

## Régimen general de la responsabilidad (LGT art.41)

Junto a los sujetos pasivos deudores principales, la Ley puede declarar responsables de la deuda tributaria a otras personas, solidaria o subsidiariamente.

Son notas que definen la responsabilidad tributaria:

- 1) **Rige el principio de subsidiariedad**, esto significa que, salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad es siempre subsidiaria. La falta de pago del deudor principal es requisito común a la responsabilidad subsidiaria y solidaria. **Sin embargo, si la responsabilidad es solidaria, no se requiere que la Administración tributaria lleve el procedimiento hasta la declaración de crédito incobrable y deudor fallido.**
- 2) La derivación de la acción para exigir el pago a los responsables requiere, en todo caso (y no solo en caso de responsabilidad subsidiaria), **un acto administrativo en el que se dé audiencia al interesado**, se declare su responsabilidad y se determine su alcance. Dicho acto ha de notificarse expresando los elementos esenciales de la liquidación. Desde ese momento se confieren al responsable todos los derechos del deudor principal.

La obligación del responsable no se transmite al heredero, salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación antes del fallecimiento (LGT art.39.1).

- 3) **Con carácter general, la responsabilidad se extiende a la deuda exigida en período voluntario, y no a las sanciones ni al recargo de apremio**, siendo este último exigible al responsable únicamente cuando no efectúe el pago de la deuda derivada en el período voluntario que a tal efecto se le ha de conceder.

**Este apartado significa es que el responsable no va a pagar los recargos ni los intereses del periodo ejecutivo.**

Ahora bien, cuando la responsabilidad alcance las sanciones, cuando el deudor principal **hubiera tenido** derecho a la reducción por conformidad, la deuda derivada será el importe que proceda sin aplicar la reducción correspondiente al deudor principal y se ha de dar trámite de conformidad al responsable en la propuesta de declaración de responsabilidad. La reducción por conformidad será del 30% (LGT art.188.1.b)..

También les será también de aplicación la **reducción del 40%** por pronto pago (LGT art.188.3).

### A tener en cuenta

- Cuando sean dos o más los responsables solidarios o subsidiarios de una misma deuda, **esta puede exigirse íntegramente a cualquiera de ellos** (LGT art.35.7). Sería el caso de dos administradores de la misma empresa que es la deudora principal.
- El responsable dispone de una acción de reembolso contra el deudor principal en los términos previstos en la legislación civil para evitar el enriquecimiento injusto del deudor principal (LGT art.41.6).
- La **adopción de medidas cautelares** respecto de los responsables tributarios requiere la previa iniciación del procedimiento de derivación mediante acuerdo motivado.
- Las deudas derivadas a los responsables pueden ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento.

## Responsables solidarios

Responsable Solidario		Alcance	Sanción
Art 42.1	a) Causen o colaboren en la infracción. (No importa la relación con la empresa)	Deuda en período voluntario	Si
	b) Partícipes Entidades Art 35.4		No
	c) Sucesores en la actividad		No <sup>1</sup>
Art 42.2	a) Las <b>causantes o colaboradoras</b> en la ocultación o transmisión de bienes	Hasta el importe del valor de los bienes que se hubieran podido embargar.	Si
	b) Las que, por culpa o negligencia, <b>incumplan las órdenes de embargo.</b>		Si
	c) Las que, <b>conociendo el embargo</b> , la medida cautelar o la garantía, <b>colaboren en el levantamiento</b>		Si
	d) Los <b>depositarios</b> de los bienes que colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.		Si

<sup>1</sup> No será responsable en caso de exhibición de certificado emitido al efecto.

### Causantes o colaboradores en la comisión de infracciones tributarias

No se trata de un supuesto de responsabilidad objetiva con relación a la comisión de infracciones tributarias, sino de responsabilidad por la realización de un acto ilícito: causar o colaborar activamente en la realización de una infracción.

#### Tengamos en cuenta:

- La responsabilidad es solidaria cuando los administradores desempeñan una conducta activa en la comisión de la infracción. En otro caso, **cuando no haya una conducta activa sino simplemente culpa estaremos ante el supuesto de responsabilidad subsidiaria.**
- Exactamente igual ocurre en el caso en que la entidad **no haya cometido infracción alguna.**
- La doctrina del TEAC considera que la imposición de un sanción por infracción tributaria muy grave causada esta última por **utilización de los medios fraudulentos** recogidos, estaremos ante un supuesto de responsabilidad solidaria de los administradores, porque tales conductas **suponen inequívocos actos de voluntad que producen el resultado antijurídico de evitar o minorar la deuda tributaria de manera fraudulenta**, lo que significa la existencia de una conducta activa de los administradores en la comisión de la infracción tributaria.
- **Si a un responsable se le derivan deudas dentro de las que se incluyen sanciones y las recurre no se aplica la suspensión automática de la responsabilidad.** Esto es así porque las declaraciones de responsabilidad dictadas al amparo de la LGT art.42.1.a) en cuyo alcance se incluyan sanciones **no tienen naturaleza sancionadora**, resultando la posición jurídica del responsable tributario distinto a la del sujeto infractor. Sin perjuicio de la suspensión automática de las sanciones incluidas en el alcance del acuerdo.
- El administrador de una sociedad no queda eximido de la responsabilidad solidaria por el hecho de que la entidad deudora hubiera contratado los servicios de **asesoría fiscal**, ya que son los administradores los únicos representantes legales de la entidad administrada y los que, en definitiva, firman las autoliquidaciones presentadas y dan su aquiescencia a dicha presentación.

### Partícipes o cotitulares de las entidades sin personalidad jurídica

Son responsables solidarios de las obligaciones tributarias materiales contraídas por las entidades sin personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición, los partícipes o cotitulares de las mismas en proporción a sus respectivas participaciones.

Debemos tener en cuenta que, estas entidades, **sólo tienen naturaleza de obligado principal en el IVA.** Este supuesto de responsabilidad no se da en el IRPF, ni del IP y ni del IS, pues en estos impuestos la ley no confiere a los entes sin personalidad jurídica la condición de contribuyentes sino que serían los miembros o partícipes los contribuyentes en régimen de atribución de rentas.

### Sucesores en explotaciones o actividades económicas

Son responsables solidarios de la deuda tributaria **quienes sucedan por cualquier concepto** en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extiende a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar.

#### Pueden distinguirse los siguientes supuestos:

- **La sucesión en la titularidad de la explotación económica.** Se trata de la transmisión pura y simple de la titularidad de la empresa por cualquier medio admitido en derecho.
- La sucesión por cualquier concepto distinto del anterior en el ejercicio de la actividad económica o **sucesión de hecho.**
- La adquisición de elementos aislados **siempre que permitan continuar la explotación** o actividad económica.

#### Quedan fuera del presupuesto de hecho de este caso de responsabilidad:

- Las adquisiciones de elementos aislados que **no permitan la continuidad** de la explotación o actividad económica.
- Los supuestos de sucesión universal por **causa de muerte y los supuestos de sucesión** en la titularidad de una explotación o actividad económica que tenga su causa en la extinción o disolución de una persona jurídica, ya que eso serían supuestos de sucesión y no de responsabilidad.

Quien pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas puede, previa conformidad del actual titular de tales explotaciones o actividades, solicitar a la Administración tributaria una **certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades** tributarias derivadas de su ejercicio (LGT art.175).

#### Supuestos de exoneración

##### a) Supuestos de exoneración de responsabilidad del adquirente:

- La Administración tributaria **no expide el certificado en los tres meses** siguientes a su solicitud.
- La Administración tributaria **expide el certificado en ese plazo pero sin mencionar deudas**, sanciones o responsabilidades tributarias pendientes del transmitente.

##### b) Supuestos de limitación de responsabilidad del adquirente.

El solicitante del certificado , de adquirir la explotación económica, **únicamente responde de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias pendientes que consten en el certificado** expedido por la Administración tributaria en el plazo de los tres meses siguientes a su solicitud. Cuando no se haya solicitado el certificado, la responsabilidad alcanza a las deudas y responsabilidades liquidadas o pendientes de liquidación y a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

#### Tengamos en cuenta:

- Constituye supuesto de sucesión en el ejercicio de la actividad aquel en el que existe **continuación** de las actividades económicas desarrolladas por la deudora en el mismo local, con los mismos miembros del consejo de administración y los mismos trabajadores.
- También cuando una sociedad continúa la actividad que venía desarrollando una persona física cuyos socios son familiares de la misma, coincidiendo además algunos trabajadores y clientes.
- Igualmente cuando la actividad se continua por otra empresa con el mismo objeto social, establecida en el mismo ámbito geográfico, con coincidencia de clientes y proveedores y con vinculación de los órganos de administración.
- Existiendo una sucesión de facto en la explotación empresarial existente, **no es necesario** para derivar la responsabilidad **que concurra un elemento doloso** en la conducta de los interesados.
- **Otras sanciones** como, las impuestas por incumplir requerimientos cualquiera que sea la causa de éstos; las debidas a infracciones simples documentales o contables, etc, **no son exigibles al sucesor, pues no derivan del ejercicio de la explotación o actividad económica**, sino de una conducta o un incumplimiento personales del obligado principal que son independientes de dicho ejercicio aunque, estén mediatamente relacionados con él
- El alcance de la responsabilidad no puede extenderse a las deudas posteriores al cese en la actividad.

#### Personas por determinados comportamientos en el procedimiento de apremio

Son responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente, de los créditos de naturaleza pública no tributaria y, en su caso, de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, **hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar** por la Administración tributaria las siguientes personas o entidades:

- **Las que causen o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.**

Requisitos:

- a) **Ocultación o transmisión de bienes y derechos** del obligado al pago con la finalidad de impedir o eludir su traba. La ocultación **comprende cualquier actividad que distraiga bienes o derechos**, ya sea por desprendimiento material o jurídico, para evitar responder con ellos.
- b) **Acción u omisión del presunto responsable** consistente en causar o colaborar en dicha ocultación. El término causar implica un enlace razonable y directo entre la conducta del responsable y la ocultación; y colaborar entraña complicidad o cooperación.
- c) **Que la conducta sea maliciosa**, lo que responde a la mala fe o dolo civil propio del fraude de acreedores; se busca el engaño para eludir la deuda o para hacer inútil la responsabilidad del deudor mediante hechos o fórmulas jurídicas dirigidas a preparar, provocar, simular o agravar la disminución de la solvencia patrimonial del deudor.

Destacar que la norma **no exige una actividad dolosa** sino simplemente un conocimiento de que se pueda ocasionar un perjuicio a la administración.

- **Los que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.**
- **Los que colaboren o consientan en el levantamiento** de los bienes o derechos embargados o sobre los que se ha constituido una medida cautelar o una garantía teniendo conocimiento del embargo o de la constitución de la medida cautelar o garantía.
- Las personas o entidades **depositarias** de los bienes del deudor principal que consientan o colaboren en su levantamiento tras haber recibido la notificación del embargo.

Los declarados responsables por alguna de estas causas están expresamente **excluidos de la reducción de sanciones** tal y como indica el art.41.4 LGT.

Todos los declarados responsables por razón de las conductas enumeradas solo pueden impugnar el presupuesto habilitante de la responsabilidad, es decir, la causa por la que se le acuerda designar como responsable pero **nunca podría recurrir el fondo de la liquidación.**

#### Tengamos en cuenta:

- **No procede la derivación** de responsabilidad solidaria en el pago de la sanción impuesta al emisor de una factura falsa o con datos falseados **a quien ya ha sido sancionado por utilizarla** en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, por dejar de ingresar, en todo o en parte, la deuda tributaria u obtener indebidamente devoluciones.
- De incumplirse la orden de **embargo de créditos no vencidos** por la entidad pagadora, procede la exigencia de responsabilidad solidaria, pues a efectos de embargo de los créditos realizables es indiferente que estuviesen vencidos o no.
- Constando diligencia de embargo, **si una entidad bancaria ejecuta una prenda** levantando el saldo embargado por la Administración, procede la declaración de responsabilidad solidaria. Las diligencias tienen que ejecutarse estrictamente. El banco tiene a su disposición el procedimiento legalmente establecido para hacer valer su derecho que es la **tercería de mejor derecho.**
- La responsabilidad solidaria **puede ser imputada a personas menores de edad**, cuya actuación como causantes o colaboradores en la ocultación o transmisión de bienes o derechos que constituyan el hecho causante de la responsabilidad se haya llevado a cabo por medio de representante.
- El otorgamiento de capitulaciones matrimoniales en fraude de acreedores constituye uno de los presupuestos de hecho de la responsabilidad constitutiva de una conducta dirigida a impedir o dificultar la acción de cobro administrativa.
- Cuando existe una **confusión entre el patrimonio del propietario/administrador**, queda probado que disponiendo el administrador de los fondos de la misma, no pudiendo la sociedad hacer frente a sus deudas, resulta procedente la exigencia de responsabilidad.
- Para que proceda la derivación de responsabilidad no se considera necesario que los hechos en cuestión sean constitutivos de delito, ni tampoco que sean nulos. Basta con que perjudiquen a la Hacienda Pública y se realicen para ello.
- La declaración de responsabilidad solidaria es un acto de la Administración sujeto a derecho administrativo cuya revisión corresponde a la Jurisdicción contencioso-administrativa.

## Responsables subsidiarios

La diferencia sustancial entre el responsable solidario y el subsidiario es la **necesidad, en este último supuesto, de la previa declaración de fallido del deudor principal y de los demás responsables solidarios**, después de sustanciar el procedimiento de apremio.

La concurrencia de varios responsables subsidiarios permite que la deuda se exija de forma íntegra a cualquiera de ellos.

Responsable Subsidiario	Alcance	Sanción
a) Los <b>administradores</b> de las personas que hayan <b>cometido infracciones, cuando hubiesen realizado los actos</b> , hubiesen consentido el incumplimiento o hubiesen adoptado acuerdos que las posibiliten.	Deuda tributaria completa	Si
b) Los <b>administradores</b> de personas jurídicas que hayan <b>cesado en sus actividades</b> , siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o evitar el impago.	Obligaciones pendientes en el momento del cese	No
c) La administración <b>concursal</b> y los liquidadores de sociedades	Deuda tributaria	No
d) Los <b>adquirentes de bienes afectos</b> por ley al pago de la deuda.	Deuda tributaria / límite valor del bien	No
<b>Art. 43.1</b> e) Los representantes aduaneros cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes.	Deuda tributaria completa / no incluye deuda aduanera	No
f) Quienes <b>contraten o subcontraten</b> obras o servicios correspondientes a su actividad económica principal.	Retenciones e importes repercutidos	No
g) Quienes tengan el <b>control efectivo</b> de las personas jurídicas obligadas al pago	Debe concurrir una voluntad rectora común y quedar acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal y que exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial.	Deuda tributaria completa
h) Las personas jurídicas de las que los obligados tributarios tengan el control, por las obligaciones tributarias pendientes de éstos últimos.		Deuda tributaria completa
<b>Art 43.2</b> Los administradores cuando, existiendo continuidad en la actividad, la presentación de autoliquidaciones de retenciones o impuestos repercutidos sin ingreso sea reiterativa y pueda acreditarse que dicha presentación no obedece a una intención real de cumplir la obligación tributaria objeto de autoliquidación.	Retenciones e importes repercutidos	No

## Administradores de las personas jurídicas que cometan infracciones tributarias

Requisitos:

- La **comisión de una infracción tributaria** por una persona jurídica.
- Ser administrador** de hecho o de derecho de la persona jurídica infractora **en el momento de la comisión** de la infracción.
- Conducta no diligente del administrador** que puede consistir en:
  - No realizar los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios de la persona jurídica.
  - Consentir el incumplimiento de tales obligaciones y deberes por quienes de ellos dependan.
  - Adoptar acuerdos que posibiliten la comisión de la infracción tributaria.

En caso de que los administradores **hayan participado o colaborado activamente** en la comisión de la infracción tributaria, su responsabilidad se torna en solidaria en cuanto a las deudas tributarias y sanciones de la persona jurídica.

El alcance de esta responsabilidad de los administradores se extiende a las deudas tributarias pendientes de la persona jurídica y a las sanciones impuestas a la misma.

### A tener en cuenta:

- La **pertenencia al Consejo de Administración** es causa suficiente para declarar a los administradores responsables subsidiarios de las deudas de la entidad mercantil.
- La existencia de un **consejero delegado** no exime de responsabilidad a los demás administradores que hubieran incumplido sus obligaciones tributarias.
- La responsabilidad no queda excluida por el hecho de que existieran **varios administradores solidarios**.
- La **notificación defectuosa de la providencia de apremio** a la persona jurídica, deudor principal, con carácter previo a la declaración de fallido no produce indefensión a los administradores, pudiendo resultar únicamente lesionada por dicho defecto de notificación la sociedad y no los administradores.
- El nombramiento de administrador **surte efectos desde su aceptación** y no desde su inscripción, ya que esta no tiene carácter constitutivo.
- **Declarada nula la sanción** desaparece el requisito que permite la derivación y no sería exigible la derivación de la deuda.
- Declarado fallido un responsable solidario, pero **existiendo otros que no han sido**, no puede declararse responsable subsidiario al administrador de la sociedad deudora.
- Un administrador de hecho es responsable solidario ya que tiene la iniciativa de crear la misma y diseñar todas sus operaciones económicas siendo el causante o el colaborador en la comisión de una infracción tributaria.

### Administradores de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades

#### Requisitos:

- a) Cese en la actividad de la persona jurídica con obligaciones tributarias devengadas y pendientes.
- b) Ser administrador de hecho o de derecho en el momento del cese de su actividad.
- c) Concurrencia de conducta no diligente del administrador consistente en:
  - No haber hecho lo necesario para el pago de la deuda tributaria pendiente de la persona jurídica.
  - Haber adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago de dicha deuda.

A diferencia de lo que sucede en el supuesto de responsabilidad anterior, **no se requiere que los administradores hayan causado o colaborado en la comisión de tales infracciones**.

En lo que concierne al alcance de esta responsabilidad, **no se extiende a las sanciones**.

La caducidad del nombramiento del administrador, o su renuncia al cargo, no libera al administrador de las obligaciones que en su día adquirió frente a la Hacienda Pública como administrador de la sociedad. **Solo quedará liberado una vez que, convocada la Junta, se nombre al nuevo administrador** o, en su caso, se convoque la Junta para la disolución de la sociedad; y si esto no fuera posible, inste la disolución judicial, al ser imposible el nombramiento de otro administrador en su sustitución que haga operativo el funcionamiento de la sociedad.

### A tener en cuenta:

- Habiéndose omitido el deber de instar la disolución por los administradores de la sociedad en un supuesto de cese en la actividad, si se prueba que la persona que figura como administrador no llegó a ejercer nunca funciones de administrador, que sí se ejercieron por el único responsable de la entidad, no procede la exigencia de responsabilidad subsidiaria a aquel.
- La negligencia debe predicarse no respecto del cumplimiento de las obligaciones en el momento en que éstas surgen sino respecto de la conducta posterior, por lo que no quedando probado por la Administración la conducta culposa o negligente la exigencia de responsabilidad es improcedente.
- El cese de la actividad **es un cese de hecho, no formal**, y la responsabilidad se deriva a los administradores por haber dado lugar a una terminación de la actividad no ordenada, llegando a la disolución y liquidación de la misma, o en su caso a promover el concurso de acreedores, para lograr la satisfacción de los créditos que tuviesen contra ella sus distintos acreedores, entre los que se encuentran la Hacienda Pública.
- El administrador que **presenta solicitud de concurso de acreedores** cuando ya está iniciado el procedimiento de declaración de responsabilidad no se ve eximido de esta, porque precisamente tuvo como finalidad conseguir la apariencia de que no se daban en el caso los requisitos exigidos.

### Integrantes de la administración concursal y liquidadores de sociedades en general

Dos supuestos distintos de responsabilidad:

- a) Responsabilidad por las obligaciones tributarias de la entidad **devengadas con anterioridad a la situación de administración concursal** de la entidad o de liquidación de la misma.

Para poder calificar a alguien como responsable subsidiario de las obligaciones tributarias de una entidad, devengadas con anterioridad a la situación de administración concursal es preciso que concurren dos requisitos:

- Debe ser integrante de la administración concursal o liquidador del deudor principal, esto es, de la entidad que se halle en proceso concursal o de liquidación.
- Debe haber desarrollado una conducta no diligente consistente en no haber realizado las gestiones necesarias para el cumplimiento íntegro de las obligaciones tributarias de la entidad devengadas con anterioridad a la situación concursal o de liquidación de esta.

- b) **Responsabilidad por las obligaciones tributarias y sanciones posteriores al proceso concursal** o de liquidación de la entidad deudora principal.

Únicamente se deriva responsabilidad subsidiaria por tales obligaciones tributarias y sanciones a las personas integrantes de la administración concursal de la entidad o a sus liquidadores cuando tengan asignadas funciones de administración, resultando en tal caso aplicables las disposiciones sobre responsabilidad de administradores.

#### A tener en cuenta

- La administración concursal se nombra por el juez del concurso.
- En caso de concurso necesario, se suspende el ejercicio por el deudor de las facultades de administración y disposición sobre su patrimonio, siendo sustituido por los administradores concursales.
- Es necesario que la Administración motive la concurrencia de culpabilidad en la conducta del liquidador.
- La disolución y liquidación de una sociedad mercantil conlleva un proceso jurídico: el acuerdo social de la Junta General de disolución, el período de liquidación y la extinción de la personalidad jurídica de dicha sociedad. Se trata de un proceso mercantil de garantía, para que la disolución y liquidación no perjudique los derechos de los acreedores. Por ello, si se acredita que los liquidadores no realizaron las gestiones necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas, procede la exigencia de responsabilidad.

### Adquirentes de bienes afectos al pago de la deuda tributaria

Son responsables subsidiarios los adquirentes de bienes afectos por Ley al pago de la deuda tributaria y responden con dichos bienes, por derivación de la acción tributaria, si la deuda tributaria no es satisfecha por el deudor principal.

#### A tener en cuenta

- El propietario de un bien afecto al pago del ISD está legitimado para solicitar la devolución de ingresos indebidamente satisfechos.
- No procede la responsabilidad subsidiaria, cuando el responsable es un **tercero protegido por la fe pública registral y no conste indicio alguno de fraude o connivencia**. La liquidación complementaria posterior por no ser de aplicación la exención, no puede ser exigida en este caso al comprador del inmueble.
- Un bien o derecho adquirido mediante herencia, afecto al pago del ISD que grava la adquisición mortis causa, una vez enajenado a un tercero que reúne las condiciones para ser declarado responsable subsidiario, queda afecto a ese pago en la proporción que el valor comprobado del mismo represente en la masa hereditaria transmitida al deudor principal y, en consecuencia, en su deuda tributaria.

### Representantes aduaneros

Son responsables subsidiarios los representantes aduaneros cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes. No obstante, esta responsabilidad subsidiaria no alcanza a la deuda aduanera.

### Contratistas o subcontratistas de ejecuciones de obras o prestaciones de servicios

Las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su **actividad económica principal**, son responsables subsidiarios 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.

Deben excluirse del ámbito objetivo de esta responsabilidad las contrataciones o subcontratas referidas a todas aquellas obras o servicios que no estén comprendidos en la actividad económica principal del contratante o pagador. Así, si una empresa instaladora de tendidos eléctricos contrata a una constructora para que reforme su nave no hay responsabilidad ya que no forma parte de su actividad principal.

Esta responsabilidad únicamente alcanza a las obligaciones tributarias del contratista o subcontratista devengadas **durante el período de vigencia de la contrata o subcontrata** y correspondientes a las obras o servicios objeto de la contrata o subcontrata, relativas a:

- Los tributos que deban repercutirse, que serán básicamente el IVA o el IGIC.
- Las cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios.

En cuanto a la exoneración de responsabilidad, si el contratista o subcontratista aporta al contratante o pagador (eventual responsable tributario) un **certificado específico** de estar al corriente de sus obligaciones tributarias, emitido a estos efectos por la Administración tributaria dentro de los **doce meses anteriores** al pago de cada factura correspondiente a la contrata o subcontrata, el contratante o pagador queda exonerado de responsabilidad tributaria.

Si el contratista o subcontratista no aporta el certificado de hallarse al corriente de sus obligaciones tributarias al pagador desde el comienzo de la vigencia de la contrata o subcontrata, la responsabilidad de este queda limitada al importe de los pagos que realice sin que le haya sido entregado el certificado o habiendo transcurrido el período de doce meses desde el anterior certificado sin haber sido renovado.

#### A tener en cuenta:

- No se aplica la responsabilidad subsidiaria en el **suministro de materiales**, por tratarse de entrega de bienes y no de prestaciones de servicios o ejecuciones de obra. En consecuencia, no hay obligación de presentación del certificado que exime de tal responsabilidad.
- La responsabilidad subsidiaria **no surge exclusivamente por el hecho de que se pague o no se pague** la deuda derivada de la relación contractual, sino también porque la persona con la que se contrata o subcontrata no cumpla con las obligaciones tributarias. La falta de declaración también puede ser objeto de responsabilidad.
- **Un trabajador autónomo colaborador** no puede ser considerado responsable subsidiario del autónomo principal que lo contrate en la medida en que no se esté contratando o subcontratando la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a la actividad económica principal del trabajador autónomo principal.

### Formas societarias abusivas o fraudulentas (LGT art.43.1.g y h)

Existen dos supuestos de responsabilidad en la LGT que permiten exigir en vía administrativa la responsabilidad en los casos de sociedades interpuestas, sin necesidad de que la Hacienda Pública tenga que acudir a la vía judicial, para conseguir «el levantamiento del velo».

- a) El primer supuesto permite la declaración de responsabilidad respecto de aquellas personas o entidades que tengan un control efectivo de las personas jurídicas creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta, para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, cuando exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial.

La responsabilidad se extiende a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas.

- b) Se regula, además, como supuesto de responsabilidad el de las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, o en las que concurra una voluntad rectora común con los mismos, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando tales personas o entidades hayan sido utilizadas o creadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurran, o la unicidad de personas o esferas económicas o una confusión o desviación patrimonial.

En estos casos la responsabilidad se extiende también a las sanciones.

**La diferencia sustancial entre ambos supuestos es** que en el segundo de ellos son las personas o entidades utilizadas o creadas con una intención elusiva las que pueden ser declaradas responsables de las deudas de los obligados que tengan un control efectivo sobre ellas.

### A tener en cuenta:

- La Ley exige el **control efectivo**, pero expresamente precisa que, en los dos supuestos, dicho control puede ser total o parcial, y tanto directo como indirecto
- Es necesario, en ambos supuestos, que quede **acreditado la creación o utilización abusiva o fraudulenta** de la forma societaria.
- En el primer supuesto se intenta evitar tanto el abuso de derecho como el fraude de ley en el ámbito de la responsabilidad tributaria, lo que permite actuar p.e. en los casos de utilización de sucesivas sociedades constituidas por un mismo obligado tributario.
- La responsabilidad actúa en una doble dirección: no solo pueden ser responsables las personas o entidades que ejercen el control sobre las entidades creadas con ánimo elusivo, sino que éstas pueden ser a su vez responsables de las deudas de los obligados que las crearon o utilizaron.
- El supuesto b) tiene especial relevancia en los casos de «vaciamiento patrimonial» a través de sociedades creadas con dicha finalidad, pues sin necesidad de acudir a la doctrina del «levantamiento del velo» puede exigirse la responsabilidad a las entidades que cuentan con los activos traspasados del obligado principal.
- La doctrina del levantamiento del velo es aplicable a la fase de recaudación tributaria, cuando se trata de un caso excepcional en el que la misma persona física se transmite a sí misma la explotación económica mediante la utilización de sociedades, a estos efectos ficticias, pues lo único que se pretende es el típico fraude de acreedores, mediante la falencia tributaria de la sociedad.
- La simple relación de parentesco con el administrador no puede por sí misma ser equiparada de forma automática a una situación de control de la sociedad, si bien dicha relación puede constituir un indicio de tal situación de control.

### Falta reiterada de ingreso de autoliquidaciones por retenciones e impuestos repercutidos

Pueden ser responsables subsidiarios de las deudas tributarias derivadas de tributos que deban repercutirse o de cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas obligadas a efectuar la declaración e ingreso de tales deudas cuando, **existiendo continuidad en el ejercicio de la actividad**, la presentación de autoliquidaciones sin ingreso por tales conceptos tributarios sea reiterativa y pueda acreditarse que dicha presentación no obedece a una intención real de cumplir la obligación tributaria objeto de autoliquidación.

### A tener en cuenta

- Este supuesto de responsabilidad se introduce para facilitar la acción de cobro contra los administradores de aquellas empresas que carentes de patrimonio, pero con actividad económica regular, realizan una **actividad recurrente y sistemática de presentación de autoliquidaciones formalmente pero sin ingreso** por determinados conceptos tributarios con ánimo defraudatorio, pero su regulación sustantiva no contempla expresamente el dolo o la voluntad de defraudar.
- La propia Ley aclara lo que se considera reiteración en la presentación de autoliquidaciones, al señalar como cómputo el año natural y, durante el mismo, y de forma sucesiva o discontinua se han presentado sin ingreso la **mitad o más de las que corresponderían**, con independencia de que se hubiese presentado la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y de que la presentación haya sido realizada en plazo o de forma extemporánea.
- No se computan aquellas autoliquidaciones en las que, habiendo existido solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, se hubiese dictado resolución de concesión, salvo incumplimiento posterior de los mismos y con independencia del momento de dicho incumplimiento, no computándose, en ningún caso, aquellos que hubiesen sido concedidos con garantía debidamente formalizada.
- Se considera que la presentación de las autoliquidaciones se ha realizado sin ingreso cuando, aun existiendo ingresos parciales en relación con todas o algunas de las autoliquidaciones presentadas, el importe total resultante de tales ingresos, durante el año natural, no supere el 25% del sumatorio de las cuotas a ingresar autoliquidadas.

- Se presume que no existe intención real de cumplimiento de las obligaciones cuando se hayan satisfecho créditos de titularidad de terceros de vencimiento posterior a la fecha en que las obligaciones tributarias a las que se extiende este supuesto de responsabilidad se devengaron o resultaron exigibles y no preferentes a los créditos tributarios derivados de estas últimas.
- El procedimiento para la declaración de la responsabilidad es el establecido con carácter general.

## Responsabilidad del cónyuge

No se trata de un supuesto de responsabilidad tributaria, sino de un **supuesto de responsabilidad patrimonial**.

### Regímenes matrimoniales

- a) **Separación de bienes.** Responden de la deuda los bienes que cada cónyuge haya puesto en común para sostener las cargas del matrimonio (CC art.1438). No responden, en cambio, de la deuda derivada de la explotación por parte del otro cónyuge de una empresa, pues el consentimiento tendría que ser expreso (CCom art.9).
- b) **Gananciales.** Responden los bienes de la sociedad ganancial (CC art.1365 y 1369), excepto de la sanción, si el cónyuge no intervino en la infracción. El principio de personalidad de la pena excluye las sanciones y el apremio.

### Por el origen de las deudas

- **Deudas derivadas de IRPF.** Están afectos a su pago, en su caso, los bienes gananciales. Cuestión diferente es que en los supuestos de **declaración conjunta, los dos cónyuges sean, además, obligados solidarios**, respondiendo de las deudas en igual grado, al modo de la solidaridad del ordenamiento civil (CC art.1137).
- **Deudas por IVA.** En principio, son deudas derivadas de una actividad empresarial o profesional; los bienes gananciales o comunes responden si hay consentimiento de ambos cónyuges (CCom art.6), presumiéndose otorgado cuando la actividad se realice sin oposición expresa.
- **Deudas por ISD.** Constituyen deudas **privativas**, salvo que (CC art.1353) los bienes donados o dejados en testamento lo sean a los dos cónyuges a la vez y sin especial designación de partes.

### A tener en cuenta

- El TEAC ha venido declarando que los bienes gananciales quedaban afectos al pago de las deudas tributarias contraídas por uno de los cónyuges en el ejercicio de su profesión u oficio, sin necesidad de un acuerdo de declaración de responsabilidad, siempre que las mismas se hubieran devengado con anterioridad a la disolución de la sociedad de gananciales.
- En cambio, cuando las capitulaciones matrimoniales sean fraudulentas, se considera que la modificación del régimen económico-matrimonial de los cónyuges a través de unas capitulaciones matrimoniales otorgadas en fraude de acreedores constituye uno de los presupuestos de hecho de la responsabilidad de la LGT art.42.2.a).
- Es precisa la notificación expresa del embargo al otro cónyuge para que, en su caso, pueda ejercer el derecho de sustitución de bienes comunes.
- Aun en caso de separación de bienes, puede retenerse y compensarse el importe total de la devolución por IRPF, pese a que se trate del cobro de una deuda tributaria exclusiva de uno solo de los cónyuges.
- No vulnera los principios de igualdad, tutela judicial efectiva ni el de personalidad de la sanción el embargo de cuentas corrientes de un contribuyente por las deudas tributarias por IRPF de su cónyuge.
- La responsabilidad de los bienes gananciales no desaparece por el hecho de la atribución en liquidación de gananciales a uno de los cónyuges, por lo que los acreedores anteriores pueden accionar contra los mismos incluso habiendo sido adjudicados al cónyuge no deudor.
- **En supuestos de tributación conjunta por IRPF** no es necesaria la previa declaración de responsabilidad del cónyuge con quien no se han entendido las actuaciones inspectoras para exigirle el pago de la deuda en vía de apremio. **Dicho cónyuge no puede oponerse a la providencia de apremio** girada por el citado Impuesto alegando falta de notificación de la liquidación de la que la providencia deriva. Ello es debido a que no nos hallamos ante un caso de responsabilidad solidaria sino de solidaridad de contribuyentes.
- Las actuaciones entendidas con uno de los cónyuges en el régimen de declaración conjunta son plenamente válidas y sus efectos alcanzan a ambos sujetos pasivos.