



Asunto: Responsabilidad prevista en el artículo 43.1.f) de la Ley General Tributaria en caso de pagos realizados a deudores concursados derivados de obligaciones contractuales.

Se ha solicitado a esta Subdirección General, de acuerdo con lo establecido en el apartado Segundo.1.2.d) de la Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de competencias en el área de recaudación, que establezca el criterio a seguir por los órganos de recaudación de la AEAT con relación a la aplicabilidad del supuesto de responsabilidad previsto en el artículo 43.1.f) de la Ley General Tributaria en el caso de que el pago se efectúe a un deudor concursado, cuando se haya denegado el certificado al citado deudor al presentar deudas pendientes y por ello considerarse que no se encuentra al corriente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Al respecto, podemos comenzar recordando lo establecido en el artículo 43.1.f) de la Ley General Tributaria. Señala el citado precepto que

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

[...]

f) Las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal, por las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación.

La responsabilidad prevista en el párrafo anterior no será exigible 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.

Asimismo cabe recordar lo que establece el artículo 126 del Reglamento General de Recaudación en su redacción vigente, con relación al certificado a que se hace referencia en el artículo 43.1.f) de la Ley General Tributaria.

Artículo 126. Certificado expedido a instancia de los contratistas o subcontratistas de obras y servicios.

1. A los efectos de lo previsto en el artículo 43.1.f) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán incluidas en la actividad económica principal de las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios todas las obras o servicios que, por su naturaleza, de no haber sido contratadas o subcontratadas, deberían haber sido realizadas por la propia persona o entidad que contrata o subcontrata por resultar indispensables para su finalidad productiva.

2. Para la emisión del certificado regulado en este artículo se entenderá que el solicitante se encuentra al corriente de sus obligaciones tributarias cuando se verifique la concurrencia de las circunstancias que, a tales efectos, se prevén en el artículo 74.1 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

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



La Administración tributaria establecerá mecanismos mediante los cuales se posibilite el acceso, con las debidas garantías de confidencialidad y seguridad, por parte del solicitante y del pagador a la información sobre el estado de tramitación de la solicitud, a los efectos previstos en el apartado siguiente.

4. El certificado o su denegación deberá quedar a disposición del interesado en el plazo de tres días. Dicho plazo será de un mes cuando se solicite con ocasión de la presentación telemática de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades. Cuando dichas declaraciones se presenten por otros medios, el plazo será de seis meses.

Dichos plazos se contarán desde la fecha de recepción de la solicitud por parte del órgano competente para su emisión, que será el que se determine en la norma de organización específica.

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

La falta de emisión del certificado acreditada por dicho documento tendrá eficacia frente al pagador y determinará la exoneración de responsabilidad para el que, con tal condición, figure en la solicitud de certificado presentada por el contratista o subcontratista.

Dicha exoneración de responsabilidad se extenderá a los pagos que se realicen durante el periodo de 12 meses contado desde la fecha en que el certificado se entienda emitido.

Tendrá la consideración de pago la aceptación de efectos cambiarios durante el periodo a que hace referencia el párrafo anterior, aun cuando el vencimiento de aquellos se produzca con posterioridad a la finalización de dicho plazo.

La cuestión planteada se centra en considerar la situación en que se encuentran aquellos agentes económicos que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal para que sean realizadas por un deudor concursado que, presentando deudas pendientes de pago a la Hacienda Pública, no pueda obtener el certificado de estar al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias al no verificarse la concurrencia de las circunstancias que, a tales efectos, se prevén en el artículo 74.1 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.



La responsabilidad tributaria analizada obliga, como responsables subsidiarios, a quienes efectúen determinados pagos contractuales a personas o entidades que hayan incumplido sus obligaciones tributarias. Por razones de seguridad jurídica, el legislador establece un supuesto de inexigibilidad de la responsabilidad mediante la introducción de una carga formal sobre las dos partes contratantes: así, la parte contratada para la ejecución de obras o prestación de servicios, debe recabar de la Administración tributaria un certificado de estar al corriente y la parte contratante debe disponer de dicho certificado, con carácter previo al pago, como prueba que le permita acreditar su diligencia a la hora de evitar la responsabilidad.

El problema que se plantea en la situación analizada parte de la imposibilidad de que un deudor concursado, con deudas pendientes con la Hacienda Pública, obtenga un certificado de estar al corriente en sus obligaciones tributarias, de forma que se le impide, en la práctica, dar garantías a la parte contratante de que al efectuar el pago no incurrirá en un riesgo eventual de ser declarado responsable de las deudas generadas, en su caso, por el concursado, lo cual, evidentemente, introduce una incertidumbre de difícil solución para ambas partes.

Efectivamente, ante esta situación, los pagadores optan por no pagar las cantidades derivadas de contrataciones en curso o, directamente proceder a no contratar con agentes económicos que hayan sido declarados en concurso. Esto supone incrementar las dificultades para la viabilidad de los concursados, ya de por sí en situación delicada.

A lo anterior hay que unir que, si bien es cierto que los concursados mantienen una posición deudora con la Hacienda Pública, la situación patrimonial del concursado y cualquier actividad relacionada con la misma se encuentran sometidas a la Ley Concursal y bajo la supervisión y control del juez del concurso y con la participación de la administración concursal en el grado de intensidad que en cada caso se establezca. En este sentido, y de acuerdo con la normativa concursal, los pagos efectuados por un deudor concursado a sus acreedores, tanto públicos como privados, deben realizarse de forma ordenada y bajo el control del juez del concurso. Asimismo, dicho control jurisdiccional se ejerce directamente o a través de la administración concursal designada y supervisada por el Juez y alcanza no sólo a las obligaciones de pago del concursado, sino también a sus derechos de cobro.



Esta supervisión de la legalidad de los flujos patrimoniales del concursado encomendada al Juez del concurso supone que, de efectuarse los pagos al deudor concursado previo requerimiento expreso del juez del concurso o de la administración concursal -que actúa bajo la supervisión del juez- supone que los pagos contractuales efectuados en cumplimiento de tales requerimientos no pueden ser calificados por la Administración tributaria como constitutivos de una conducta negligente, por lo que de los mismos no podría deducirse sin más el nacimiento de la responsabilidad tributaria prevista en la letra f) del artículo 43.1 de la Ley General Tributaria, al faltar el elemento subjetivo imprescindible para completar la responsabilidad.

En todo caso, esta causa de exoneración opera como una “excepción a la excepción” en relación con el principio general de que quien pague sin disponer del certificado resulta responsable, lo cual se traduce en que, para aducir la ausencia de responsabilidad por los motivos expuestos, será requisito previo inexcusable haber solicitado el certificado de estar al corriente en relación con el pagador oportuno, en cada caso, debiendo el mismo contar con una denegación de certificado vigente (es decir, emitida con una antelación no superior a los 12 meses por parte de la Administración tributaria). Sólo de esta forma se entenderá, por una parte, que el pagador ha actuado de forma diligente al efectuar sus pagos y, por otra, que las cargas formales impuestas por el legislador para evitar la responsabilidad operan en un plano de igualdad para los contratistas concursados y no concursados.

En definitiva, el requerimiento de la autoridad que tiene legalmente encomendada la vigilancia de la adecuación a derecho de los actos con trascendencia patrimonial del concursado, constituye (junto con la denegación de certificado vigente) causa de exoneración de la responsabilidad, dado que si el pagador ha obtenido del concursado la correspondiente denegación de certificado y además el pago le ha sido requerido por un órgano cuya misión es precisamente velar por el cumplimiento de la legalidad, no es posible apreciar el elemento subjetivo de, cuando menos, actuación negligente que requiere el supuesto de responsabilidad subsidiaria previsto en el artículo 43.1.f) de la Ley General Tributaria.

Teniendo en cuenta el citado control jurisdiccional y con el fin de otorgar seguridad jurídica a las relaciones económicas de los deudores concursados, el Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el presente informe establece como criterio el considerar que **cuando los deudores de un concursado que hubiera solicitado el**



certificado a que se refiere el artículo 43.1.f) de la Ley General Tributaria en los doce meses anteriores, efectúen los pagos a los que queden obligados por contrato, previo requerimiento del juez o de la administración concursal, no procederá la derivación de responsabilidad prevista en dicho artículo al no apreciarse la concurrencia del elemento subjetivo que integra esta responsabilidad, aunque se les haya denegado el citado certificado.

Madrid, 1 de diciembre de 2009

Emilio Pujalte Méndez-Leite

Subdirector General de Procedimientos Especiales.