

ANEXO I.- RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA SUBSIDIARIA EN LA CONTRATACIÓN Y SUBCONTRATACIÓN DE OBRAS EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT): LEGISLACIÓN APLICABLE COMENTADA.

1.- RÉGIMEN LEGAL.

La LGT (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) contiene un régimen de responsabilidad tributaria subsidiaria en el ámbito de la contratación y subcontratación de obras y servicios. Viene recogido en el artículo 43.1.f) que reproducimos a continuación en sus términos actualmente vigentes.

Artículo 43.- Responsables subsidiarios.

1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

(...)

f) Las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad 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.

La responsabilidad prevista en el párrafo anterior no será exigible cuanto 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.

La responsabilidad 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 periodo de doce meses desde el anterior certificado sin haber sido renovado.

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.

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.

(...)

2.- COMENTARIOS.

La extensión de la responsabilidad del obligado tributario a los contratistas de obras o servicios por las obligaciones tributarias de sus subcontratistas derivadas de la obligación de retener o repercutir a sus trabajadores, a profesionales, o a empresarios, es una de las opciones para las autoridades tributarias como medida a aplicar en la lucha contra el fraude.

En el artículo 43.1.f) de la LGT se introduce como supuesto de **responsabilidad tributaria subsidiaria** la del **empresario que contrata o subcontrata la ejecución de obras o servicios correspondientes a su actividad económica principal**.

Es importante destacar que tal responsabilidad se incorpora aparejada de una **vía de exención**, materializada en el **certificado específico emitido por la Administración tributaria**.

La Dirección General de Tributos, mediante resolución 2/2004 de 16 de julio (en adelante la Resolución de la DGT), ha intentado clarificar algunas cuestiones- tanto de carácter sustantivo como de carácter procedimental- relacionadas con este asunto, por lo que nos referiremos a ella en nuestros comentarios.

A continuación resumiremos los supuestos y el alcance de la responsabilidad y los supuestos y el alcance de la vía prevista para su liberación.

2.1.- ÁMBITO SUBJETIVO DE LA RESPONSABILIDAD.

Quien contrata a tercero la ejecución de la totalidad o parte de una obra o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal, adquiere, por el solo hecho de esta contratación, una **responsabilidad subsidiaria** respecto de las **obligaciones tributarias** relativas a **tributos** que dicho **tercero** deba **repercutir** o cantidades que deba **retener** a trabajadores, profesionales u otras empresas.

2.2.- ÁMBITO OBJETIVO DE LA RESPONSABILIDAD.

El régimen de responsabilidad lo es únicamente respecto de los **tributos que deban repercutirse (IVA) o de las cantidades que deban retenerse a trabajadores, a profesionales o a empresarios (IRPF)**. Además, no se extiende a la totalidad de las retenciones o repercusiones tributarias incumplidas por el obligado principal o directo, sino únicamente a la **parte** de aquéllas correspondientes a la **obra o servicio que constituye el objeto de la contratación o subcontratación**.

Al referirse la norma a **“actividad económica principal”** se está acotando el alcance de la responsabilidad tributaria subsidiaria de forma que a nuestro entender, por ejemplo, mientras un promotor inmobiliario quedará sujeto a responsabilidad subsidiaria por las repercusiones o retenciones fiscales a que venga obligado el contratista con quien contrate la ejecución de la obra, no existirá la misma

responsabilidad respecto del auditor con quien dicho promotor contrate la verificación de sus cuentas anuales. Respecto a este concepto de “*actividad económica principal*”, la Resolución de la DGT ha concluido que debe ser analizado en cada supuesto, “*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*”. La Resolución, también se refiere al concepto de “objeto social” como definidor, a priori, de dicha actividad.

2.3.- LÍMITE DE LA RESPONSABILIDAD.

Se fija un **tope cuantitativo** al **importe** de la responsabilidad subsidiaria que viene referido temporalmente a los importes percibidos por el obligado tributario (contratista o subcontratista) en dos momentos concretos:

- **antes** de que el obligado tributario le haya **entregado el certificado** de hallarse al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias;
- **después** de vencido el período de los **12 meses** de **vigencia** del certificado sin que se haya procedido a su renovación.

Ello supone que el contratista principal vendrá obligado a controlar:

- que no se pague factura alguna si no se ha aportado previamente el certificado;
- la fecha de vencimiento de los certificados aportados, de manera que no se deberá pagar factura alguna una vez caducado el plazo de vigencia de aquél si no ha sido oportunamente renovado.

2.4.- EXONERACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD.

Se ha previsto un sistema de exoneración de responsabilidad, materializado en un **certificado a expedir por la Administración tributaria**.

1. Se trata de un certificado “**específico**”, válido únicamente a estos efectos. Por otra parte, es preciso disponer de **tantos certificados como contratistas** haya.
2. Debe **emitirse** en el plazo de **3 días** desde su solicitud. La Resolución de la DGT ha establecido un mecanismo para aquellos supuestos en los que la Administración no pueda realizar dicha emisión en el plazo establecido.
3. Garantizará la **exención** de la **responsabilidad** tributaria subsidiaria del pagador durante los **12 meses siguientes a su emisión**, de ahí la importancia de introducir en el sistema de gestión un sistema de seguimiento y control tanto de la aportación de certificados por el contratista y los subcontratistas como de su vigencia, siendo muy importante su renovación en plazo.

(En Anexo II resumimos la forma de obtener los certificados).