.

Finalmente, las conclusiones de la Resolución 2/2004 sobre lo que debe de entenderse por “actividad económica principal” se han visto reforzadas con la aprobación del RGR, pues en el artículo 126. 1 RGR, contrariándose nuevamente el espíritu de las SSTS de 18 de Enero de 1995 y de 24 de Noviembre de 1998, se consideran incluidas en la misma “*las obras o servicios que, por su naturaleza, de no haber sido contratadas o subcontratadas, deberían*

haber sido realizadas por la propia persona o entidad que contrata o subcontrata por resultar indispensables para su finalidad productiva”, mostrándose así la preferencia por el criterio de indispensabilidad y, consecuentemente, por la consideración de las actividades complementarias como susceptibles de generar responsabilidad tributaria.

3. ÁMBITO SUBJETIVO DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA EN LA CONTRATACIÓN Y SUBCONTRATACIÓN

La redacción del artículo 43.1 letra f) LGT no plantea duda sobre el ámbito subjetivo del supuesto de responsabilidad introducido por este precepto, pues al disponerse que serán responsables subsidiarios de ciertas deudas tributarias “*Las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal*”, se está señalando que todos los eslabones de una cadena productiva pueden incurrir en responsabilidad en tanto que externalicen su actividad a través de los negocios jurídicos mencionados. Sin embargo, la claridad de la norma en este aspecto conoce de una indefinición en cuanto a los sujetos de los que responde el comitente en los supuestos de contratación y posterior subcontratación por el contratista de la actividad concertada; en efecto, ciñéndose a un esquema productivo con un comitente, un contratista y un subcontratista, no se aclara expresamente en el artículo 43. 1 letra f) LGT si las obligaciones tributarias de las que responde el comitente son las de contratista, las del subcontratista o las de ambos.

Huérfana de respuesta esta cuestión en la Resolución 2/2004, ha sido la doctrina la que ha tratado de poner solución a dicha indefinición determinando que la responsabilidad del artículo 43. 1 letra f) LGT se deriva hacia un eslabón productivo superior sólo desde el inferior con el que se contrató o subcontrató la ejecución de obra o prestación de servicio correspondiente a la actividad económica principal del primero, y no desde todos los eslabones descendientes de la cadena productiva en tanto que no se trata de un supuesto de responsabilidad en cadena, siendo el principal argumento para defender tal posición la funcionalidad del certificado de *idoneidad tributaria*, el cual es exigible y exonerante de responsabilidad por y para el pagador del empresario que lo solicita de la Administración Tributaria¹⁶.

En definitiva, atendiendo a los argumentos expuestos debe entenderse que la responsabilidad



tributaria en la contratación y la subcontratación puede derivarse hacia los mismos desde todos los eslabones de una cadena productiva, si bien, se materializará sólo entre las partes que conciertan dichos negocios jurídicos de externalización de la actividad económica principal cuando el contratista deje de atender ciertas obligaciones tributarias vinculadas a los pagos devengados por las contrataciones.

4. ÁMBITO OBJETIVO DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA EN LA CONTRATACIÓN Y SUBCONTRATACIÓN

El artículo 43. 1 letra f) LGT determina que los empresarios que contraten o subcontraten determinadas actuaciones productivas pertenecientes a su actividad económica principal podrían ser responsables de *“las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios”*.

4.1. RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA EN LA CONTRATACIÓN Y SUBCONTRATACIÓN EN CONCEPTO IVA

A diferencia del precepto actual, el artículo 43. 1 letra f) LGT del Proyecto de LGT establecía que los empresarios que contratasen o subcontratasen ciertas actuaciones productivas en el ámbito de su propia actividad económica serían responsables de *“las obligaciones tributarias derivadas de las cantidades retenidas o repercutidas o que se hubieran debido retener o repercutir”*. Atendiendo a esta redacción se apuntó acerca del ámbito objetivo de este supuesto responsabilidad que *“el primer problema que se plantea es 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”*, ya que *“La obligación de ingreso se proyecta únicamente [...] sobre el llamado “IVA a ingresar”, es decir sobre la diferencia entre el IVA devengado (y repercutido) y el IVA soportado”*¹⁷, de manera que, al no existir una obligación tributaria de ingreso derivada de las cantidades repercutidas o que se hubieran debido de repercutir, podría abogarse por su inaplicabilidad al IVA. Sin embargo, la redacción definitiva dada al artículo 43. 1 letra f) LGT no permite que pueda estarse en la actualidad con su inaplicación al IVA por esta razón, pues, aunque de manera confusa, de una interpretación sistemática de la LGT se deduce que el ámbito objetivo de la responsabilidad tributaria ha de circunscribirse necesariamente a la obligación tributaria principal, al pago de la deuda tributaria que resulte de la misma ex artículos 41. 1 y 58. 1 LGT, y no a cualquier obligación tributaria relativa a tributos

como dispone el legislador, dándose así a entender que la responsabilidad del artículo 43. 1 letra f) LGT se circunscribe precisamente al pago de la deuda tributaria en concepto de IVA, el *“IVA a ingresar”*¹⁸. Pese a lo dicho, la actual redacción del artículo 43. 1 letra f) LGT no va a permitir resolver los inconvenientes que pueden plantearse en la aplicación de la responsabilidad tributaria en la contratación y la subcontratación en el ámbito del IVA¹⁹.

Así, partiendo de que la deuda tributaria de cuyo pago se responde es el *“IVA a ingresar”* del contratista o subcontratista, y en tanto que dicha magnitud se corresponde con la diferencia entre el IVA repercutido y el IVA soportado deducible, calcular esta cuota tributaria deviene en tarea fundamental para una correcta determinación de la responsabilidad, y sin embargo, esta tarea de conocer el *“IVA a ingresar”*, excepción hecha de los empresarios cuya actividad se circunscriba a la contrata o subcontrata concertada con un único comitente²⁰, no va a resultar sencilla en relación con otros empresarios que desarrollen su actividad mediante contrataciones y subcontrataciones con diversos comitentes²¹; en tales supuestos parece que la única posibilidad que le quedaría a la Administración Tributaria para derivar la responsabilidad del artículo 43. 1 letra f) LGT con cierta racionalidad sería de calcular la misma para cada comitente mediante el prorrateo de las deudas tributarias pendientes del empresario según los ingresos que le reportaran al mismo las contrataciones o subcontratas mantenidas con los comitentes declarados responsables²².

4.2. RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA EN LA CONTRATACIÓN Y LA SUBCONTRATACIÓN EN CONCEPTO DE RETENCIONES A TRABAJADORES Y PROFESIONALES

En cuanto al ámbito objetivo de la responsabilidad tributaria del artículo 43. 1 letra f) LGT en concepto de retenciones a trabajadores y profesionales, debe advertirse que su delimitación conoce del mismo inconveniente antes referido en relación con el IVA, *i. e.* que no puede calcularse exactamente la responsabilidad de los comitentes en tanto que la deuda tributaria a derivar a cada uno de ellos no puede determinarse ante la imposibilidad de imputar correctamente dicha deuda a las distintas actividades que el contratista o subcontratista desarrolla para los mismos, excepción, naturalmente, de aquellos contratistas o subcontratistas cuya actividad se limite a la contrata o subcontrata concertada con un único comitente, ya que este supuesto, al estar todos los traba-



jadores y profesionales contratados afectos a la misma obra y servicio, la deuda tributaria en concepto de retenciones será imputable en su totalidad a la actividad desarrollada para el comitente al que se declara responsable.

Más allá de su cuantificación, la responsabilidad tributaria del artículo 43. 1 letra f) LGT en concepto de retenciones conoce de otros problemas como la posible situación de indefensión que provocaría la falta efectiva de acción de regreso de los comitentes para resarcirse del pago de la deuda tributaria de los contratistas o subcontratistas a la que hacen frente²⁵, o como los supuestos de doble ingreso de una misma deuda tributaria cuando los trabajadores y profesionales no apliquen las retenciones a las que hace frente el comitente como responsable; problemas derivados del complejo de relaciones jurídicas existentes entre la Hacienda Pública, retenedor y retenido que el legislador no ha sabido conjugar adecuadamente en el supuesto de responsabilidad tributaria en la contratación y la subcontratación.

5. LÍMITES DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA EN LA CONTRATACIÓN Y SUBCONTRATACIÓN

El artículo 43. 1 letra f) párrafo 1º *in fine* LGT limita cualitativamente el alcance de la responsabilidad al determinar que el comitente que contrate o subcontrate ciertas actuaciones productivas correspondientes a su actividad económica principal responderá de ciertas obligaciones tributarias sólo *“en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación”*.

Atendiendo a lo dicho con anterioridad, es evidente que este límite a la responsabilidad que introduce el legislador sólo va a poder aplicarse correctamente a aquellos supuestos ya referidos en los que el contratista o subcontratista desarrolla su actividad atendiendo la contrata o subcontrata concertada con un único comitente, pues en aquellos otros en los que sean varias las contrataciones con varios comitentes, el límite a la responsabilidad será tan aplicable como concreto sea la propia responsabilidad a derivar; i. e. a la hora de determinar la responsabilidad a derivar ya se advertía del inconveniente que existía cuando eran varias las contrataciones y varios comitentes, pues resultaba difícil entonces imputar a la actividad desarrollada para cada uno de ellos la deuda tributaria que el contratista o subcontratista dejaba de satisfacer, dificultad que necesariamente afecta a este límite de responsabilidad tributaria en la medida que la ratio

que lo rige es la misma que con insuficiencia trata de delimitar el ámbito objetivo de la responsabilidad, la imputación a la obra o servicio contratado o subcontratado de la deuda tributaria a derivar; por ello, en supuestos tan comunes como la compra conjunta de materiales o como la afectación de la actividad de los trabajadores o profesionales a las distintas ejecuciones de obra o prestaciones de servicio que mantiene el contratista o subcontratista, la imputación de la responsabilidad a los comitentes y la correlativa limitación es considerablemente compleja por lo simple y desacertado del criterio que el legislador ha seguido para solventar dichas cuestiones.

Igualmente, haciendo referencia al certificado de idoneidad tributaria, en el párrafo 3º del artículo 43. 1 letra f) LGT se acota cuantitativamente el alcance de la responsabilidad al disponerse que ésta *“quedará limitada al importe de los pagos que se realicen sin haber aportado el contratista o subcontratista al pagador el certificado de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias, o habiendo transcurrido el período de doce meses desde el anterior certificado sin haber sido renovado”*²⁴.

Del análisis del texto transcrito se infiere, más allá de la evidente limitación de la responsabilidad a los importes satisfechos al contratista o subcontratista y en orden a eludir la derivación de la misma a los comitentes, la necesidad de coordinar los pagos que los mismos realizan a la aportación de certificaciones de *idoneidad tributaria* por parte de los contratista o subcontratista, implantándose así en la gestión del empresario un sistema de seguimiento y control de la aportación y vigencia de las referidas certificaciones²⁵ que determinaría al comitente a no pagar factura alguna ni antes de la aportación de las mismas ni después del vencimiento del periodo de exención de responsabilidad si no ha sido debidamente renovada la certificación²⁶.

6. EXENCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA EN LA CONTRATACIÓN Y SUBCONTRATACIÓN

En el artículo 43. 1 letra f), junto al supuesto de responsabilidad tributaria en la contratación y la subcontratación, se introduce una vía de exención de la misma que se materializa en la aportación al pagador por el contratista o subcontratista del certificado de *idoneidad tributaria* citado. Así, por la trascendencia de los efectos jurídicos derivados de dicho certificado, parece necesario antes de finalizar analizar aquellas cuestiones más problemáticas relacionadas con el mismo, pues no faltan



quienes consideran que *“tanto o más importante que la inclusión en el proyecto de Ley General Tributaria de un régimen de responsabilidad subsidiaria es la previsión de un sistema de exoneración de la misma”*²⁷.

6.1 EL CERTIFICADO DE IDONEIDAD TRIBUTARIA: CUESTIONES MATERIALES

Dicho lo anterior, la exención de responsabilidad a través del certificado de idoneidad tributaria se regula en el párrafo 2º del artículo 43. 1 letra f) LGT, precepto que dispone al respecto 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 emitido a estos efectos por la Administración tributaria durante los 12 meses anteriores al pago de cada factura correspondiente a la contratación o subcontratación”*.

De la disposición transcrita se deduce que el elemento determinante de la exención de responsabilidad es el certificado emitido por la Administración Tributaria, certificado cuya expedición se condiciona a la comprobación de que el contratista o subcontratista solicitante se encuentre al corriente de sus obligaciones, generándose así inconvenientes en la aplicación de la exención en tanto que el artículo 43. 1 letra f) LGT no especifica que se debe entenderse por *“encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias”*²⁸.

En este sentido, el primer problema que se plantea es si la comprobación a realizar por la Administración Tributaria en orden a emitir el certificado ha de circunscribirse a las deudas impositivas en concepto de IVA y de retenciones a trabajadores y profesionales, o si por el contrario puede extenderse a cualquier otro concepto tributario. Huérfano de solución en la Resolución 2/2004, los primeros pronunciamientos doctrinales sobre dicha cuestión parecían partidarios de limitar la actividad comprobatoria de la Administración²⁹, pero en la actualidad, la letra y finalidad última del artículo 43. 1 letra f) LGT, desincentivar la contratación y subcontratación con empresarios morosos con el Fisco, así como el artículo 126. 2 RGR obligan a pensar lo contrario en tanto que en el párrafo 2º del artículo 43. 1 letra f) LGT en ningún modo se limita la actividad comprobatoria a realizar a ciertas obligaciones tributarias³⁰.

Enlazando con lo dicho, en relación también con qué debe de entenderse por *“encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias”*, la doctrina ha cuestionado

la potestad de la Administración Tributaria para emitir un certificado negativo por encontrarse pendiente de resolución un procedimiento en el que se dirima la procedencia, la cuantía o la forma de pago de una deuda tributaria del contratista o subcontratista. Carente igualmente de solución en la Resolución 2/2004, los distintos autores que se han pronunciado al respecto se han mostrado en contra de que la Administración Tributaria pueda emitir un certificado negativo en algunos de los supuestos planteados³¹, siendo ésta la solución igualmente alcanzada en la letra f) del artículo 126. 2 RGR, precepto que fija como circunstancia determinante de estar al corriente de las obligaciones tributarias *“No mantener con el Estado deudas o sanciones tributarias en periodo ejecutivo, salvo que se trate de deudas o sanciones tributarias que se encuentren aplazadas, fraccionadas o cuya ejecución estuviese suspendida”*.

Para finalizar con los inconvenientes surgidos en relación con lo que debe de entenderse por *“encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias”*, debe destacarse la problemática que surge en torno a cuando concurre tal situación en los empresarios noveles, *i. e.* aquellos empresarios que, carentes de antecedentes tributarios, han comenzado su actividad con posterioridad al periodo de declaración de cualquier obligación tributaria periódica. En este caso, la solución sí viene de la mano de Resolución 2/2004 que en su apartado IV dispone al respecto que *“En relación con las personas o entidades que inicien una actividad económica, respecto de las cuales no existe una posibilidad efectiva de comprobación por parte de la Administración Tributaria de su estado de cumplimiento en lo que se refiere a la obligación principal definida en la Ley General Tributaria, la emisión del certificado específico se fundamentará en la comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales inherentes a su creación y constitución”*; conclusión que podría alcanzarse igualmente atendiendo a la letra a) del artículo 126. 2 RGR³².

6.2 EL CERTIFICADO DE IDONEIDAD TRIBUTARIA: CUESTIONES PROCEDIMENTALES

Una vez resueltos algunos problemas de carácter materiales en torno al certificado de idoneidad tributaria, antes de finalizar es necesario aclarar ciertas dudas que pueden presentarse en el procedimiento para su obtención, pues en relación con el mismo sólo se dispone en el párrafo 4º del artículo 43. 1 letra f) LGT que *“La Administración tributaria emitirá el certificado a que se refiere este párrafo f), o lo denegará, en el plazo de tres días desde su solicitud por el contratista o subcontratista, debiendo facilitar las copias del certificado que le sean solicitadas”*.



En primer lugar, a la cuestión de quiénes pueden solicitar el certificado de idoneidad tributaria, a falta de solución expresa en la Resolución 2/2004 y en el RGR, responde la página web de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria advirtiendo al comitente que *“el certificado (positivo) exime de responsabilidad al pagador, aunque no sea él quien debe solicitarlo, sino que lo deberá pedir la persona o entidad con la que contrate o subcontrate obras o servicios”*³³. Igualmente, es la página web de la Agencia Tributaria la que determina quiénes son los destinatarios del certificado al señalar que el contratista o subcontratista *“deberá entregarlo al pagador, una vez lo reciba de la Agencia Tributaria”*.

En este sentido podría plantearse si al contratista o subcontratista le basta con un único certificado o si por el contrario precisa aportar un certificado *específico* a cada pagador. Sobre este extremo, atendiendo al párrafo 1º del artículo 126. 3 RGR³⁴ y a la citada página web³⁵, debe apuntarse que es necesario aportar un certificado a cada pagador, razón por la que el contratista o subcontratista presentará la solicitud en el modelo 01C identificando los distintos pagadores a los que va dirigido el certificado de *idoneidad tributaria*, siendo necesarios por ende tantos certificados como pagadores aparezcan en la solicitud³⁶. Así, mientras que el número de certificado a expedir por la Administración Tributaria se antoja como una cuestión menor, la identificación de los pagadores destinatarios es sin embargo trascendental pues, atendiendo al modelo 01C, al párrafo 1º del artículo 126. 3 RGR y a lo dispuesto en el apartado III *in fine* de la Resolución 2/2004³⁷, sólo los pagadores que aparezcan reflejados en la solicitud quedarán al amparo de la exención de responsabilidad tributaria.

Por otra parte, en relación con la expedición del certificado, el artículo 43. 1 letra f) LGT deja sin resolver la cuestión de que sucede cuando la Administración Tributaria ni emite ni deniega el certificado transcurrido el plazo de tres días legalmente establecido, cuestión sobre la que la doctrina se pronunció denunciando la falta de un régimen de actos presuntos derivados de esta inactividad administrativa. Esta laguna legal fue pronto resuelta sin embargo por la Resolución 2/2004 y por el párrafo 3º del artículo 126. 4 RGR³⁸ sentado el carácter positivo del silencio administrativo.

Finalmente, en el último párrafo del artículo 43. 1 letra f) LGT se dispone que *“La solicitud del certificado podrá realizarse por el contratista o subcontratista con ocasión de la presentación de la 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”. A esta habilitación responde el párrafo 1º del artículo 126. 4 RGR, cuyo mandato aporta como específico que el plazo para resolver será *“de un mes cuando se solicite con ocasión de la presentación telemática de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades”*, mas *“Cuando dichas declaraciones se presenten por otros medios, el plazo será de seis meses”*.

7. CONCLUSIONES

En primer lugar, si se admite que el fundamento y finalidad del mandato del artículo 43. 1 letra f) LGT es la lucha contra el fraude fiscal existente en ciertos sectores productivos, el legislador, según la doctrina, ha herrado en tanto que podría haber adoptado otras medidas más efectivas y menos intervencionistas que el establecimiento de un supuesto de responsabilidad tributaria con tan amplia causa de exoneración; sin embargo, si como se sostiene aquí la finalidad es en realidad desincentivar la concertación con empresarios que incumplen con la Hacienda Pública, no parece desacertada la decisión del legislador, pues parece evidente que ningún empresario arriesgará a contratar o subcontratar con otro que no acredite estar al corriente de sus obligaciones con el Fisco aportándole el certificado de *idoneidad tributaria*.

Por otra parte, el abusivo recurso a conceptos jurídicos indeterminados es también la mayor objeción que se plantea en cuanto al presupuesto de hecho de este supuesto de responsabilidad tributaria, objeción que se hace especialmente grave en cuanto a la preocupante extensión que se ha dado a la expresión *“actividad económica principal”* en la Resolución 2/2004, en el RGR y en ciertas resoluciones de la DGT contrariando el sentido de las SSTs de 18 de Enero de 1995 y de 24 de Noviembre de 1998 referidas.

En referencia al ámbito objetivo de la responsabilidad tributaria es necesario señalar que será este aspecto el que más conflictividad cree ya sea por la comentada problemática en torno a la correcta imputación de las deudas tributarias a derivar, o ya sea por las variadas posiciones jurídicas en las que se encontrarán Administración y obligados tributarios en los distintos supuestos de derivación de deudas por retenciones.



Dicho todo lo anterior, coincidiéndose con aquellos que auguraron una inaplicación de *facto* del supuesto de responsabilidad tributaria en la contratación y la subcontratación atendiendo a la regulación del certificado de *idoneidad tributaria*, quiere ponerse de manifiesto que el artículo 43. 1 letra f) LGT ni siquiera podrá cumplir con la finalidad de inhibir la concertación con empresarios incumplidores con la Hacienda Pública ya que no será difícil burlar el mandato de dicho precepto por la formalidad de la actividad comprobatoria a realizar por la Administración de cara a determinar si un empresario se encuentra al corriente de sus obligaciones tributarias, y así, una vez en posesión del certificado nada impide a los comitentes contratar o subcontratar con esos empresarios incumplidores, quienes podrían seguir incluso generando deudas tributarias que finalmente podrían quedar vivas sin responsable ni sucesor que las satisfaga si se procede en su momento al cese o a la disolución y liquidación de la actividad empresarial³⁹; por ésta y otras cuestiones problemáticas traídas a colación quiere finalizarse señalando que el supuesto de responsabilidad tributaria en la contratación y la subcontratación consagrado en la LGT constituye como una medida legislativa tan plausible como poco meditada⁴⁰, el tiempo lo dirá.

NOTAS

¹ Aunque será objeto de un minucioso análisis este certificado específico acreditativo de que los contratistas y subcontratistas se encuentran al corriente de sus obligaciones tributarias, en adelante se hará referencia a él como certificado de idoneidad tributaria, acertadísima denominación que se toma de ROZAS VALDÉS (2003, página 34).

² Sobre la finalidad del artículo 43. 1 letra f) LGT, haciendo referencia a la importante exención de responsabilidad que supone la aportación del certificado de idoneidad tributaria, BLÁZQUEZ LIDOY señala que “En efecto, al eximir de responsabilidad durante un año si se ha hecho uso de la certificación, el verdadero fundamento de la norma parece que sea evitar que las empresas contraten con empresarios incumplidores: es decir, sanear el mercado de la subcontratación” (2004, página 47). En idéntico sentido mantienen que la finalidad del artículo 43. 1 letra f) LGT es desincentivar la contratación de empresarios morosos con el Fisco otros autores como DELGADO PACHECO (2004, página 30), MARTÍN JIMÉNEZ (2004, página 800) y SIMÓN ACOSTA (2004, página 2).

³ En este sentido, haciendo referencia al plazo del que dispone la Administración para emitir el certificado citado, sobre la verdadera finalidad del artículo 43. 1 letra f) LGT BLÁZQUEZ LIDOY pone de manifiesto que “*el hecho de reducir a tres días la emisión del certificado supone que la tarea que puedan hacerse en el departamento de gestión se limiten a una mera comprobación formal de que se han presentado y se han ingresado las deudas liquidadas. De esta manera, lo que realmente se quiere atajar, como*

hemos señalado, es que se contrate con entidades morosas, que no pueden pagar, evitando así un posible fraude en vía de recaudación” (2004, página 52). En términos similares, sobre las circunstancias reglamentariamente establecidas para entender que el contratista o subcontratista se encuentra al corriente de sus obligaciones tributarias, véanse autores como MARTÍN JIMÉNEZ (2004, página 814), PICH ROSELL y OBESO RIESS (2003, página 177), RODRÍGUEZ-BEREÍJO LEÓN (2005, páginas 48 y 139) y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ y MARTÍN FERNÁNDEZ (2005, página 65).

⁴ Así, sobre la justificación del establecimiento del supuesto de responsabilidad tributaria en la contratación y la subcontratación dispone DELGADO PACHECO que “*Esa justificación existe cuando alguien coopera en una infracción tributaria o se halla en una posición específica que le permite, o le exige, controlar un aspecto de la actividad del obligado principal. En cambio, la mera posibilidad de obtener un certificado que exonere de esa responsabilidad no puede justificar ésta y parece convertir ese certificado en una especie de licencia fiscal para poder operar en el mercado*” (2004, página 30), señalando SIMÓN ACOSTA sobre el artículo 43. 1 letra f) LGT que “*una vez más hay que denunciar el sacrificio de principios fundamentales del Derecho Tributario en aras de una persecución ciega que lesiona derechos e intereses de ciudadanos*” ya que “*la indeterminación de su presupuesto de hecho atenta contra el principio constitucional de reserva de ley*” (2004, página 1). En términos similares y en contra del mandato del artículo 43. 1 letra f) LGT se muestran también MARTÍN JIMÉNEZ (2004, páginas 808 y 809) y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ y MARTÍN FERNÁNDEZ (2005, página 66).

⁵ Así, como medidas alternativas al establecimiento del supuesto de responsabilidad tributaria en la contratación y subcontratación, se ha apuntado el establecimiento de una retención a un tipo elevado sobre el precio a pagar por el comitente al contratista o subcontratista o la regulación, con autorización de la Comisión Europea, de un supuesto específico de inversión del sujeto pasivo a efectos del IVA (MARTÍN JIMÉNEZ 2004, página 800); el incremento o especificación aún más algunos deberes de información y comunicación periódica de datos a la Administración Tributaria o la intensificación de la función investigadora y la actividad inspectora de la Administración Tributaria (RODRÍGUEZ-BEREÍJO LEÓN 2005, páginas 46 y 47) y condicionar la aplicación del precepto al ánimo subjetivo de los intervinientes en la contratación, i. e. que se exija que la contratación o subcontratación se efectúe con la finalidad de eludir el pago del impuesto, sin que sea posible, en tal caso, evitar la responsabilidad mediante certificación alguna (RODRÍGUEZ MÁRQUEZ y MARTÍN FERNÁNDEZ 2005 páginas 66 y 67).

⁶ En este sentido y en referencia a las consecuencias jurídicas que conlleva la vinculación de los ciudadanos al deber de contribuir, el Fundamento Jurídico Tercero de la STC de 2 de Abril de 1990 (RTC 1990/76) afirma que “Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9.º 1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración Tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales”.

⁷ BLÁZQUEZ LIDOY (2004, página 49).

En este sentido, tras advertir que los conceptos de contratistas



y subcontratistas no son definidos por la normativa laboral y tributaria, afirma MARTÍN JIMÉNEZ que “En consecuencia, podría estar comprendido en el art. 43.1.f) LGT cualquier contrato que descentralice funciones típicas de la empresa” (2004, página 803).

⁸ Sobre los elementos y características que informan al contrato de arrendamiento de obra véase lo dispuesto al respecto en el Fundamento de Derecho Primero de la STS de 30 de Enero de 1997 (RJ 1997/845) y en el Fundamento de Derecho Primero de la STS de 22 de Octubre de 1997 (RJ 1997/7410). En el ámbito tributario, por la ausencia de una disposición que conceptúe el contrato de arrendamiento de obra para este sector del ordenamiento jurídico, va a seguirse la doctrina sentada al respecto por el Tribunal Supremo tal y como se advierte en el Fundamento de Derecho Segundo de la Resolución de 10 de Octubre de 1996 (NORMACEF NFJ005293) del Tribunal Económico-Administrativo Central al señalarse que:

“Los Acuerdos de este Tribunal Central de 27 de enero y 15 de julio de 1986, 25 de mayo de 1987, 21 de marzo de 1991, 3 de febrero y 16 de diciembre de 1993, todos ellos citados en el de 21 de julio de 1994, han perfilado el concepto de ejecución de obra por la existencia de un encargo previo, al que ha de ajustarse el suministrador, y que constituye el elemento identificador básico de las ejecuciones de obra. En el mismo sentido el Tribunal Supremo, en Sentencia de 25 de marzo de 1995, ha caracterizado la ejecución de obra por la realización de éstas como consecuencia de encargos o condiciones especiales que el adquirente de lo ejecutado propone y el ejecutor de la obra acepta realizar, a cambio de un precio, de forma que el objeto de la ejecución de obras es el resultado de una actividad realizada después del otorgamiento del contrato.”

⁹ Sobre los elementos y características que informan al contrato de arrendamiento de servicio véase lo dispuesto al respecto en el Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 28 de Enero de 1998 (RJ 1998/357).

A diferencia de lo apuntado anteriormente, podría considerarse que si existen disposiciones que definen el concepto de prestación de servicio para el ámbito tributario, concretamente los artículos 11. UNO y 11. DOS. 6º Ley 37/1992, de 28 de Diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido -en adelante LIVA-, preceptos que podrían reputarse plenamente aplicables al supuesto de responsabilidad consagrado en el artículo 43. 1 letra f) LGT por la estrecha relación entre esta norma y dicha figura impositiva; sin embargo, al ser ambas disposiciones cláusulas de cierre para someter a gravamen todas aquellas operaciones que sujetas al impuesto no tengan la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes, no parece aconsejable adoptarlas como criterio interpretativo a la hora de determinar si se ha contratado o subcontratado una prestación de servicio en tanto que no definen que debe entenderse por tal concepto, en consecuencia, al igual que con la ejecución de obra, en el ámbito tributario deberá seguirse lo dispuesto por el Tribunal Supremo acerca del concepto de prestación de servicio.

¹⁰ En este punto, se ha planteado innecesariamente cierta problemática en torno a la posible consideración de los contratos de compraventa de mercadería y de suministros como ejecuciones de obra y prestaciones de servicio -véase en este sentido MARTÍN JIMÉNEZ (2004, página 804) y RODRÍGUEZ-BEREÍJO LEÓN (2005, página 81)-.

Al respecto, en respuesta a consultas tributarias sobre la posible aplicación del artículo 43. 1 letra f) LGT a los contratos de adquisición de mercadería a proveedores, de reventa al por mayor y de suministro, la Dirección General de los Tributos -en adelante DGT- ha sentado en sus Resoluciones de 15 de

Abril de 2005 (JUR 2005/120589), de 4 de Marzo de 2005 (JUR 2005/94722), de 20 de Enero de 2005 (JUR 2005/75829) y de 21 y 22 de Diciembre de 2004 (JUR 2005/43502 y 2005/43527) que dichos contratos no son susceptibles de generar responsabilidad en tanto que la compraventa y el suministro son negocios jurídicos cuyo cumplimiento no determina una ejecución de obra o prestación de servicios. En definitiva, por la claridad y rotundidad de la jurisprudencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo en la definición de ejecución de obra y prestación de servicio y por la constante doctrina de la DGT al respecto, debe descartarse que los contratos de compraventa y de suministro puedan subsumirse en estos conceptos -en este sentido RODRÍGUEZ MÁRQUEZ y MARTÍN FERNÁNDEZ (2005, página 51)-, vedándose así la aplicación del supuesto de responsabilidad tributaria en la contratación y la subcontratación a los mismos en tanto que no hay externalización de la actividad económica principal del empresario que los concierne.

¹¹ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ y MARTÍN FERNÁNDEZ entienden que “Esta diferente redacción sólo puede suponer, a nuestro juicio, un deseo del legislador tributario de formular un concepto más restringido que el previsto en la normativa laboral. Y dicha restricción sólo puede venir por una vía, como es la de excluir aquellas actividades que sean complementarias” (2005, página 58), acertado criterio que sin embargo no va tener acogida en la doctrina administrativa -en idéntico sentido RODRÍGUEZ-BEREÍJO LEÓN (2005, página 83)-.

¹² RDGT 2/2004, de 16 de julio, relativa a la responsabilidad de los contratistas o subcontratistas regulada en el artículo 43 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

¹³ En el Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 15 de Enero de 1995 (RJ 1995/514), el Tribunal Supremo, haciendo mención a como la doctrina mayoritaria aboga por el criterio de indispensabilidad como determinante de la inclusión de una actividad contratada o subcontratada en el ámbito de la “propia actividad” empresarial, corrige dicha posición doctrinal decantándose por el criterio de la inherencia, para finalmente reconocer que “la solución a la problemática apuntada, sólo puede venir dada por el examen cuidadoso y específico de cada supuesto concreto” -en idéntico sentido, y haciendo referencia al objeto social de la empresa como criterio definidor de la actividad económica principal, la Resolución 2/2004 señala una consolidada doctrina de la Dirección General de los Registros y del Notariado de acuerdo a la cual para apreciar si existe o no extralimitación del objeto social, y por tanto exclusión o inclusión en la responsabilidad tributaria del artículo 43. 1 letra f) LGT, es necesario analizar cada caso concreto, posición que comparte VILARROIG MOYA, quien determina al respecto que “el concepto de actividad económica principal es un concepto jurídico indeterminado que debe analizarse ad cassum” (2004, página 38)-.

¹⁴ En el Fundamento de Derecho Segundo de la STS de 24 de Noviembre de 1998 (RJ 1998/10034), el Tribunal Supremo ahonda en las interpretaciones antes citadas en torno a los criterios de indispensabilidad y de inherencia, y finalmente complementa en su conclusión la resolución judicial anterior al afirmar que “ha de acogerse la interpretación que entiende que propia actividad de la empresa es la que engloba las obras y servicios nucleares de la comitente, entendiéndose, de acuerdo con la sentencia referida que «nos encontraríamos ante una contrata de este tipo cuando de no haberse concertado ésta, las obras y servicios debieran realizarse por el propio empresario comitente so pena de perjudicar sensiblemente su actividad empresarial»”.



¹⁵ En efecto, al margen de que en la conclusión alcanzada por la DGT exista una injustificada asimilación conceptual de las expresiones “actividad económica principal” y “propia actividad” empresarial, la Resolución 2/2004 la DGT afirma que “Al amparo de los antecedentes normativos citados y en consideración a lo sentado por la jurisprudencia expuesta, es ineludible concluir que el concepto «actividad económica principal» a que se refiere el artículo 43, apartado 1, letra f), de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ha de ser analizado de manera singular en cada supuesto en el que eventualmente sea de aplicación el citado precepto, debiendo utilizarse en su definición los conceptos de actividad propia e indispensable, sin que pueda excluirse a priori, con carácter general, que dentro de dicho concepto de «actividad económica principal» se incorporen las de carácter complementario a las que integran el ciclo productivo”, mostrando así su preferencia por el criterio de indispensabilidad y por la inclusión de las actividades complementarias en el ámbito de la actividad económica principal a los efectos de la responsabilidad tributaria del artículo 43.1 letra f) LGT, y contradiciendo, sin “consideración a lo sentado por la jurisprudencia expuesta” pese a tal referencia en la Resolución 2/2004, las conclusiones de las SSTs de 18 de Enero de 1995 y de 24 de Noviembre de 1998; en otras palabras, siguiendo a MARTÍN JIMÉNEZ puede concluirse que “aunque formalmente está anclada en la STS de 24 de noviembre de 1998, la Resolución 2/2004 DGT sigue un criterio distinto a ésta y concluye que no sólo están incluidas en el ámbito de aplicación del art. 43.1.f) LGT las actividades que integren el núcleo esencial de la actividad empresarial (actividades inherentes), sino cualquier actividad que resulte necesaria para la organización del trabajo (actividades indispensables, principales o complementarias) y aun cualquier actividad que favorezca el mismo (repárese en que la DGT emplea la misma terminología que usa la STS de 24 de noviembre de 1998, con la diferencia de que la opción que considera correcta la DGT es la desechada por el TS)” (2004, página 806) -en idéntico sentido RODRÍGUEZ-BEREÍJO LEÓN (2005, páginas 87 y 88) y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ y MARTÍN FERNÁNDEZ (2005, páginas 58 y 59)-.

¹⁶ En el análisis del artículo 43. 1 letra f) del Anteproyecto de LGT que realizó FALCÓN y TELLA, en referencia a la responsabilidad tributaria que pudiera derivarse en concepto de IVA en un esquema productivo similar, se preguntaba el autor sobre “¿cuál sería la responsabilidad de A -comitente-conforme a la norma que comentamos?, ¿respondería del impuesto devengado por B -contratista-, del devengado por C -subcontratista-, o de ambos?”, advirtiendo que “el literal del art. 43.1 f) del Anteproyecto [...] resulta sumamente insatisfactorio, pues no deja totalmente claro si se hace referencia a las cantidades que B satisface a terceros, o las cantidades que A satisface a B, o a ambas”. Sin embargo, el propio FALCÓN y TELLA resuelve dicha cuestión más adelante, pues, en referencia a la exoneración de responsabilidad a través de la certificación de idoneidad tributaria, afirma que la funcionalidad de dicho mecanismo “lleva claramente a pensar que de los que se trata es de establecer la responsabilidad del pagador respecto a la persona que cobra de él, es decir que haya contratado directamente con él; y no respecto al IVA devengado por terceros” (2003 a, páginas 6 y 8).

Siguiendo la conclusión de FALCÓN y TELLA se han manifestado autores como BLÁZQUEZ LIDOY (2004, página 51), MARTÍN JIMÉNEZ (2004, página 809), PICH ROSELL y OBESO RIESS (2003, página 180), RODRÍGUEZ-BEREÍJO LEÓN (2005, páginas 92 y 93), RODRÍGUEZ MÁRQUEZ y MARTÍN FERNÁNDEZ (2005, página 63) y

VILARROIG MOYA (2004, página 38).

¹⁷ FALCÓN y TELLA (2003 a, página 6).

¹⁸ Sobre la confusa redacción del artículo 43. 1 letra f) LGT afirma ROZAS VALDÉS que “La indefinición no es baladí y arranca de la incapacidad del propio legislador para delimitar, en particular en relación con el IVA, el objeto de la responsabilidad susceptible de derivarse hacia un tercero” (2003, página 34), señalando en este sentido FALCÓN y TELLA que “debe advertirse que la responsabilidad no se refiere -pese a la deficiente redacción del precepto- a la repercusión en sí misma considerada, sino a la correspondiente obligación de ingreso a la Hacienda Pública” (2003 a, página 5) -la conclusión alcanzada por FALCÓN y TELLA es compartida por autores como CAYÓN GALIARDO (2005, página 15), MARTÍN JIMÉNEZ (2004, páginas 809 y 810) o SORIA SAINZ (2004, página 34)-; sin embargo, frente a esta opinión y a la posición aquí mantenida al respecto, no faltan autores que postulan en contrario CALVO ORTEGA (2004, página 190).

¹⁹ En este sentido, determinar que el ámbito de la responsabilidad tributaria del artículo 43. 1 letra f) LGT es la deuda correspondiente al IVA repercutido por el contratista o subcontratista daría lugar en la práctica a otros inconvenientes ya denunciados por FALCÓN y TELLA; concretamente, apunta este autor situaciones en las que podría generarse un enriquecimiento injusto de la Hacienda Pública de admitirse el ámbito de la responsabilidad antes referido, situaciones en las que el contratista o subcontratista, aun generando IVA, resulta finalmente acreedor de la Administración Tributaria al ser mayor IVA soportado deducible que el repercutido no ingresado que se deriva al responsable en su integridad, de manera que éste último haría frente al pago de una cantidad mayor que la deuda tributaria en concepto de IVA del contratista o subcontratista al no poder aplicarse las deducciones a las que tienen derecho los mismos por circunscribirse, erróneamente, al IVA devengado el ámbito de la responsabilidad tributaria.

Igualmente, FALCÓN y TELLA destaca otro inconveniente del artículo 43. 1 letra f) LGT en relación con el IVA, en concreto, y en tanto que se puede derivar en una situación en la que el comitente tenga que hacer frente, como responsable, al pago de una cuota tributaria que ya soportó por repercusión del contratista o subcontratista que no la ingresó, afirma FALCÓN y TELLA que dicho precepto es incompatible con la Sexta Directiva pues introduce un requisito no previsto en la norma comunitaria para la deducción que les corresponde a los empresarios en orden a asegurarles la neutralidad del impuesto -siguiendo a FALCÓN y TELLA véanse BLÁZQUEZ LIDOY (2004, página 52) y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ y MARTÍN FERNÁNDEZ (2005, páginas 61 y 62)-. Pues bien, atendiendo a lo dicho, no puede estarse de acuerdo con estos autores, pues en la situación descrita la LGT no está exigiendo un nuevo requisito para la deducción del IVA soportado por el comitente, sino que el legislador, en garantía de la deuda del contratista o subcontratista en concepto de IVA, habilita a otro obligado tributario, el comitente, para que haga frente junto al sujeto pasivo contribuyente, el contratista o subcontratista, al pago de la deuda de este último, deuda, que de derivársele al comitente, pasaría a ser autónoma de la suya propia por el mismo concepto tributario, no incidiendo jurídicamente ni en su obligación de soportar la repercusión ni en su derecho a la deducción, si bien, como señala FALCÓN y TELLA, dicha situación sí “equivaldría, de hecho, a negarle el derecho a la deducción, ya que el resultado práctico es el mismo” (2003 a, página 7) -afortunadamente, por lo insigne de la doctrina que ha defendido que la declaración de responsabilidad representa un requisito no previsto en la



norma comunitaria que puede vulnerar el ejercicio del derecho a la deducción, la posición contraria que aquí se mantiene se ha visto reforzada por MARTÍN JIMÉNEZ, quien sostiene al respecto que “Si la interpretación correcta fuera, sin embargo, que debe responder sólo por la cuantía resultante de restar el IVA soportado por el contratista del IVA devengado en la relación contratante/contratista, no parece que exista una restricción clara al derecho a la deducción que pueda vulnerar el art. 17 Sexta Directiva” (2004, página 811)-.

²⁰ En el supuesto de que el empresario desarrollase su actividad económica atendiendo sólo la contrata o subcontrata concertada con su único comitente, determinar la responsabilidad tributaria que podría derivarse a este último es relativamente sencillo, pues el IVA repercutido no sería sino aquel que el comitente abona con cada factura que le presenta al pago el contratista o subcontratista, mientras que el IVA soportado deducible, en la cuantía que fuera, habría que imputárselo en su totalidad a la actividad desarrollada para el comitente; de esta forma, la cuota tributaria de la que se respondería sería la diferencia entre dichos conceptos equivalente al “IVA a ingresar” según se ha visto.

²¹ En el supuesto de que el empresario realizase su actividad económica mediante contratas o subcontratas con varios comitentes, derivarles la responsabilidad tributaria del artículo 43. 1 letra f) LGT se complica, pues en este caso, aun pudiéndose determinar la cuota del empresario en concepto de IVA, calcular que parte de dicha deuda tributaria se corresponde con la actividad desarrollada para cada comitente no es posible sino recurriendo a meras estimaciones.

En efecto, aunque el IVA repercutido sería una cantidad conocida al corresponderse la misma con el impuesto satisfechos por los distintos comitentes en pago de las ejecuciones de obra o prestaciones de servicio facturadas por el contratista o subcontratista, no se puede sin embargo, de cara a determinar la deuda tributaria que se les deriva a los primeros, calcularse exactamente el IVA soportado deducible e imputable a cada actividad desarrollada, pues lo común es que en el ejercicio de su actividad el empresario adquiera bienes y servicios utilizados de forma indistinta en una u otra contrata o subcontrata -piénsese, tomando como ejemplo el sector de la construcción, en la compra de materiales, en los gastos por suministros, en los servicios prestados por profesionales como arquitectos o aparejadores, etc.-; de esta forma, el “IVA a ingresar”, entendido como deuda tributaria de la que responden cada comitente, no puede conocerse en tanto que uno de los factores que lo conforman es indeterminado, o al menos hasta que la práctica de los órganos administrativos desvele la forma en que ha de determinarse ese IVA soportado deducible e imputable a la actividad desarrollada para cada comitente -en este sentido se han manifestado BLÁZQUEZ LIDOY (2004, página 51), MARTÍN JIMÉNEZ (2004, página 811), PICH ROSELL y OBESO RIESS (2003, página 182) y RODRÍGUEZ-BEREÍJO LEÓN (2005, página 110).

²² En su medida, SORIA SAINZ se muestra partidario de este proceder para la determinación de la deuda tributaria a derivar; concretamente, tras señalar que las cuotas de IVA repercutidas y soportadas en cada obra por el contratista o subcontratista serán razonablemente fáciles de determinar si éste y los proveedores cumplen con lo establecido en el Reglamento de Facturación, parece afirmar este autor que las cuotas soportadas deducibles por bienes y servicios generales serán atribuibles a cada obra “en una determinada proporción, y la proporción más razonable, desde el punto de vista contable, sería según ingresos de las distintas obras” (2004, página 35).

²³ En este sentido se han manifestado autores como FALCÓN y TELLA (2003 b, página 6), RODRÍGUEZ MÁRQUEZ y MARTÍN FERNÁNDEZ (2005, página 60), SIMÓN ACOSTA (2004, página 1) y, por todos, VILARROIG MOYA afirma que “si bien es cierto que [...] el pagador tiene acción de regreso contra el contratista, debe recordarse que dicha acción se dirige contra una persona que ha sido declarada fallida y que la Administración, con todas sus potestades exorbitantes, no ha sido capaz de cobrarle” (2004, página 40).

²⁴ En su análisis del artículo 43. 1 letra f) del Anteproyecto de LGT, haciendo referencia al efecto solutorio de ciertos títulos valores, FALCÓN y TELLA ya señalaba que “En cuanto a los pagos a 90, 180 ó 210 días, en los que se expide un efecto que normalmente se presenta a descuento, entiendo que hay que interpretar la norma en el sentido de que el certificado ha de estar expedido durante el mes anterior a la emisión del efecto, con independencia del momento en que se descuenta y del momento en que se paga. Pero no estaría de más que se aclarase expresamente” (2003 b, página 7) -se pronuncia también en este sentido RODRÍGUEZ-BEREÍJO LEÓN (2005, páginas 138 y 139).

Pues bien, ante la inquietud de la doctrina es el párrafo 6º del artículo 126. 4 RGR el que resuelve la cuestión, y así, haciendo referencia al plazo de exoneración de la responsabilidad por la aportación del certificado de idoneidad tributaria, dispone que “Tendrá la consideración de pago la aceptación de efectos cambiarios durante el periodo a que hace referencia el párrafo anterior, aun cuando el vencimiento de aquellos se produzca con posterioridad a la finalización de dicho plazo”, dejándose claro así que las cantidades satisfechas por el comitente aceptando efectos cambiarios se consideran pagos desde el momento de su aceptación y con independencia tanto del vencimiento de los mismos como de si el contratista o subcontratista acude al descuento del título valor.

²⁵ En este sentido, lo dispuesto en el párrafo 2º del artículo 126. 3 RGR sobre la accesibilidad del pagador a la tramitación de la solicitud del certificado de idoneidad tributaria (“La Administración tributaria establecerá mecanismos mediante los cuales se posibilite el acceso, con las debidas garantías de confidencialidad y seguridad, por parte del solicitante y del pagador a la información sobre el estado de tramitación de la solicitud, a los efectos previstos en el apartado siguiente”) y la resultante autorización contenida en el modelo 01C corroboran lo dicho sobre la implantación de un sistema de seguimiento y control de la aportación y vigencia de los certificados, pues con dicha autorización se está permitiendo que la Administración Tributaria facilite a los pagadores la información sobre los certificados que éstos precisan para, de cara a salvar su responsabilidad, decidir si proceden o no a abonar las facturas que le sean presentadas por los contratistas o subcontratistas.

²⁶ En este sentido, haciendo referencia a la necesidad de coordinar los pagos que el comitente realiza a la aportación de las certificaciones por el contratista o subcontratista, se han expresado autores como FALCÓN y TELLA (2003 b, página 7), MARTÍN JIMÉNEZ (2004, página 808) PICH ROSELL y OBESO RIESS (2003, páginas 183 y 186) y RODRÍGUEZ-BEREÍJO LEÓN (2005, páginas 128 y 129).

²⁷ PICH ROSELL y OBESO RIESS (2003, página 183).

²⁸ Aunque no existe en el artículo 43. 1 letra f) LGT la pertinente habilitación reglamentaria, es el artículo 126. 2 RGR el precepto que determina cuando se entenderá que un contratista o subcontratista se encuentra al corriente de sus obligaciones tributarias.



²⁹ Sobre la limitación de la actividad comprobatoria de la Administración para la expedición del certificado de idoneidad tributaria se pronuncian PICH ROSELL y OBESO RIESS que, en referencia a la posibilidad de emitir un certificado negativo, la afirman indirectamente al sostener que “la potestad de la Administración tributaria de denegar la emisión del certificado, cabe entender que únicamente procederá en aquellos supuestos de descubierto efectivo del peticionante o, en su caso, de resolución que ponga fin a un procedimiento tributario determinando la pendencia de deuda tributaria en materia de retención o repercusión” (2003, páginas 184 y 185) -en idéntico sentido BLÁZQUEZ LIDOY (2004, página 52)-.

³⁰ Por la contudencia de los argumentos expuestos, MARTÍN JIMÉNEZ, haciendo referencia a un supuesto Borrador de Proyecto de Reglamento General de Gestión e Inspección, reconoce la inexistencia de la limitación a la actividad comprobatoria de la Administración Tributaria al señalar que “El certificado debe acreditar que el contratista se encuentre al corriente “de sus obligaciones tributarias” [art. 43.1.f) LGT]. Podría pensarse que se trata de aquéllas generadoras de la responsabilidad, pero el art. 64 RGGI extiende la certificación mucho más allá del IVA o las retenciones ya que el certificado cubre el alta en el IAE y el censo de empresarios, y las declaraciones de IRPF, IRNR o IS, IVA, las obligaciones de información de los arts. 94 y 94 LGT” (2004, página 813) -en idéntico sentido y en referencia al entonces Proyecto de RGR opina RODRÍGUEZ-BEREÍJO LEÓN (2005, página 136)-.

³¹ Sobre la posibilidad de que la Administración Tributaria pueda emitir un certificado negativo cuando exista un procedimiento pendiente sobre una deuda tributaria, PICH ROSELL y OBESO RIESS disponen que “la potestad de la Administración tributaria de denegar la emisión del certificado, cabe entender que únicamente procederá en aquellos supuestos de descubierto efectivo del peticionante o, en su caso, de resolución que ponga fin a un procedimiento tributario determinando la pendencia de deuda tributaria en materia de retención o repercusión, sin que quepa entender habilitante en orden a la denegación del certificado la pendencia de resolución judicial a recaer en el procedimiento tributario” (2003, páginas 184 y 185) -en idéntico sentido se manifiesta BLÁZQUEZ LIDOY (2004, página 52)-.

³² En este sentido, pese a la rotundidad de la Resolución 2/2004 y del artículo 126. 2 RGR, MARTÍN JIMÉNEZ señala que el artículo 64 del supuesto Borrador de Proyecto de Reglamento General de Gestión e Inspección recoge como nueva causa de denegación del certificado que no haya finalizado desde la fecha de inicio de la actividad económica ningún periodo de declaración de IRPF, IS, IVA o de las obligaciones de información de los artículos 93 y 94 LGT, criticándola por su arbitrariedad y por ser “una cláusula que restringe la competencia puesto que las empresas tenderán a contratar o subcontratar a quienes puedan aportar certificados” (2004, páginas 813 y 814).

³³ VILARROIG MOYA se muestra partidario de otra solución al afirmar “que los pagadores sí pueden solicitar el certificado en el ámbito laboral, y consideramos que también en el tributario debería permitirse esta posibilidad, cuando se justifique adecuadamente la relación contractual entre ambas partes” (2004, página 38). Sea como fuere, debe recordarse que el párrafo 2º del artículo 126. 3 RGR permite el acceso del pagador a la información sobre el estado de tramitación de las solicitudes de certificados instadas por sus contratistas o subcontratistas.

³⁴ Véase lo dispuesto al respecto en el párrafo 1º del artículo 126. 3 RGR:

“En la solicitud del certificado específico deberá hacerse constar la identificación completa del pagador para el que deba surtir efectos. En caso de que sean varios los pagadores, se harán constar los datos identificativos de todos ellos, sin perjuicio de que se emita un certificado individual por cada uno”.

³⁵ En este sentido, se dispone en la página web de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que “Cada solicitante recibirá un certificado específico para cada pagador, razón por la que resulta imprescindible consignar el NIF de los pagadores en la solicitud”.

³⁶ En este sentido, analizando el Proyecto de LGT, PICH ROSELL y OBESO RIESS ya afirmaban que “será preciso disponer en cada una [en referencia a las obras] tantos certificados como contratistas (si se trata del promotor) o subcontratistas (si se trata del contratista principal) se hallen trabajando en la misma” (2003, página 184) -con cierta confusión, admitiendo finalmente la interpretación propuesta, se pronuncia también sobre esta cuestión RODRÍGUEZ-BEREÍJO LEÓN (2005, página 134)-.

Por su parte, la DGT, consultada acerca de si ha de aportarse un certificado al pago de cada factura, resuelve una cuestión complementaria en la Resolución de 11 de Enero de 2005 (JUR 2005/5783) determinando 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 Ley General Tributaria 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”.

³⁷ Aun en referencia a la eficacia exonerante de responsabilidad de la comunicación acreditativa de la falta de resolución en plazo sobre la solicitud del certificado de idoneidad tributaria, véase la conclusión que al respecto se trae a colación en la Resolución 2/2004 y en los párrafos 4º y 5º del artículo 126. 4 RGR y que se entiende igualmente aplicable a los supuestos de resolución expresa sobre tal solicitud:

“La falta de emisión del certificado acreditada por dicho documento tendrá eficacia frente al pagador (comitente) y determinará la exoneración de responsabilidad para el mencionado pagador, que figure en la solicitud de certificado efectuada por el contratista o subcontratista, que alcanzará al importe de los pagos que se realicen durante el periodo de doce meses a contar desde la referida solicitud”.

En contra VILARROIG MOYA, quien, también en referencia a la comunicación y a una eficacia exonerante frente a cualquier pagador aparezca o no en la solicitud, determina que “La comunicación sólo surte efecto para el pagador que aparece en el modelo O1C. Ésta es otra novedad que distingue al ordenamiento tributario del laboral, sin mejorarlo en nuestra opinión. Y es que se debe identificar en el certificado a cada pagador. Consideramos que ésta es una exigencia excesiva. Si un contratista o subcontratista está al corriente de sus obligaciones tributarias, lo está para todos y no sólo para unos pocos. Con esta exigencia parece que se quiere tener un control de pagadores. Si es así, pensamos que no es el de la responsabilidad subsidiaria el lugar oportuno para establecer un deber de información como el presente” (2004, página 39).

³⁸ Véase lo dispuesto al respecto en el párrafo 3º del artículo 126. 4 RGR:

“El solicitante podrá entender emitido el certificado a partir del día siguiente al de finalización del plazo para que dicha emisión se produzca, pudiendo obtener de la Administración tributaria comunicación acreditativa de tal circunstancia, que



habrá de emitirse de forma inmediata”.

³⁹ Descartándose el supuesto del empresario individual que no podría eludir el pago de las deudas tributarias por su régimen de responsabilidad, en el caso de empresarios sociales cuyos socios limiten su responsabilidad si es posible que dichas deudas no sean finalmente satisfechas por ningún obligado tributario.

Así, si en una situación deudora con el Fisco una empresa decidiera cesar su actividad, habiéndose previamente despatrimonializado la sociedad para evitar el cobro en vía ejecutiva y nombrado ab initio un administrador insolvente para evitar los supuestos de responsabilidad tributaria correspondientes (artículo 43. 1 letras b) y a) LGT), las deudas tributarias que tuviera pendientes podrían ser declaradas incobrables en la medida que la Hacienda Pública vendría obligada igualmente a declarar fallidos tanto al obligado tributario contribuyente como a los responsables (artículo 173. 1 letra b) LGT).

Igualmente, si en dicha situación se decidiera sin embargo disolver y liquidar la actividad, habiéndose tomado igualmente las cautelas antes citadas, las deudas tributarias de la sociedad también podrían ser declaradas incobrables al declararse nuevamente fallidos al contribuyente, a los responsables (artículo 43. 1 letras c) y a) LGT) y a los sucesores en tanto que el valor de la cuota de liquidación de éstos sería cero por la situación patrimonial generada en la empresa.

⁴⁰ En este sentido se han manifestado autores como MARTÍN JIMÉNEZ (2004, página 817), RODRÍGUEZ-BEREÍJO LEÓN (2005, páginas 159 y 160) y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ y MARTÍN FERNÁNDEZ (2005, páginas 65 y siguientes).

BIBLIOGRAFIA

BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2004), “Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión”, *Revista de Contabilidad y Tributación* n° 255.

CALVO ORTEGA, R. (2004), *La nueva Ley General Tributaria*, Editorial Civitas, Madrid.

DELGADO PACHECO, A. (2004), “¿Hasta dónde llega la responsabilidad derivada de contratos y subcontratos?”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* n° 11.

FALCÓN y TELLA, R. (2003 a), “La responsabilidad subsidiaria en los supuestos de contratación y subcontratación en el Anteproyecto de LGT (I): su inaplicabilidad al IVA”, *Quincena Fiscal* n° 8.

FALCÓN y TELLA, R. (2003 b), “La responsabilidad subsidiaria en los supuestos de contratación y subcontratación en el Anteproyecto de LGT (II): las retenciones”, *Quincena Fiscal* n° 9.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. (2004), “La responsabilidad subsidiaria en los supuestos de contratación o subcontratación del art. 43.1.f) LGT: algunas cuestiones controvertidas”, *Revista Española de Derecho Financiero* n° 124.

PICH ROSELL, V. y OBESO RIESS, C. (2003), “Responsabilidad tributaria subsidiaria en la contratación y subcontratación de obras en la nueva Ley General Tributaria”, *Revista de Contabilidad y Tributación* n° 249.

RODRÍGUEZ-BEREÍJO LEÓN, M. (2005), *La responsabilidad tributaria en la contratación y subcontratación de obras y servicios*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2005), “La responsabilidad tributaria de los sujetos que con-

traten o subcontraten ejecuciones de obras o prestaciones de servicios”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* n° 5.

ROZAS VALDÉS, J. A. (2003), “Sucesores y responsables en el Proyecto de Ley General Tributaria”, *Gaceta Fiscal* n° 226.

SIMÓN ACOSTA, E. (2004), “Responsabilidad tributaria de quienes encargan obras o servicios”, *Actualidad Jurídica Aranzadi* n° 639.

SORIA SAINZ, M. (2004), “Aspectos materiales de la responsabilidad por contratos con contratistas y subcontratistas”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* n° 11.

VILARROIG MOYA, R. (2004), “Responsabilidad tributaria de contratistas y subcontratistas”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* n° 11.