

# **El marco jurídico de la responsabilidad tributaria del empresario derivada de las contratatas y subcontratatas**

**José Manuel Fábregas Puente**  
**Programa de Doctorado en Administración de Empresas del Departamento de Organización de Empresas.**  
**Tutorizado por el Dr. Jordi Fernández Gimeno**

**Departamento de Organización de Empresas de la Universidad Politécnica de Catalunya**

Palabras clave : empresa, responsabilidad, tributos

## **Resumen**

*La nueva Ley General tributaria que entró en vigor el 1 de julio de 2004, considera en su artículo 43.1.f<sup>1</sup>, responsables subsidiarios por la deudas tributarias, a todas las empresas que contraten o subcontraten un servicio a otra empresa, en el supuesto de tener la misma actividad principal de la contratante, y sólo por las obligaciones tributarias generadas por la obra o servicio objeto de contratación. Este nuevo tipo de responsabilidad ha generado un cambio en la gestión de las empresas de servicios, debido en parte a que esta medida ha suscitado, en su fase inicial, cuestiones que aún no han sido aclaradas.*

### **1. Planteamiento de la cuestión.**

La determinación de la responsabilidad de las contratatas y subcontratatas tiene su centro de gravitación en el artículo 42 del Estatuto de los trabajadores<sup>2</sup>, aunque ciertamente complementado por otras previsiones normativas, que tratan de responder a las diversas áreas de responsabilidad que tiene la empresa principal respecto de sus contratatas o subcontratatas.

El artículo 42 del Estatuto de los Trabajadores contiene una regulación más general dentro del ordenamiento laboral, sobre contratatas y subcontratatas de obras y servicio que, según García Murcia<sup>3</sup>, es “una norma aplicable al conjunto de las relaciones de trabajo, sin distinción alguna entre sectores de actividad o tipos de trabajos, y es también un precepto que asume en sentido amplio y omnicompreensivo la protección laboral y social de los trabajadores afectados por esta forma de organización de la actividad empresarial”.

No existe propiamente una definición del supuesto de hecho al que vaya destinada la regulación laboral protectora de las relaciones de trabajo en contratatas y subcontratatas de obras y servicios. Tal como afirma García Murcia<sup>4</sup>, “el punto de partida es precisamente el negocio de contrata, pero la norma ni proporciona un concepto de contrata, ni deja claro en todos los casos si sus prescripciones se limitan al interior de ese negocio, y a las partes que lo conciertan o si, llegado el caso, puede proyectar también sus efectos sobre el conjunto de empresarios implicados en su cadena de subcontrataciones”. Por ello, concluye, que “cada vez es más difícil, en definitiva, abordar de una forma unitaria la regulación protectora del trabajo en contratatas y, en consecuencia, identificar un único supuesto de hecho para la totalidad de sus manifestaciones”.

Las normas relativas a la protección del trabajo en contratatas y subcontratatas han mostrado siempre una acusada imprecisión terminológica. En este sentido García Murcia<sup>5</sup> dice, acertadamente, que “tal situación puede deberse a muy diversas razones, desde una remisión implícita las normas civiles (o mercantiles) aplicables al llamado contrato de empresa, hasta la dificultad extrema que reviste la delimitación completa y segura de unas prácticas que arranca a la postre de fenómenos tan complejos y cambiantes como los que componen eso que se viene

conociendo como externalización de servicios o descentralización productiva, que constituyen a fin de cuentas, la realidad subyacente este segmento de la legislación social”.

Esta controversia terminológica nos ha llevado a considerar los diversos conceptos que entendemos fundamentales para el desarrollo del presente trabajo. Para ello hemos recogido las aportaciones más significativas sobre cada termino, efectuadas por la doctrina que se analiza.

a) Concepto de Contrata de Obra o servicio: “Negocio jurídico oneroso y bilateral que tiene como objeto la ejecución de obras o servicios a cambio de un precio”<sup>6</sup>. Concurren los requisitos para hablar de un negocio jurídico: existe una declaración de voluntad, un acuerdo entre varios sujetos, y que es manifestado a través del consentimiento expreso de cada uno de ellos.

b) Sujetos del Negocio Jurídico: Existe una relación de cooperación entre dos sujetos que tienen la condición de empresarios; uno encarga la obra o servicio (principal) y otro asume su ejecución (contratista).

c) Empresario Principal: “Es el receptor de la obra o servicio prestado en virtud de la contrata, y al que se imputa la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42 del Estatuto de los Trabajadores. En principio puede entenderse que cuando el artículo 42 del E.T. exige al comitente la condición de empresario quiere referirse a la noción mercantil de empresario; de esta manera, podría afirmarse que quien encarga la obra o servicio ha de actuar como titular de una organización empresarial, y además, debe contratar la obra o servicio por razón de dicha actividad empresarial”<sup>7</sup>.

d) Empresario contratista: “El sujeto que se compromete a realizar la obra o servicio contratado, y que el E.T. denomina contratista, debe ser también un empresario. Teniendo en cuenta la doctrina del Tribunal Supremo sobre el sentido que hay que darle a la noción de empresario del artículo 42 del E.T., queda claro que el contratista debe ser empleador en el sentido jurídico-laboral; es decir ha de tratarse de un sujeto que reciba la prestación de servicios en régimen laboral. En este sentido para que el contratista sea considerado como tal deberá ser titular de una empresa válidamente constituida, que tenga su propia actividad y organización, dirigida y gestionada a propio riesgo”<sup>8</sup>.

e) Relación de los tres sujetos implicados: 1) Entre el empresario principal y el contratista se crean unos vínculos mercantiles, diferentes al del vínculo laboral. 2) Nace un vínculo laboral entre la empresa contratista y sus trabajadores. 3) Existe un vínculo de prestación de servicios entre la empresa principal y los trabajadores de la empresa contratista que, en principio no tendrá carácter laboral.

f) Contratos civiles y mercantiles que permiten articular jurídicamente este supuesto: “La doctrina científica coincide en señalar que el supuesto del artículo 42 del Estatuto de los Trabajadores (contratación de obras o servicios) puede reconducirse al llamado contrato de empresas como una de las variantes del arrendamiento civil o de obra”<sup>9</sup>.

g) Subcontratas: La subcontratación tiene su fundamento en el principio de la voluntad, que permite a quien es parte de un contrato vigente hacer surgir otro nuevo, contratando con una tercera persona la ejecución en todo o en parte, del contenido de una relación anterior con un empresario principal objeto de la ejecución del servicio. “En el mecanismo de subcontratación se deben dar dos requisitos necesarios para la llamada unión jurídica de contratos, a saber: a) dualidad o pluralidad de contratos, y b) nexo jurídico entre ellos. Toda subcontrata presupone dos contratos: un contrato base, celebrado entre empresario principal y contratista, y el subcontrato propiamente dicho, celebrado entre contratista y subcontratista”<sup>10</sup>.

La Ley 58/2003 General Tributaria de 17 de diciembre, considera en su artículo 43.1.f responsables subsidiarios a todas las empresas que contraten o subcontraten un servicio a otra

empresa, siempre que sea está la actividad principal de la empresa contratante, y sólo por las obligaciones tributarias generadas por la obra o servicio objeto de contratación. Concretamente, el artículo 43.1. señala como responsables subsidiarios a “las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad principal con otras personas o entidades”, y por tanto, “serán responsables de las obligaciones tributarias de estos últimos”.

La mayoría de la doctrina que ha tratado el tema del que ahora nos ocupamos, se decanta por considerar que el nuevo marco jurídico-empresarial derivado del artículo 43.1.f de la LGT crea cierta inseguridad jurídica; por ello, la administración tributaria ha creado algunos mecanismos con el objetivo de solventar esta situación de inseguridad, a través de la emisión de un certificado que acredite que las contrata o subcontratas están al corriente de sus deudas tributarias. Respecto a este último punto, la Resolución 2/2004, de 16 de julio de la Dirección General de Tributos, relativa a la responsabilidad de los contratistas o subcontratistas regulada en el artículo 43 de la Ley 58/2003, establece que el certificado de estar al corriente de pago de las deudas tributarias, se emitirá en el plazo de tres días desde su solicitud por el contratista o subcontratista, debiendo facilitar las copias del certificado que le sean proporcionadas. En caso de proporcionarse este certificado por la administración, la RDGT señala que: *“El solicitante podrá entender provisionalmente emitido el citado certificado a partir del día siguiente al de finalización del plazo establecido por la norma, a cuyo efecto tendrá derecho a obtener de la Administración Tributaria una comunicación acreditativa de tal circunstancia, que habrá de expedirse de forma inmediata. 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”*. Este mecanismo hace que la administración transfiera la responsabilidad de control de las empresas que incumplen fiscalmente, a las empresas que contraten obras o servicios con las mismas.

Este nuevo proceso ha creado en parte un cambio en la gestión de las empresas de servicios, debido a que la medida ha suscitado, en su fase inicial, diversas cuestiones que aún no han sido aclaradas. Como ya hemos dicho muchas han sido las dudas generadas por este precepto, pero en concreto las que han producido mayor controversia en el mundo empresarial son dos:

- 1) ¿Qué entendemos como actividad principal del contratante?, ¿hasta donde llegan sus límites?, ¿Qué actividades incluye y cuáles no?
- 2) ¿Cómo delimitamos las obligaciones tributarias generadas por una contrata o subcontrata?.

## **2. Delimitación del concepto de actividad económica principal.**

Para analizar la primera de las controversias anunciadas debemos acudir a los antecedentes de esta novedad jurídica, centrándonos en el ámbito del derecho del trabajo y de la seguridad social, dónde los empresarios que contraten o subcontraten obras o servicios responden subsidiariamente por los pagos a la cuota de la seguridad social, de acuerdo con lo que disponen los artículos 42 del Estatuto de los trabajadores y 127 de la Ley General de la Seguridad Social<sup>11</sup>, preceptos que, en relación con el concepto de “actividad principal” han suscitado diversas cuestiones y sobre el que el Tribunal Supremo se ha pronunciado en dos importantes sentencias, de 18 de enero de 1.995 y de 24 de noviembre de 1.998, que son citadas en la RDGT 2/2004, de 16 de julio, y que es consecuencia de las muchas dudas que se habían presentando ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria, respecto al artículo 43.1 f) de la LGT. La misma resolución nos cita la disposición adicional 4 de la misma Ley, que señala *“no será de aplicación a las obras o prestaciones de servicios contratadas o subcontratadas y cuya ejecución o prestación se haya iniciado con anterioridad a la entrada en*

vigor de esta ley”. La RDGT a que nos venimos refiriendo tiene como objetivo dilucidar algunos de los conceptos que están analizados en este trabajo<sup>12</sup>: El concepto de actividad económica principal, y la controversia referente a la emisión del certificado específico de estar al corriente de pago de las deudas tributarias, que se regula en la ley.

Sobre el concepto de actividad económica principal la RDGT hace referencia al texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, y al texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, así como a las sentencias del Tribunal Supremo citadas anteriormente, concluyendo 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 Art. 43, apartado 1, letra f), de la Ley 58/2003, 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”*.

Por otro lado, la RDGT a que nos venimos refiriendo, señala que habrá que tener en cuenta, en cada caso, el concepto de objeto social definido en los estatutos societarios de cada empresa, que debe delimitar a priori el concepto de actividad económica principal. La RDGT cita otras resoluciones de la Dirección General de los Registro y Notariado que contribuyen a relacionar los dos términos: *“La trascendencia del objeto social justifica la exigencia legal de una precisa determinación del ámbito de actividad en que debe desenvolverse la actuación del nuevo ente (Resolución de la DGRN de 25 de julio de 1992), debiendo tenerse en cuenta que la determinación en el objeto social del género incluye todas las especies y, salvo para su expresa exclusión, no es necesaria su enumeración (Resolución de la DGRN de 11 de octubre de 1993), pudiendo concluirse que si bien la sociedad no puede realizar legalmente actividades que no aparezcan enumeradas en su objeto social, sí puede llevar a cabo, de forma ocasional, actos aislados no incluidos en aquél (Resolución de la DGRN de 16 de octubre de 1964) En este sentido, es doctrina consolidada que la dedicación de parte del patrimonio de una sociedad a una actividad distinta de la delimitada en su objeto puede ser calificada como acto complementario o auxiliar y no necesariamente como extralimitación de éste, en atención a las circunstancias que concurran en el caso, estimándose que hay que analizar el caso concreto para apreciar si existe o no extralimitación del objeto social (Resolución de la DGRN de 22 de julio de 1991).”*

Analizaremos, por tanto, la Jurisprudencia del Tribunal Supremo a que se refiere la RDGT 2/2004 de 16 de julio.

1) Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Social), de 18 de enero de 1995<sup>13</sup>.

La recurrente en casación fue la Junta de Castilla y León, condenada por el Tribunal superior de Justicia de Castilla y León al pago solidario de los salarios dejados de percibir por parte de los dos trabajadores de una empresa de vigilancia de edificios subcontratada por la misma, denominada “Servigur, SA”, y absolviendo a la empresa sucesora de la empresa subcontratada “Prose SA”, por entender que la reclamación de los actores se extiende al periodo de tiempo anterior a su vinculación con esta empresa. En la sentencia del Juzgado de lo Social se absolvió a la Junta de Castilla y León, condenando a pagar a las empresas “Servigur, SA” y “Prose SA”. La sentencia dictada en el recurso de suplicación por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León basándose en el artículo 42 del Texto Refundido del Estatuto de los Trabajadores, estableció que “no se puede exonerar responsabilidad a la Junta de Castilla y León habida cuenta que tal precepto impone la responsabilidad solidaria del arrendador de obras o servicios, y que solo puede considerarse ajenas a ella las obras o servicios desprovistos de finalidad productiva y desconectados de las actividades accesorias normales de la empresa, de estas no cabe incluir la actividad de vigilancia de los edificios e instalaciones de la Junta de Castilla y

León pues, estas son actividades accesorias de la principal y colaterales a la prestación de servicios administrativos de la Junta”. Estos son los motivos por lo que la sentencia de Tribunal Superior de Justicia condenó a la Junta al pago solidario de los salarios dejados de percibir por los trabajadores demandantes.

El Tribunal Supremo ( Sentencia de 18/01/1995) resolviendo el recurso de casación planteado contra la sentencia del TSJ de Castilla y León, estableció ue la interpretación anterior no puede sostenerse ya que el supuesto de hecho del artículo 42 del Estatuto de los trabajadores consiste en “que el objeto de la contrata y subcontrata a que alude el precepto ha de referirse a la realización de obras y servicios correspondientes a la propia actividad de la empresa contratante. Para delimitar lo que ha de entenderse por propia actividad de la empresa, la doctrina mayoritariamente entiende que son las obras o servicios pertenecientes al ciclo productivo de la misma, esto es, la que forman parte de las actividades principales de la empresa. Más que la inherencia al fin de la empresa, es la indispensabilidad para conseguirlo lo que debe definir el concepto de propia actividad. También la doctrina señala que nos encontraríamos ante una contrata de obra o servicio de este tipo cuando de no haberse concertado ésta, las obras y servicios debieran realizarse por el propio empresario comitente, ya que si no, se perjudicaría sensiblemente su actividad empresarial”. En general la doctrina sienta la base de que solo quedarían fuera las obras o servicios contratados que estén desconectados de su finalidad productiva y de las finalidades normales de la misma.

Por otra parte, continúa diciendo la sentencia que comentamos, con los criterios mencionados anteriormente, se hace una interpretación extensiva del artículo 42 del Estatuto, pero no obstante si este criterio fuera general y absoluto, nos llevaría a no comprender la exigencia de que las obras o servicios que se contraten sean de la propia actividad, ya que esta diferenciación se ha efectuado “debido a que el legislador está pensado en una limitación razonable que excluya una interpretación favorable a cualquier clase de actividad empresarial”. Por lo que para excluir o no una contrata o subcontrata se dice que: “tal problemática sólo puede venir dada por el examen cuidadoso y específico de cada supuesto concreto”.

Concluye, en síntesis, dicha sentencia del Tribunal Supremo que el artículo 42 ha sido incorrectamente aplicado por la sentencia de suplicación del Tribunal Superior ya que “resulta obvio que la actividad de la Junta de Castilla y León no es la prestación de servicios de seguridad y protección, propio de las empresas demandadas, sin que dicha actividad tenga tampoco el carácter de complementaria absolutamente esencial para el desarrollo de la principal desarrollada por la Junta”.

2) Sentencia Tribunal Supremo (Sala de lo Social), de 24 de noviembre de 1998<sup>14</sup>.

Interpusieron el recurso casación dos trabajadores del servicio de comedor contratados por la empresa “Diner España, SA” que prestaban sus servicios en el centro de trabajo de la “Fundación Cultural Privada Colegio Mayor Universitario de Alicante”, a los que se les debía el pago de salarios, pidiendo la condena solidaria a las dos empresas. Esta petición fue desestimada en parte por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana ( ratificando la resolución del Juzgado de lo Social) , que sólo reconoció la deuda salarial pero obligando únicamente a la empresa “Diner España S.A. a su pago, y eximiendo de toda responsabilidad a la empresa “Fundación Cultural Privada Colegio Mayor Universitario de Alicante”. En principio los demandantes solicitaban que el pago se hiciera de forma solidaria por la empresa contratante, y por la empresa dónde se situaba su centro de trabajo, y las empresas sucesoras del servicio de comedor “José Poveda Blasco” y “Blasco Veneros SL”, las dos sentencias desestiman el pago solidario de las cuatro empresas, aunque reconociendo la deuda salarial de “Diner España, SA”. La sentencia en suplicación del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (como en la de instancia), se basaba en el artículo 42 del Texto Refundido del Estatuto de los Trabajadores, que “estima en parte el recurso de suplicación, modificando las cantidades objeto de la condena y desestimando la pretensión

dirigida contra los codemandados que habían sido absueltos en la instancia, esto se produce porque el servicio de comedor que “Dinner’s España” efectuaba para el Colegio Mayor no formaba parte de la propia actividad de ésta, razón por la que se absuelve a la Fundación. La condena de los otros codemandados se rechazaba por haber rehusado los trabajadores la subrogación, razón por la que dichos demandados no llegaron a ser sus empleadores”.

Planteado recurso de casación ante el Tribunal Supremo, el problema a debatir consistió en debatir si la actividad prestada por “Diner España, SA” a la “Fundación Cultural Privada Colegio Mayor Universitario de Alicante”, formaba parte de la propia actividad de la segunda de ellas, ya que la responsabilidad es inexistente si las obras o servicios objeto del contrato no forman parte de la actividad del empresario principal. En principio según dicha sentencia caben dos interpretaciones del artículo 42 del Estatuto de los Trabajadores, a) la que entiende que propia actividad es la actividad indispensable, tal que integra el concepto, además de las que constituyen el ciclo de producción de la empresa, todas aquellas que resultan necesarias para la organización del trabajo, y b) la que únicamente integra en el concepto las actividades inherentes, de modo que sólo las tareas que corresponden al ciclo productivo de la empresa principal se entenderán como propia actividad de ella. En el primero caso, se incluyen como propias, las tareas complementarias. En el segundo, estas labores no “nucleares” quedan excluidas del concepto, y en consecuencia de la regulación del artículo 42 del Estatuto de los Trabajadores.

Esta sentencia señala como referencia, la S.T.S. de 18 de enero de 1995, anteriormente expuesta, remitiéndose a dos párrafos de la misma: “Si se exige que las obras y servicios que se contraten o subcontraten deben corresponder a la propia actividad empresarial del comitente, es porque el legislador está pensado en una limitación razonable que excluya una interpretación favorable a cualquier clase de actividad empresarial”. “Nos encontramos ante una contrata de este tipo cuando de no haberse concertado ésta, las obras y servicios debieran realizarse por el propio empresario principal ya que sino se perjudicaría sensiblemente su actividad empresarial”.

La sentencia de 24/11/1998 concluye señalando que, “la fundación presta los servicios propios de un Colegio Mayor que comprende tanto colaboración en la formación de los alumnos, como su alojamiento y manutención. Así, este servicio de comidas forma parte esencial del cometido del Colegio Mayor de forma que, de no ser dispensable la prestación alimenticia de los colegiales, quedaría incompleta su labor que se integra con dos áreas de actividad: una la docente, y otra la de hostelería de unas especificadas características que han de contribuir a la formación integral de los colegiales”. En consecuencia la sentencia señala que la actividad de la empresa “Dinner’s España SA” es la propia de la actividad de la “Fundación Cultural Colegio Mayor Universitario de Alicante”, por lo que ambas empresas deben responder solidariamente de las deudas contraídas y reconocidas a los demandantes en Sentencia del Tribunal Superior de Justicia.

En base a las jurisprudencia establecida por las dos sentencias comentadas, se han efectuado diversas interpretaciones relativas al concepto de propia actividad. Una de ellas es la de Salinas Molina<sup>15</sup>, que sostiene que, “como se sintetiza en la sentencia de 24 de noviembre de 1998, caben dos interpretaciones a dicho concepto: a) la que entiende que propia actividad es la actividad indispensable, de suerte que integrarán el concepto, además de las que constituyen el ciclo de producción de la empresa todas aquellas que resulten necesarias para la organización del trabajo, y b) la que únicamente integra en el concepto las actividades inherentes, de modo que sólo las tareas que corresponden al ciclo productivo de la empresa principal se entenderán “propia actividad” de ella”. Salinas Molina nos aclara que la jurisprudencia unificadora de la sentencia de 18 de enero de 1995 es partidaria de la primera de las dos interpretaciones, pero también sostiene que “se ha desechado la tesis de configurarla como la actividad indispensable para el desarrollo de su función específica, poniéndose el acento en el dato de la actividad inherente al ciclo productivo de la empresa principal, y en consecuencia, estaremos ante una contrata correspondiente a la propia actividad, 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<sup>16</sup>”.

Tras el análisis de estas dos sentencias concluimos, adhiriéndonos al criterio de Villarroig Moya<sup>17</sup> que, “la actividad económica principal es un concepto jurídico indeterminado que ha de analizarse “ad cassum”, pero que no se ciñe estrictamente al objeto social de la empresa, si no que puede abarcar actividades complementarias”. Así, del concepto “propia actividad” la doctrina ha efectuado dos interpretaciones mayoritarias:

1) Interpretación restrictiva: “Debe interpretarse de acuerdo con lo que podríamos denominar criterio de la identidad, de acuerdo al cual se considera que la noción de propia actividad se identifica con misma actividad, con lo que el régimen del artículo 42 del Estatuto sólo se aplicará en aquellos supuesto en los que exista una coincidencia entre la actividad principal de la empresa contratante y de la contratista<sup>18</sup>”.

2) Interpretación extensiva: “Podría entenderse que el artículo 42 del Estatuto de los trabajadores se aplica cuando aquél contrate obras o servicios. Esta lectura llevaría a la conclusión de que siempre que se contrate obras o servicios, se aplicara la responsabilidad del artículo 42, ya que sería muy difícil, cuando no imposible, el supuesto de la actividad no propia del empresario<sup>19</sup>”.

La mayoría de la doctrina ha considerado el concepto de propia actividad desde una perspectiva extensiva, aunque delimitándolo objetivamente, debido a que si el legislador hubiera querido una extensión universal de la responsabilidad a todas las contrata y subcontratas no hubiera puesto este requisito de la propia actividad. Igualmente las obras doctrinales analizadas recogen como criterio a seguir el dado por el Tribunal Supremo en las dos sentencias de 18/01/95 y 24/11/98.

Llano Sánchez señala, con respecto a la sentencia de 18/01/95, que: “La Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1995 reconoce que en general la doctrina es partidaria de una aplicación extensiva del concepto de contrata correspondientes a la propia actividad de la empresa, y acoge expresamente tanto el criterio de la sustituibilidad, como el de la indispensabilidad, al considerar que constituyen propia actividad las obras o servicios que pertenecen al ciclo productivo de la empresa siempre que sean indispensables, y cuando, de no haberse concertado la contrata, tendrían que haberse realizado por el propio empresario so pena de perjudicar sensiblemente su actividad principal. Entiende el Tribunal que de acuerdo con esta lectura del precepto se llega a la conclusión de que todo o casi todo lo que sea objeto de contrata estará normalmente relacionado con el desarrollo de la actividad a que se dedique la empresa, por lo que se considera que el requisito estatutario quedaría, en la práctica, sin contenido<sup>20</sup>”.

Otros sectores doctrinales aportan distintos criterios que pueden indicarnos si hablamos o no de contrata o subcontratas que tienen la misma actividad que la empresa principal. Estos criterios son <sup>21</sup>:

1) “Criterio temporal: La determinación de sí existe, o no, participación en el ciclo productivo de la empresa principal, de acuerdo con el criterio de indispensabilidad, hace necesario tener en cuenta ciertos criterios y elementos de habitualidad o continuidad, de tal manera que si la relación contractual entre la empresa principal y auxiliar se caracteriza por su carácter permanente o de relativa estabilidad, podemos entender que existe un indicio de que las actividades contratadas o subcontratadas son necesarias para que la empresa principal pueda realizar su ciclo productivo”.

2) “Criterio Espacial o locativo: Se puede entender que el lugar donde el trabajador del contratista preste sus servicios puede tener cierta importancia, a los efectos de delimitar si puede o no considerarse incluida la contrata en el ámbito de aplicación del artículo 42 del ET. Según

este criterio, si los trabajadores del contratista prestan sus servicios en el propio centro de trabajo de la empresa principal, entonces se puede entender que la obra o servicio que se realiza en ejecución de la contrata forma parte del ciclo productivo de la comitente”.

3) “El objeto productivo de la empresa principal: Es importante tener en cuenta, en cada caso, cuáles son los objetivos del sistema de producción de la empresa principal, de lo que podrá deducirse del objetivo social previsto en los estatutos sociales, y también de la estructura de la organización empresarial, apreciada en manuales y otros documentos formales”.

4) “La gestión directa por la empresa principal como precedente de la gestión externa por la empresa subcontratista: Puede acogerse como criterio para incluir la contrata en el campo de la responsabilidad, el hecho de que, antes de que se produjese el fenómeno de descentralización vía contrata o subcontrata el empresario comitente fabricara o gestionara directamente, con sus propios trabajadores, la obra o servicio que después contrata con la empresa auxiliar”.

5) “La coordinación de una misma actividad entre la empresa principal y la contratista: Puede considerarse que existe propia actividad en aquellos casos en que la empresa principal coordine la realización de una misma actividad con su propia organización y personal, y también por medio de una contrata”.

6) “La comparación de la actividad subcontratada con las actividades normalmente realizadas por las empresas similares o de igual sector de la principal: Puede considerarse como un criterio indiciario de la existencia de la propia actividad el hecho de que otras empresas del sector o asimilada realicen directamente con sus propios trabajadores la actividad contratada o subcontratada”.

Otro criterio, éste aportado por Joaquín García Murcia<sup>22</sup>, es el que trata del aprovechamiento por parte de la empresa principal de la contrata. Dicho autor señala que, “la imputación de responsabilidades compartidas a empresas contratantes y empresas contratitas encuentra su principal fundamento en el aprovechamiento que hacen las primeras del trabajo realizado por el personal de las segundas en el correspondiente proceso productivo, lo cuál avala, sin duda, tanto la exigencia legal como la referida interpretación”.

Como conclusión, y según lo expuesto, podemos decir que debe hacerse un análisis específico de cada supuesto de responsabilidad tributaria. Análisis que debe realizarse con un criterio extensivo, tanto de las actividades principales como de las actividades complementarias y accesorias, teniendo además en cuenta los criterios de sustituibilidad, como el de indispensabilidad de la actividad contratada o subcontratada. La responsabilidad tributaria se extenderá por toda la cadena de producción de contratas y subcontratas hasta llegar a la última empresa contratada. Igualmente a este criterio extensivo le debemos poner algún límite ya que en caso contrario, estaríamos desvirtuando el propio artículo, además si se hace una distinción entre las empresas que contratan actividades propias a la suya a través de otras empresas, y las que contratan actividades que no son propias, ello es debido a que el legislador ha querido diferenciarlas entre sí, por lo que no puede hacerse una extensión universal de este criterio.

### **3. Delimitación de las responsabilidades tributarias.**

Con relación a la segunda controversia jurídica planteada, sostiene José María Tovillas<sup>23</sup> que, “las obligaciones tributarias de los prestadores del servicio que pueden originar responsabilidad en los que reciben el servicio son las relacionadas con el ingreso de las cuotas tributarias derivadas de la repercusión de impuesto o de las retenciones a trabajadores, profesionales u otros empresarios. Así el cumplimiento por parte del prestador de servicios o de la obra a ingresar las cuotas de IVA derivadas del contrato ejecutado o de las retenciones o ingresos a cuenta es requisito necesario para el nacimiento de la responsabilidad subsidiaria”. Vemos, en un principio, que esta responsabilidad subsidiaria es limitada, por lo que este autor sigue



diciendo en su artículo que, “no nacerá la responsabilidad por la totalidad de las cuotas dejadas de ingresar por parte de la empresa repercutidora o retenedora, sino sólo exclusivamente por la parte de los ingresos a favor de la administración que están relacionados con los contratos de prestación de servicios entre dos empresas”.

En este sentido, señala de forma unánime la doctrina analizada que, “el responsable tributario aparece como un elemento pasivo de la relación jurídico tributaria que se caracteriza por ser un sujeto distinto del contribuyente<sup>24</sup>”, “que se coloca junto al sujeto pasivo o deudor principal del tributo pero sin desplazarlo ni ocupar su lugar<sup>25</sup>”, “de lo cuál se deriva que la responsabilidad tributaria se caracteriza por tener su propio hecho generador<sup>26</sup>”. La nueva Ley General Tributaria mantiene la clásica distinción entre responsables solidarios y subsidiarios, pronunciándose con carácter general a favor de la responsabilidad tributaria subsidiaria, según regula el artículo 41.2 de la misma ley<sup>27</sup>.

El alcance de la responsabilidad tributaria viene establecido en los apartados 3 y 4 del artículo 41 de LGT<sup>28</sup>, al señalar que la responsabilidad alcanzará la deuda tributaria excepto las sanciones, pero teniendo en cuenta el apartado 6<sup>29</sup> de este mismo artículo de la LGT, que establece un derecho de reembolso a favor del responsable con respecto al deudor principal. El legislador legislador ha tenido en cuenta, en este aspecto, las distintas posiciones doctrinales que venían pidiendo esta inclusión en la Ley.

El objetivo del apartado 43.1 f) es, según Gómez-Mourelo Castedo<sup>30</sup>, que “Los contratistas o subcontratistas de ejecuciones de obras o prestación servicios de su propia actividad económica principal respondan de las obligaciones tributarias derivadas y relativas a tributos que deben repercutirse o cantidades que deben retenerse en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación”. Otros autores como Manuel Garrido Moya<sup>31</sup> inciden en que, “se trata de una de las novedades más importantes introducidas en materia de responsabilidad, y que ha suscitado críticas de la doctrina<sup>32</sup>,..., y se ha limitado a establecer un supuesto de garantía para el cobro del crédito tributario en relación con el supuesto que la propia norma establece,...., puede avanzarse que su aplicación será limitada así como dificultosa, desde el punto de vista de la delimitación de su alcance, de tal manera que bien pudiera afirmarse que la razón o finalidad última del establecimiento de este supuesto de responsabilidad sería más el control tributario que el estrictamente recaudatorio”.

En este contexto, Garrido Moya destaca los siguientes puntos a tener en cuenta<sup>33</sup>:

- 1) “La responsabilidad se predica de las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestación de servicios, siempre y cuando la obra o servicio objeto de la contratación o subcontratación sea su actividad económica principal”.
- 2) “La responsabilidad alcanzara la deuda tributaria y no las sanciones, sin embargo, en los supuestos que analizamos, la responsabilidad no alcanzará a la totalidad de las deudas tributarias que pudiera tener el contratista, sino tan sólo las correspondientes a dos conceptos: tributos que deban repercutirse al principal o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios por parte de los contratistas o subcontratistas”.
- 3) “La responsabilidad se excluirá cuando el obligado principal, contratista o subcontratista aporte al pagador un certificado específico de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias, este se podrá solicitarse por el contratista o subcontratista, bien en cualquier momento, bien en el tiempo de presentación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre Sociedades”.
- 4) “La responsabilidad, de resultar exigible, quedará limitada, en su cuantía, al importe de los pagos que se realicen al contratista o subcontratista sin que este hubiera aportado el pagador, el certificado de hallarse al corriente de sus obligaciones tributarias”.

Por otra parte, José María Tovillas<sup>34</sup> se refirió, en su artículo de septiembre de 2004, a las condiciones necesarias para que nazca la responsabilidad subsidiaria a cargo de las personas o entidades que contraten o subcontraten, y que son:

1) “El objeto del contrato ha de consistir en una prestación que suponga la actividad económica principal de la empresa que solicita el servicio de otra. Quedaría excluida la responsabilidad si el objeto del contrato consistiera en una prestación que no sea la actividad económica principal de la empresa”.

2) “Las obligaciones tributarias de los prestadores del servicio que puedan originar responsabilidad en los que reciben el servicio son las relacionadas con el ingreso de la cuota tributaria derivada de las repercusiones de impuestos o de las retenciones a trabajadores, profesionales u otros empresarios”.

3) “No nacerá la responsabilidad por parte de la totalidad de las cuotas dejadas de ingresar por parte de la empresa repercutidora sino, exclusivamente, por la parte de los ingresos a favor de la administración que estén relacionados con los contratos de prestación de servicios entre las dos empresas”

Cabe asimismo destacar la aportación de los asesores Freshfields Bruckhaus Deringer<sup>35</sup>, sobre el alcance de la responsabilidad subsidiaria, en el precepto que analizamos en este trabajo, que intentan aclarar las dudas existentes en los siguientes aspectos, dentro de la delimitación de la responsabilidad tributaria:

1) Tributos incluidos en el nuevo supuesto de responsabilidad: “La responsabilidad subsidiaria exigible como consecuencia de la contratación de obras o servicios se ciñe a tributos que deban repercutirse o retenerse. Se entiende que la norma se refiere principalmente a supuestos que deba repercutirse como el IVA, y a retenciones a cuenta de IRPF de trabajadores, profesionales u otros empresarios. La norma, además establece expresamente que el Empresario Principal responderá subsidiariamente de estos importes en la parte proporcional que corresponda a cada obra o servicio”.

2) Importe total por el que se responde: “La responsabilidad se extenderá sólo a la cuota tributaria y no incluirá a los intereses de demora, ni a las sanciones”.

3) Retenciones: “No siempre es posible determinar las cantidades que corresponden a cada contrato o subcontrato, puesto que un mismo trabajador o profesional que presta sus servicios para un contratista o subcontratista puede estar prestando dichos servicios en relación con más de un contrato o subcontrato”<sup>36</sup>.

4) Tributos que deben repercutirse: “La responsabilidad debe referirse por definición a una deuda tributaria y en el IVA la deuda tributaria no es el importe repercutido sino el que resulta de la declaración-liquidación correspondiente. El Empresario Principal no debería responder de las cantidades repercutidas, sino del importe del impuesto una vez deducidas las cuotas soportadas relativas a la obra o servicio subcontratado. De no ser así, el Empresario Principal podría estar respondiendo por un importe mayor del que debe ingresar el contratista o subcontratista”.

Por otra parte, Vilarroig Moya<sup>37</sup>, plantea otro problema que nace de este nuevo artículo 43.f) de La Ley, como es la determinación del tramo del impuesto que corresponde a la deuda tributaria objeto de la responsabilidad tributaria y hace referencia a este tema de la siguiente forma: “Para que el precepto sea inteligible habrá que entender, siguiendo a Calvo Ortega, que lo que el legislador parece haber querido es aislar un tramo, qué es la relación entre contratista y subcontratista primario y secundario y no la que éste hubiese tenido con sujetos de tramos

anteriores, lo que le daría el derecho a la deducción aquí no se considera”. Según opinión del autor anterior<sup>38</sup>, “con esta regulación se ha tratado de salir del paso de ciertas practicas actuales donde la contratación o subcontratación solo se realiza por motivos de elusión fiscal, y el elemento elegido para atajar estas practicas es el de responsabilizar subsidiariamente al empresario que contrata sin cerciorarse de sí el contratista cumple con sus obligaciones tributarias”.

Respecto a la exclusión del nacimiento de la responsabilidad y la obtención del certificado de estar al corriente de pagos, debemos convenir, con José María Tovillas<sup>39</sup> que: “la responsabilidad subsidiaria no será exigible cuando el contratista o subcontratista haya aportado al pagador un certificado específico de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias. Para que tales certificados expedidos por la Administración tributaria sean válidos, respecto de un determinado contrato es necesario que hayan sido emitidos durante los 12 meses anteriores al pago de cada factura correspondiente a la contratación o subcontratación”.

Como conclusión, por tanto, puede decirse que sólo serán objeto de responsabilidad tributaria los tramos del impuesto en que se relaciona la contrata o subcontrata y respecto a estos los ingresos que se deberían haber realizado de las cuotas tributarias derivadas de la repercusión de impuesto, también se deben incluir las retenciones a los trabajadores, profesionales u otros empresarios que se deberían haber realizado. Es por todo esto que se debe realizar un aislamiento de cada tramo del impuesto para así poder calcular el objeto de la responsabilidad. Se deben tener en cuenta, además, dos importantes cuestiones: 1) La responsabilidad no alcanzara las sanciones sino solo la deuda tributaria, y 2) la declaración de responsabilidad tributaria requiere la previa declaración de fallido del deudor principal, y acto administrativo propio y diferente al efectuado al deudor principal.

#### **4. Conclusiones.**

Hemos podido ver a lo largo de este trabajo que en esta clase de responsabilidad empresarial existen todavía pocas referencias doctrinales, y ninguna jurisprudencial directa. También podemos poner de relieve que dos son las problemáticas a resolver en esta materia: a) qué entendemos por actividad principal de la empresa contratante, para, a continuación, delimitar si el hecho causante de responsabilidad afecta a la empresa principal, y b) cómo delimitamos las obligaciones tributarias generadas por una contrata o subcontrata.

Sobre la primera cuestión, y como ya se ha mencionado anteriormente, se debe analizar caso por caso, aunque la mayoría de la doctrina y autores señalan que debe realizarse una interpretación amplia del concepto de actividad económica principal. Esto no significa que este criterio se aplique de forma universal a todas las contratas y subcontratas, ya que, en caso contrario, dejaríamos sin efecto la distinción entre actividad económica principal a que se refiere el artículo 43.1.f de la Ley General Tributaria. También el Tribunal Supremo en Sentencia de 18 de enero de 1995 ha establecido que debe darse una limitación razonable que excluya una interpretación favorable a cualquier clase de actividad empresarial. Además también sostiene que debe utilizarse el criterio de la substitubilidad como el de la indispensabilidad, al considerar qué constituye propia actividad las obras o servicios que pertenecen al ciclo productivo de la empresa, siempre que sean indispensables y cuando, de no haberse concertado la contrata, tendrían que haberse realizado por el propio empresario.

Sobre la segunda controversia, la doctrina científica es prácticamente unánime al opinar que deben limitarse los tramos del impuesto en que se relaciona la contrata o subcontrata y respecto a estos los ingresos que se deberían haber realizado de las cuotas tributarias derivadas de la repercusión de impuesto, también deben incluirse las retenciones a los trabajadores, profesionales u otros empresarios que se deberían haber realizado. Además hay que tener en cuenta que la responsabilidad no alcanzara las sanciones, sino sólo la deuda tributaria, y que la

declaración de responsabilidad tributaria requiere la previa declaración de fallido del deudor principal, y acto administrativo propio y diferente al efectuado contra el deudor principal.

## Reseñas bibliográficas

---

<sup>1</sup> Artículo 43.1.f. de 58/2003 Ley General Tributaria. Responsables subsidiarios:

*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 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.*

*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 período 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.*

*Las Leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad subsidiaria distintos de los previstos en el apartado anterior.*

<sup>2</sup> Artículo 42. Estatuto de los Trabajadores. Responsabilidad empresarial en caso de subcontrata de obras o servicios:

*1. Los empresarios que contraten o subcontraten con otros la realización de obras o servicios correspondientes a la propia actividad de aquéllas deberán comprobar que dichos contratistas están al corriente en el pago de las cuotas de la Seguridad Social. Al efecto recabarán por escrito, con identificación de la empresa afectada, certificación negativa por descubiertos en la Tesorería General de la Seguridad Social, que deberá librar inexcusablemente dicha certificación en el término de treinta días improrrogables. Transcurrido este plazo, quedará exonerado de responsabilidad el empresario solicitante.*

*2. El empresario principal, salvo el transcurso del plazo antes señalado respecto a la Seguridad Social, y durante el año siguiente a la terminación de su encargo, responderá solidariamente de las obligaciones de naturaleza salarial contraídas por los subcontratistas con sus trabajadores y de las referidas a la Seguridad Social durante el período de vigencia de la contrata con el límite de lo que correspondería si se hubiese tratado de su personal fijo en la misma categoría o puestos de trabajo.*

*No habrá responsabilidad por los actos del contratista cuando la actividad contratada se refiera exclusivamente a la construcción o reparación que pueda contratar un cabeza de familia respecto de su vivienda, así como cuando el propietario de la obra o industria no contrate su realización por razón de una actividad empresarial”.*

---

<sup>3</sup> Joaquín García Murcia. “Contratas y subcontratas”. Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales número 48. Página 16.

<sup>4</sup> Obra citada de Joaquín García Murcia. “Contratas y subcontratas”. Página 22.

<sup>5</sup> Obra citada de Joaquín García Murcia. “Contratas y subcontratas”. Página 20.

<sup>6</sup> Castro, José Luis. El negocio Jurídico, Civitas, Madrid, 1985, Página 21. Citado por Llano Sánchez, Mónica. “Responsabilidad empresarial en las contratas y subcontratas”. Ley Actualidad. Madrid, año 1999. Páginas 29 y 30. Relaciones laborales (La Ley-Actualidad).

<sup>7</sup> Paramo Montero, P. Las responsabilidades empresariales en el ámbito laboral y de la Seguridad Social. CISS. Valencia, 1993. Página 146. Citado por obra de Llano Sánchez, Mónica. “Responsabilidad empresarial en las contratas y subcontratas”. Página 30.

<sup>8</sup> Alonso García. Contrato de trabajo, subcontratas. Pagina 25-27. Citado por obra de Llano Sánchez, Mónica. “Responsabilidad empresarial en las contratas y subcontratas”. Páginas: 34 y 35.

<sup>9</sup> Rodríguez-Piñero, M. “La regulación protectora...” Páginas 27-29. García Murcia, J. “El trabajo en contratas...”, páginas 22-23. Martín Valverde, A. “Responsabilidad empresarial...”, página 231. Citado por Llano Sánchez, Mónica. “Responsabilidad empresarial en las contratas y subcontratas”. Página 41.

<sup>10</sup> López Villa. El subcontrato. Páginas 123 y 129, citado por Llano Sánchez, Mónica. “Responsabilidad empresarial en las contratas y subcontratas”. Página 58.

<sup>11</sup> Artículo 127. 1. Ley General de la Seguridad Social: Supuestos especiales de responsabilidad en orden a las prestaciones.

*1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 42 del Estatuto de los Trabajadores, para las contratas y subcontratas de obras y servicios correspondientes a la propia actividad del empresario contratante, cuando un empresario haya sido declarado responsable, en todo o en parte, del pago de una prestación, a tenor de lo previsto en el artículo anterior, si la correspondiente obra o industria estuviera contratada, el propietario de ésta responderá de las obligaciones del empresario si el mismo fuese declarado insolvente.*

*No habrá lugar a esta responsabilidad subsidiaria cuando la obra contratada se refiera exclusivamente a las reparaciones que pueda contratar un amo de casa respecto a su vivienda.*

<sup>12</sup> Resolución 2/2004 de la Dirección General de Tributos, relativa a la responsabilidad de los contratistas o subcontratistas regulada en el artículo 43 de la Ley 58/2003 General Tributaria. : .....”*Dichas cuestiones son, básicamente, de dos órdenes: De carácter sustantivo, relativo al concepto de actividad económica principal. De carácter procedimental, referente a la emisión del certificado específico que se regula en la norma, y que afecta a la falta de emisión del mismo en plazo por parte de la Administración Tributaria y al particular tratamiento que ha de darse a las personas o entidades que inicien una actividad económica, respecto de las cuales es preciso determinar qué ha de entenderse por “encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias en relación con el citado certificado”.....*

<sup>13</sup> Sentencia Tribunal Supremo (Sala de lo Social), de 18 de enero de 1995. Recurso de Casación para la unificación de doctrina número 150/1994. Ponente: Excelentísimo Señor Don José Antonio Somalo Jiménez. Temática: 1) Subcontratación de obras y servicios: “propia actividad”: Interpretación responsabilidad solidaria: inexistencia. 2) Vigilancia y seguridad: subrogación de servicios.

<sup>14</sup> Sentencia Tribunal Supremo (Sala de lo Social), de 24 de noviembre de 1998. Recurso de Casación para la unificación de doctrina número 517/1998. Ponente: Excelentísimo Señor Don Luis Ramón Martínez Garrido. Temática: Subcontratación de obras y servicios: “propia actividad”: Interpretación responsabilidad solidaria: servicio de comedor de Colegio Mayor Universitario.

---

<sup>15</sup> Fernando Salinas Molina, Magistrado de la Sala IV del Tribunal Supremo. “Contratas y subcontratas: Jurisprudencia Unificadora”. Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales número 38, página 208.

<sup>16</sup> Obra citada de Fernando Salinas Molina. “Contratas y subcontratas: Jurisprudencia Unificadora”. Página 209.

<sup>17</sup> Ramón Vilarroig Moya. “Responsabilidad tributaria de contratas y subcontratas”. Revista: Actualidad Aranzadi, número 640, página 12, publicado el 14 de octubre de 2004.

<sup>18</sup> Obra citada de Llano Sánchez, Mónica. “Responsabilidad empresarial en las contratas y subcontratas”. Página 67. Cita que se adhiere a las opiniones de los siguientes autores: Pérez de los cobos y Martín Calcerrada.

<sup>19</sup> Obra citada de Llano Sánchez, Mónica. “Responsabilidad empresarial en las contratas y subcontratas”. Página 73, que se adhiere a las opiniones de Alonso Olea, Casas Baamonde, Barreiro González y Martínez Murillo.

<sup>20</sup> Obra citada de Llano Sánchez, Mónica. “Responsabilidad empresarial en las contratas y subcontratas”. Página: 80

<sup>21</sup> Obra citada de Llano Sánchez, Mónica. “Responsabilidad empresarial en las contratas y subcontratas”. Página: 86.

<sup>22</sup> Obra citada de Joaquín García Murcia. “Contratas y subcontratas”. Página 28.

<sup>23</sup> José Maria Tovillas. “Responsabilidad Tributaria derivada de la subcontratación”. Revista Inmueble Fiscal número 44 de septiembre de 2004. Página 89.

<sup>24</sup> Calvo Ortega Rafael: “Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario, Parte General”, 6º Edición, 2002, Página 181. Citado por Manuel Garrido Moya. “Los Estudios sobre la nueva Ley general tributaria: Ley 58/2003, de 17 de diciembre”. Editorial: Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales. Fecha de Publicación: Madrid, año 2004. Página 287.

<sup>25</sup> Martín Querlat, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López. “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, 13º Edición, 2002, Página 293. Citado por obra de Manuel Garrido Moya. “Los Estudios sobre la nueva Ley general tributaria: Ley 58/2003, de 17 de diciembre”. Página 287.

<sup>26</sup> Calvo Ortega Rafael: “Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario, Parte General”, 6º Edición, 2002, Pag. 181. Citado por obra de Manuel Garrido Moya. “Los Estudios sobre la nueva Ley general tributaria: Ley 58/2003, de 17 de diciembre”. Pagina 287.

<sup>27</sup> Artículo 41.2 de 58/2003 Ley General Tributaria. Responsabilidad tributaria: Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria.

<sup>28</sup> Apartados 3 y 4, del artículo 41 de la Ley General Tributaria:

3. *“La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario. Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan”.*

4. *“La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra Ley se establezcan”.*

<sup>29</sup> Apartado 6 del artículo 41 de 58/2003 Ley General Tributaria. Los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil”.

<sup>30</sup> Caridad Gómez-Mourelo Castedo y otros, Director: Andrés Jiménez García. Título: La Nueva Ley General Tributaria comentada. Editorial: La Ley, Madrid 2004. Página 185.

---

<sup>31</sup> Obra citada de Manuel Garrido Moya. “Los Estudios sobre la nueva Ley general tributaria: Ley 58/2003, de 17 de diciembre”. Página 307.

<sup>32</sup> Falcón y Tella: Quincena Fiscal, numero 8 y 9, abril mayo 2003; Benacloche, Julio: Impuestos, numero 22, número 22, noviembre 2003, página 11 “in fine”. Obra citada de Manuel Garrido Moya. “Los Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria: Ley 58/2003, de 17 de diciembre”. Página 307.

<sup>33</sup> Obra citada de Manuel Garrido Moya. “Los Estudios sobre la nueva Ley general tributaria: Ley 58/2003, de 17 de diciembre”. Página 307-308

<sup>34</sup> Obra citada de José María Tovillas. “Responsabilidad Tributaria derivada de la subcontratación”. Páginas 88 y 89.

<sup>35</sup> Klingenberg Miguel y Silvia Perternain. “La responsabilidad subsidiaria por contratación y subcontratación de obras y servicios”. Freshfields Bruckhaus Deringer. Noviembre de 2004. Página 2 y 3.

<sup>36</sup> Así lo prevé el artículo 41.6 de la Ley 58/2003 General Tributaria: Los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil.

<sup>37</sup> Obra citada de Ramón Vilarroig Moya. Página 12.

<sup>38</sup> Id. Página 13.

<sup>39</sup> Obra citada de José María Tovillas. “Responsabilidad Tributaria derivada de la subcontratación”. Página 90