



PRESENTACIÓN

■ La responsabilidad tributaria en las contratas y subcontratas

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Gabinete de Estudios AEDAF

Una de las novedades introducidas por la Ley 58/2003, General Tributaria, cuya regulación se completa con la reciente publicación del Reglamento General de Recaudación, ha sido la institución de un supuesto de responsabilidad subsidiaria que alcanza a quienes contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal. Esta misma figura ha sido introducida en los regímenes forales de Álava y Guipúzcoa mientras que tanto la Norma Foral 2/2005 General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, como la Ley Foral General Tributaria de Navarra, no contemplan este supuesto de responsabilidad¹.

El interés que ha suscitado este supuesto de responsabilidad subsidiaria, se manifiesta no solo en el desarrollo interpretativo que ha requerido (Consultas²; Resolución 2/2004, de 16 de julio, de la DGT; RGR) sino en la rapidez con que la doctrina se ha ocupado del tema proporcionándonos algunos trabajos de gran riqueza argumental. Aunque ya hemos de advertir que, del examen de toda esta información, se deduce que esta figura, que ha tomado su causa de la existente en el derecho del trabajo, va a vivir estrechamente vinculada a ella, a pesar de que la regulación positiva de ambas no sea equiparable, pero, insistimos, a nuestro juicio van a pesar más los elementos comunes que las necesarias diferencias derivadas de sus diversos regímenes jurídicos.

Comenzaremos diciendo que, en la nueva figura, se manifiesta con bastante claridad el carácter híbrido –entre sanción y garantía de cobro– con que se continúa contemplando la responsabilidad tributaria en nuestro ordenamiento y la gravedad de las respuestas legislativas frente a conductas y situaciones miradas con recelo por su meramente posible vinculación con las bolsas de fraude fiscal. Ambos hechos justifican el juicio vertido sobre este tema, acusando a la ley de haber desperdiciado una oportunidad para esclarecer su regu-

¹ Véase la Consulta nº V0645-05, de 19 de abril de 2005, en relación a los regímenes forales que no han incluido este supuesto de responsabilidad o que no han contemplado el certificado al que posteriormente haremos referencia.

² La AEDAF ha publicado una recopilación de esta doctrina administrativa en un texto disponible para el Curso celebrado en la UIMP los días 31 de agosto a 2 de septiembre de 2005.

lación y advirtiendo de su posible inconstitucionalidad por su carácter desproporcionado (R. Calvo Ortega).

Así, si nos fijamos en el fundamento de la responsabilidad de estos sujetos, encontramos que la LGT no nos presta ningún auxilio, pues se trata de un supuesto caracterizado por ser:

- Objetivo; ya que no se vincula a ninguna clase de incumplimiento o ilicitud.
- Situarse al margen de todo control del responsable que no puede evitar con su conducta el incumplimiento por el contribuyente, ni en el caso de exigir el certificado al que después nos referiremos (dado el carácter formal que tiene, etc.)
- De amplísimo alcance, pues comprende no solo a quienes planifican una estrategia de dispersión de sujetos y de insolvencia de alguno para evitar el pago de ciertas obligaciones tributarias (tramas de fraude y fraude carrusel), sino que se verán insertos en su aplicación empresas que se limitan a externalizar servicios y operaciones por motivos perfectamente justificados (“motivos económicos válidos”, para entendernos).

Es decir, la figura, que puede estar justificada en unos casos, no lo está en otros, y aplicarla a quienes organizan sus actividades económicas externalizando parte de ellas no se justifica adecuadamente por incorporar una mayor garantía de cobro, pues si admitimos tal fundamento y juzgamos la medida proporcionada a su fin, terminaremos por admitir que la ley podrá declarar válidamente responsable a cualquier ciudadano respecto de cualquier otro. Precisamente, fueron las organizaciones empresariales representativas de estos sectores, quienes se opusieron a la figura que examinamos en la tramitación del proyecto de LGT.

A nuestro entender, la norma que comentamos, al abarcar supuestos tan dispares es lógicamente origen de conflictos y dudas sobre sus verdaderos límites. Así, en el caso en que nos encontremos ante verdaderas tramas de fraude, la norma se solapa con otros preceptos legales que serían de aplicación preferente. Tales supuestos son el contenido en el artículo 42.1.a) de la misma LGT o, también en otros casos, el establecido en el artículo 82.1 de la LIVA³. Y, en cuanto a su contenido desproporcionado, la Administración dispone de otros medios más ponderados para garantizar el cobro de los mismos créditos que se comprenden en la responsabilidad que examinamos, pues la medida cautelar que prevé en el artículo 81.3.d) LGT, resultaría suficiente a aquel fin⁴.

Por otra parte, la configuración que hace la ley del presupuesto de hecho de la responsabilidad es también reflejo de la situación antes señalada sobre el amplísimo campo en el que tendrá aplicación la nueva norma, razón por la que comenzaremos estas notas examinando los elementos de hecho determinantes de la responsabilidad.

³ Este precepto declara responsables solidarios de la deuda tributaria, a los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión dolosa o culposa, eludan la correcta repercusión del impuesto.

⁴ En esta norma, de contenido impreciso y poco claro, se ha previsto como medida cautelar, la “retención de un porcentaje de los pagos que las empresas que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestación de servicios correspondientes a su actividad principal realicen a los contratistas o subcontratistas, en garantía de 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”.

El primer requisito exigido legalmente para que proceda exigir la responsabilidad, que se desprende del sentido de la norma, es el carácter de empresario o profesional con que han de actuar los sujetos, tanto el obligado principal como el responsable⁵. Tal requisito se exige también en el caso de las Administraciones públicas a quienes resulta de aplicación este supuesto⁶.

La relación existente entre estos sujetos se describe por la Ley con términos imprecisos como son la mención a “contratas y subcontratas” que sólo toman sentido jurídico cuando se incluyen los conceptos “arrendamiento de servicios o ejecución de obras”. De ahí que se han descrito estas relaciones como acuerdos de carácter empresarial mediante los cuales una empresa encomienda a otra la ejecución de determinadas obras o servicios que forman parte de un encargo más complejo que el primero se ha comprometido a realizar (M. Rodríguez Bereijo).

Ahora bien, como advierte la autora antes citada, no todas las ejecuciones de obra o prestaciones de servicios pueden dar lugar a esta responsabilidad pues llegaríamos a incluir en el supuesto hasta las adquisiciones de productos o componentes de los procesos de fabricación de cualquier empresa. Por ello destaca la necesidad de que la relación que une a ambos sujetos se caracterice por tratarse de un “facere”, o, según mi opinión, la mejor nota que debe caracterizar el supuesto se dará cuando en el vínculo contractual que los liga encontremos un cierto elemento de dirección en quien contrata o subcontrata. Esto diferenciaría el caso de la mera adquisición de un componente industrial⁷, con la situación en la que una empresa adquiere de otra cualquier elemento pero situándola dentro de su planificación técnica y bajo su poder de dirección del proyecto u obra principal (especificaciones técnicas con plazos ajustados de entregas, controles de producción, etc.). El primer supuesto quedaría al margen de la exigencia de responsabilidad, mientras que el segundo sería el normal ámbito de su aplicación. Así, un contrato de factoring, no daría lugar en todo caso a la exigencia de responsabilidad, ni la contratación de un servicio de limpieza, de servicios informáticos, etc.⁸

Finalmente el presupuesto de hecho de la responsabilidad se delimita por cuanto la ley impone que su aplicación se restrinja a los casos en que estos servicios u obras tengan lugar en el ámbito de la “actividad económica principal” de quien los contrata o subcontrata. Pero este requisito, que debiera ser un elemento de certeza para el contribuyente, se ha convertido en uno de los temas en mayor medida polémicos para su concreción, pues de la delimitación de su significado se desprenderá la mayor o menor extensión de supuestos reales que podrían verse afectados por esta responsabilidad.

El tema ha venido a complicarse en mayor medida por la aproximación al derecho laboral que hizo la Resolución 2/1004 al interpretar este concepto identificándolo con “actividad pro-

⁵ Este es el sentido de la Consulta V0049-05, de 10-I-2005, entre otras.

⁶ La Consulta V0434-05, de 18 de marzo de 2005, precisa los términos en que las Administraciones públicas pueden verse afectadas por esta responsabilidad.

⁷ Así, la Consulta n° V0620-05, de 14 de abril de 2005.

⁸ Este parece ser el sentido que se desprende de las Consultas n° V0413-04, de 15-12-2004; V0449-04, de 21-12-2004; V0474-04, de 22-12-2004; V0006-05, de 12-I-2005; entre otras.

pia e indispensable” de la empresa, y aunque reconoce que el entendimiento de los términos de la ley debe hacerse caso a caso, “de manera singular en cada supuesto en el que eventualmente sea de aplicación el citado precepto”, sin embargo considera que deben “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”.

Además, el criterio de la Administración se ha vertido en el artículo 126 del ya vigente Reglamento General de Recaudación, que declara: “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, 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”.

De este modo resulta que lo “principal”, a juicio de la Administración, se equipara a “propio e indispensable” comprendiendo actividades complementarias pero necesarias a la finalidad productiva. Esta interpretación conduce a incluir en este supuesto de responsabilidad a quienes contratan con terceros actividades auxiliares, que claramente no son principales, pero que son indispensables para aquellas⁹.

A nuestro juicio, el problema indicado no debería abordarse sólo pensando que el RGR se ha extralimitado en sus cometidos legalmente previstos, que son el desarrollo de otros aspectos de la Ley —porque tal planteamiento no siempre ha sido respaldado por los tribunales que tienden a defender la acción complementaria que de la ley tiene el reglamento—, sino considerando que por tratarse de una norma restrictiva de derechos que impone una carga o sanción impropia al ciudadano, nunca debiera ser objeto de una interpretación extensiva. Es más, en este caso, ha sido el propio legislador quien, en la tramitación parlamentaria de la ley, deja claro su cambio de criterio. Pero con la aprobación del citado Reglamento de Recaudación, la postura hasta ahora solo respaldada por una interpretación administrativa —la Resolución 2/2004—, adquiere un rango que lo hace más difícilmente atacable, aunque no criticable doctrinalmente.

Del breve examen de los presupuestos necesarios para la exigencia de responsabilidad, se desprende lo que ya habíamos apuntado anteriormente: la ley no ha requerido ninguna clase de comportamiento negligente en el sujeto que se declarará responsable respecto de sus obligaciones tributarias o de otra naturaleza. Se trata, por tanto, de un supuesto de responsabilidad sin conexión con alguna conducta ilícita, que solo puede tomar como justificación la mayor garantía de cobro de determinados tributos.

Pero las dificultades y dudas que suscita el precepto que examinamos, no terminan con la delimitación de su presupuesto de hecho, sino que continúan cuando tratamos de precisar el contenido de la obligación del responsable que la LGT concreta en “las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabaja-

⁹ En un sentido contrario, pero que consideramos acertado, la Consulta V0363-05, de 8 de marzo de 2005, considera que no entra en el supuesto de responsabilidad la actividad de lavado de contenedores y cisternas de camiones realizada para empresas de transporte, aunque en buena lógica, tal actividad sea necesaria para la empresa comitente.

dores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación”. Es decir, el contenido de esta responsabilidad se perfila con dos criterios: las obligaciones tributarias afectadas (lo que por sí solo excluiría las sanciones) y un límite hasta el que alcanza la responsabilidad.

En la primera cuestión nos limitaremos ahora a dejar constancia de las dudas existentes sobre el sentido que deba darse a la Ley, pues la doctrina cuando ha tratado de precisar las obligaciones tributarias afectadas por la responsabilidad no se ha pronunciado con unanimidad.

Así, en lo que se refiere a las “obligaciones relativas a tributos que deban repercutirse”, y tomando como ejemplo el IVA, existen opiniones dispares. Para unos, dado que la Ley no se refiere a obligaciones que deban ingresarse, consideran que la responsabilidad se refiere a lo que llamaremos cuotas de IVA devengadas o que deban ser soportadas por el responsable. Fundando su posición en que la obligación de repercusión es también una obligación tributaria. Por el contrario, otros autores (R. Falcón y Tella), a cuya tesis nos adherimos, consideran que por una interpretación lógica y coherente con la naturaleza de la responsabilidad tributaria, esta lo es siempre respecto de una obligación de pago a la Hacienda, es decir, la responsabilidad se debe referir a las cuotas de IVA que deben ser ingresadas. Fácilmente se comprende el distinto alcance de ambas posturas, pues el juego de las deducciones de las cuotas soportadas por el principal obligado, hace que el resultado de aplicar una u otra posición sea totalmente diferente en cada caso.

En lo que se refiere a precisar el límite de la responsabilidad recordemos que la Ley la fija “en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación”, lo que a nuestro juicio debe ser interpretado en el sentido de que tal límite significa que el responsable lo será de la parte de cuotas no ingresadas que resulte de la proporción existente entre el total de cuotas repercutidas por el principal obligado y las que le hayan correspondido al responsable. Ahora bien, añadimos a ello que tal responsabilidad existirá siempre que las cuotas no le hubiesen sido repercutidas, pues de otro modo el precepto resulta absolutamente desproporcionado llegando a obligar a un sujeto a soportar nuevamente unas cuotas tributarias que ya han sido anteriormente soportadas (y posiblemente deducidas), cuando esta segunda vez las posibilidades de la acción de regreso son muy reducidas al tratarse de un caso de responsabilidad subsidiaria. Pero teniendo en cuenta además que tal situación es completamente ajena a cualquier negligencia o incumplimiento de sus deberes, salvo que se considere que la LGT ha creado un nuevo deber: el deber tributario de solicitar a las empresas con quienes se contrata el certificado de estar al corriente en el pago de las obligaciones tributarias.

Respecto de las “obligaciones relativas a tributos que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios” solo diremos que la Ley se ha referido a las obligaciones o cuotas resultantes de las retenciones practicadas, pues cuando emplea la expresión “deban retenerse” no la utiliza en relación a las obligaciones sino en relación a los tributos, significando que ha de tratarse de tributos en los que la retención se haya ordenado legalmente. Es decir, la responsabilidad lo será por la falta de pago de las cantidades efectivamente retenidas por el obligado principal, pues la ley cuando ha querido comprender a las “cantidades que se hubiesen debido retener” lo ha hecho de forma expresa. Y en lo que se refiere a la limitación de la responsabilidad a la parte que corresponda a la contratación o subcontratación, nos remitimos a la tantas veces denunciada dificultad práctica para determinar, en algunos casos, esta parte o proporción.

Para cerrar estas notas sobre el tema, hemos de ocuparnos de la pieza con que el legislador ha querido trazar el cierre de la figura: la certificación administrativa. Y creemos que es así, porque además del efecto exonerador de la responsabilidad que tiene, está llamado a cumplir el objetivo de evitar el fraude, sea provocando –como de hecho ya ocurre- que las empresas exijan generalizadamente estos certificados, aún pactándolo en sus contratos, sea sacando a la luz a los contratistas, sea permitiendo a la Administración un conocimiento previo de algunos sujetos acerca de los cuales podrán realizarse actuaciones de muy diversa naturaleza¹⁰. Y creemos que con estos efectos, estamos reconociendo a estos certificados una importante misión a cumplir; pues lo evidente es que lo que no certifican es precisamente lo que verdaderamente cerraría la figura con éxito: el estar al corriente de las obligaciones tributarias.

Por tratarse de una exigencia a cumplimentar por la Administración y ante la previsión de la avalancha de solicitudes que provocaría la ley, se dictó la Resolución 2/2004 tendente a llenar lagunas en su regulación y a encauzar la actuación administrativa y, en un segundo momento, algunos aspectos procedimentales –y no tan de procedimiento- se han regulado en el RGR.

Sobre la certificación administrativa se ha escrito en abundancia, pues era necesario esclarecer una materia que entraba de lleno en el mundo de las relaciones empresariales generando importantes consecuencias económicas, y de lo mucho que se ha escrito, hay que destacar las críticas generalizadas que se han vertido sobre la misma: su contenido formal pues se limita a acreditar la cumplimentación documental de algunos deberes tributarios; las causas de su denegación; etc. han sido los aspectos en mayor medida censurados. A nuestro propósito, interesan solo algunos aspectos que necesariamente hemos de seleccionar de entre otros muchos.

La primera cuestión se refiere a la regulación del silencio que se hace en el RGR, para el caso en la solicitud del certificado no tenga respuesta en los plazos previstos en la LGT y en el propio Reglamento.

A este efecto se establece un supuesto de silencio positivo, pues el solicitante puede entender que se ha emitido el certificado a partir del día siguiente al de finalización del plazo para que dicha emisión se produzca. Ahora bien, para que pueda acreditarse esta circunstancia, la Administración deberá emitir de forma inmediata una comunicación en tal sentido. Hasta aquí, nada de interés o novedoso, pero el RGR se ha ocupado de regular los efectos de esta comunicación de manera detallada introduciendo algunas precisiones que queremos destacar:

En primer lugar, ordena esta disposición reglamentaria que el silencio al que nos referimos tendrá como efecto exonerar de responsabilidad en relación con los pagos que se realicen durante el periodo de 12 meses contado desde la fecha en que el certificado se entienda emitido. Es decir, a nuestro entender no se trata de un efecto de la comunicación que debe emitir la Administración de forma inmediata, sino del propio silencio. Y por ello es a partir del momento en el que se produce tal situación desde el que comienzan a contarse los doce meses a que se extiende su eficacia.

En segundo lugar, declara el reglamento que estos efectos liberatorios de responsabilidad solo afectarán al pagador que figure en la solicitud de certificado presentada por el contratista o

¹⁰ ¿Qué sentido tiene que el RGR exija: 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....?

subcontratista. Esta afirmación de la norma nos lleva a una cuestión, no exenta de importancia, referida a la eficacia limitada a un sujeto pagador que se atribuye tanto a la certificación como a la comunicación o al silencio.

Para explicar el sentido del reglamento en este tema simplemente partiremos del hecho de que la certificación administrativa es una declaración en principio con efectos generales de manera que lo que acredita como cierto, lo es respecto de cualquier sujeto. Sin embargo, el RGR limita los efectos de la certificación, del silencio o de la comunicación solamente al sujeto que vaya a ser pagador y “figure en la solicitud de certificado presentada por el contratista o subcontratista”. Para ello ha previsto que en la solicitud del certificado se haga constar la identificación completa del pagador para el que deba surtir efectos, y, cuando sean varios, los datos identificativos de todos ellos, sin perjuicio de que se emita un certificado individual por cada uno.

De lo expuesto se deduce inmediatamente una duda: si es ineficaz un certificado o comunicación cuando se trata de hacer valer a favor de un sujeto distinto del que figuraba como pagador en la solicitud. Indudablemente el Reglamento pretende esta ineficacia y, de la forma en que regula la materia, se desprende que la finalidad de estos certificados es también de control y no meramente cumplimentar lo ordenado en la ley. Sin embargo nos asaltan dudas sobre esta pretendida invalidez frente a cualquiera de una certificación administrativa. Los jueces resolverán.

Una segunda cuestión referente al silencio que también parece desprenderse de la regulación reglamentaria es la de impedir que, con posterioridad al mismo, la Administración pueda denegar la certificación. No otra cosa es lo que deducimos de la forma en que se disciplinan los efectos del silencio: Dicha exoneración de responsabilidad se extenderá a los pagos que se realicen durante el periodo de 12 meses contado desde la fecha en que el certificado se entienda emitido. Además, razones de seguridad jurídica avalan esta conclusión para proteger a quien hizo sus pagos en la confianza de disponer de una comunicación acreditativa de haberse producido el silencio, sin que pueda oponerse a ello el hecho de que se admita el acceso, con las debidas garantías de confidencialidad y seguridad, “del solicitante y del pagador a la información sobre el estado de tramitación de la solicitud”.

Y, para finalizar con estas observaciones, diremos que el reglamento ha omitido una afirmación, quizá innecesaria, pero no intrascendente: la posible impugnación de la denegación del certificado. Primero, porque creemos que caben los recursos ordinarios y extraordinarios contra esta denegación, y segundo, porque no son pocos los problemas que suscitará cualquier recurso en tal sentido: posibilidad de suspensión –al tratarse de una resolución de contenido negativo–, efectos de una resolución que estime las pretensiones del reclamante, etc.

En conclusión, nos sumamos a quienes han puesto de relieve el carácter desproporcionado de la medida comentada, pues al insertarse en las relaciones entre particulares, la prudencia hubiera sido la mejor guía del legislador; reservando una consecuencia tan gravosa para quienes actúan con dolo o negligencia en el cumplimiento de sus obligaciones, y no generando un nuevo deber tributario consistente en la exigencia de certificaciones administrativas a quienes vengán a contratar con las empresas. Y desproporción porque finalmente el certificado tampoco asegura el verdadero cumplimiento de las obligaciones tributarias que pesan sobre el obligado principal, ya que solo se acredita la mera cumplimentación de los impresos y su entrega o depósito en las oficinas de la Administración. ■