

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL*Resolución de 15 de octubre de 2025**Sala 3.^a**R.G. 7522/2023***SUMARIO:**

El obligado tributario. Responsables de la deuda tributaria. Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsabilidad subsidiaria. Alcance de la responsabilidad. Deuda tributaria. No aplicable a deudas no tributarias. El marco normativo establecido en el art. 10 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, no habilita la declaración de responsabilidad prevista en el art. 43.1.c) de la Ley General Tributaria respecto de deudas de naturaleza no tributaria.

Competencia de la AEAT. La Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) no ostenta la competencia para declarar la responsabilidad al amparo del art. 40.3 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, en relación con el reintegro de una subvención concedida por la Comunidad Autónoma de Aragón, a la vista del Convenio suscrito por la AEAT con la Comunidad Autónoma de Aragón para la recaudación en vía ejecutiva de los ingresos de derecho público de dicha Comunidad Autónoma, aprobado mediante resolución de 25 de septiembre de 2006, del Departamento de Recaudación de la AEAT, en la redacción introducida por la Adenda al Convenio publicada mediante resolución de 31 de octubre de 2017, del Departamento de Recaudación de la AEAT.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la **Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria** (en adelante, AEAT), frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón (en adelante, TEAR de Aragón) de 31 de mayo de 2023, recaída en la reclamación nº 44/00012/2023 y acumulada 44/00028/2023, interpuesta contra un acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria por el artículo 43.1.c) de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante, LGT) y del art. 40.3 Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (en adelante, LGS).

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Mediante acuerdo de 9 de enero de 2023 la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT en Teruel dictó acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria de carácter subsidiario, en virtud del artículo 43.1.c) de la LGT y del artículo 40.3 de la LGS, por el que declaró a **Don X** responsable subsidiario respecto de las deudas pendientes de la **Sociedad X** en concepto de reintegro de la subvención concedida al amparo de la Orden de 27 de mayo de 2013, del Departamento de Economía, Hacienda y Empleo (B.O.A. 12/06/2013), por la que se convocan para el año 2013 las subvenciones reguladas en el Decreto 70/2013, de 30 de abril, del Gobierno de Aragón, para la creación, consolidación y mejora del empleo y de la competitividad en cooperativas y sociedades laborales.

El acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria, en lo que resulta relevante a los efectos de la resolución del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, recogía, entre otros extremos, lo siguiente:

<<HECHOS:

Del examen de la documentación incorporada al expediente resultan los siguientes:

PRIMERO: Respecto de las deudas.

La deuda que se pretende derivar se corresponde con:

OA 2015 REINTEGROS INAEM.

Reintegro de la subvención concedida al amparo de la ORDEN de 27 de mayo de 2013, del Departamento de Economía, Hacienda y Empleo (B.O.A. 12/06/2013), por la que se convocan para el año 2013 las subvenciones reguladas en el DECRETO 70/2013, de 30 de abril, del Gobierno de Aragón, para la creación, consolidación y mejora del empleo y de la competitividad en cooperativas y sociedades laborales, con número de expediente X.

Con la aprobación de la Resolución de 31 de octubre de 2017, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se publica la Adenda al Convenio con la Comunidad Autónoma de Aragón, para la recaudación en vía ejecutiva de los ingresos de derecho público de la Comunidad Autónoma de Aragón, se homogeneiza el tratamiento de las derivaciones de deudas de la Comunidad Autónoma de Aragón, estableciendo su exposición de motivos en el punto 4 lo siguiente:

Síguenos en...



"4. Por otra parte, la experiencia adquirida desde la firma del Convenio ha puesto de manifiesto la necesidad de modificar el esquema hasta ahora diseñado para abordar la declaración de responsabilidad tributaria de las deudas de la Comunidad Autónoma cuya gestión recaudatoria se hubiera encomendado a la Agencia.

En este sistema la Agencia Tributaria sólo en determinados supuestos podía declarar la responsabilidad, nunca exigir el pago de la deuda, limitándose en los demás casos en los que en el curso del procedimiento de recaudación de una deuda tributaria de la Comunidad Autónoma la Agencia Tributaria detectase algún supuesto de derivación de responsabilidad, a proponer a la Comunidad Autónoma que dictase el acto administrativo de derivación de responsabilidad.

La aplicación práctica ha demostrado que este esquema de funcionamiento resultaba ineficaz para la recuperación del crédito público y dado que el Convenio suscrito entre la Agencia Tributaria y la Comunidad Autónoma, tiene por objeto que la Agencia Tributaria asuma la gestión recaudatoria ejecutiva de los recursos de Derecho Público que la Comunidad Autónoma le encomienda, parece que dicha gestión recaudatoria encomendada debiera incluir la declaración y exigencia de la responsabilidad en los supuestos que se detecten."

[...]

CUARTO: Respecto de los presupuestos de la responsabilidad del artículo 43.1.C de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

a) **Ejercicio del cargo de liquidador.** [...]

b) **Obligaciones devengadas con anterioridad a la situación de liquidación.** [...]

c) **Elemento subjetivo. Que los liquidadores no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de dichas obligaciones.** [...]

QUINTO: Respecto de los presupuestos de la responsabilidad del artículo 40.3 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.

a) **Cese de la persona jurídica en sus actividades.** [...]

b) **Ostentación de la representación legal de la persona jurídica.** [...]

c) **Obligaciones de reintegro.** [...]

FUNDAMENTOS DE DERECHO:

A estos hechos son de aplicación los siguientes **FUNDAMENTOS DE DERECHO:**

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 41. Responsabilidad tributaria.

[...]

Artículo 43. Responsables subsidiarios.

[...]

Artículo 174. Declaración de responsabilidad.

[...]

Artículo 176. Procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria.

[...]

Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

Artículo 124. Declaración de responsabilidad.

[...]

Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.

Artículo 40. Obligados al reintegro.

[...]

RESOLUCIÓN de 25 de septiembre de 2006, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se publica el Convenio suscrito con la Comunidad Autónoma de Aragón para la recaudación en vía ejecutiva de los ingresos de derecho público de dicha Comunidad Autónoma. (Tras la modificación efectuada por la Resolución de 31 de octubre de 2017, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se publica la Adenda al Convenio con la Comunidad Autónoma de Aragón, para la recaudación en vía ejecutiva de los ingresos de derecho público de esta comunidad autónoma).

Apartado j) del punto 2 de la base tercera.

2. Corresponde a la Agencia Tributaria:

j) La gestión recaudatoria frente a los sucesores en los supuestos previstos en los artículos 39 y 40 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Cuando la Agencia Tributaria, en el curso del procedimiento de recaudación de una deuda tributaria de la Comunidad Autónoma tenga conocimiento de alguno de los supuestos de derivación de responsabilidad le corresponderá la gestión recaudatoria frente a los responsables de acuerdo con lo previsto en la Ley 58/2003, General Tributaria.

CONTESTACIÓN A SUS ALEGACIONES

A) Sobre la derivación de responsabilidad subsidiaria del art. 43.1.c de la Ley General Tributaria.

PRIMERA: El importe reclamado no se corresponde con una deuda tributaria sino con una subvención, por lo que, teniendo la consideración de un ingreso de derecho público, pero no de deuda tributaria, no puede declararse la responsabilidad con fundamento en el artículo 43.1.c de la Ley General Tributaria.

Se le contesta que, por legislación reciente en materia de recaudación por la Hacienda Pública Estatal en vía ejecutiva de recursos de naturaleza pública de las distintas Administraciones, para los ingresos de derecho público tanto del Estado, como de sus Organismos Autónomos, como de las Comunidades Autónomas, se homogeneiza el tratamiento de las derivaciones de deudas, poniendo en pie de igualdad al crédito público no tributario con el tributario, y haciendo corresponder a los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria tanto la declaración de la responsabilidad como la derivación de la acción de cobro frente a los responsables.

Así la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, concede para su cobranza, las mismas prerrogativas a los derechos de naturaleza pública, que las establecidas para los tributos en la Ley General Tributaria, y de las previstas en el Reglamento General de Recaudación.

"Artículo 10. Prerrogativas correspondientes a los derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal.

1. Sin perjuicio de las prerrogativas establecidas para cada derecho de naturaleza pública por su normativa reguladora, la cobranza de tales derechos se efectuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes y gozará de las prerrogativas establecidas para los tributos en la Ley General Tributaria, y de las previstas en el Reglamento General de Recaudación."

El Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, en su exposición de motivos establece que: "Se homogeneiza el tratamiento de las derivaciones de deuda de entes externos de forma que la Agencia Estatal de Administración Tributaria será la competente, con carácter general, para la declaración y derivación de la responsabilidad."

Y fruto de dicha modificación, en el artículo 3 del Reglamento General de Recaudación, referido a "La recaudación de la Hacienda Pública estatal y de las entidades de derecho público estatales", se ha añadido el siguiente apartado 3º: "3. En los supuestos previstos en los apartados 1 y 2 de este artículo, corresponderá a los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 174.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 124.3 de este reglamento, tanto la declaración de la responsabilidad como la derivación de la acción de cobro frente a los responsables, de acuerdo con lo previsto en la citada Ley."

Y, en el artículo 4 del Reglamento General de Recaudación, relativo a las especialidades de "La recaudación de los organismos autónomos del Estado", se ha añadido el siguiente apartado 4º:

"4. Correspondrá a los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 174.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 124.3 de este reglamento, tanto la declaración de la responsabilidad como la derivación de la acción de cobro frente a los responsables, de acuerdo con lo previsto en la citada Ley."

En cuanto a las Comunidades Autónomas el artículo 7 del Reglamento General de Recaudación, relativo a las especialidades de "La recaudación de la Hacienda Pública de las comunidades autónomas y de sus organismos autónomos", establece que:

"Corresponde a las comunidades autónomas la recaudación de las deudas cuya gestión tengan atribuida, y se llevará a cabo: ...;

c) Por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando así se acuerde mediante la suscripción de un convenio para la recaudación."

Y en cuanto a la Comunidad Autónoma de Aragón, con la aprobación de la Resolución de 31 de octubre de 2017, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se publica la Adenda al Convenio con la Comunidad Autónoma de Aragón, para la recaudación en vía ejecutiva de los ingresos de derecho público de la Comunidad Autónoma de Aragón, se homogeneiza el tratamiento de las derivaciones de deudas de la Comunidad Autónoma de Aragón, estableciendo su exposición de motivos en el punto 4 lo siguiente:

"4. Por otra parte, la experiencia adquirida desde la firma del Convenio ha puesto de manifiesto la necesidad de modificar el esquema hasta ahora diseñado para abordar la declaración de responsabilidad tributaria de las deudas de la Comunidad Autónoma cuya gestión recaudatoria se hubiera encomendado a la Agencia.

En este sistema la Agencia Tributaria sólo en determinados supuestos podía declarar la responsabilidad, nunca exigir el pago de la deuda, limitándose en los demás casos en los que en el curso del procedimiento de recaudación de una deuda tributaria de la Comunidad Autónoma la Agencia Tributaria detectase algún supuesto de derivación de responsabilidad, a proponer a la Comunidad Autónoma que dictase el acto administrativo de derivación de responsabilidad.

La aplicación práctica ha demostrado que este esquema de funcionamiento resultaba ineficaz para la recuperación del crédito público y dado que el Convenio suscrito entre la Agencia Tributaria y la Comunidad Autónoma, tiene por objeto que la Agencia Tributaria asuma la gestión recaudatoria ejecutiva de los recursos de Derecho Público que la Comunidad Autónoma le encomienda, parece que dicha gestión recaudatoria encomendada debiera incluir la declaración y exigencia de la responsabilidad en los supuestos que se detecten."

Puestos en pie de igualdad, en materia de recaudación en vía ejecutiva, todos los recursos de naturaleza pública, sean tributarios o no, se les aplica como instrumento de cobro la Ley General Tributaria, incluyendo así en las derivaciones de responsabilidad cualquier crédito de derecho Público cuya gestión tenga encomendada la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Se desestima su alegación.

[...]

B) Sobre la derivación de responsabilidad subsidiaria del art. 40.3 de la Ley General de Subvenciones.

PRIMERA: La AEAT carece de competencia para la tramitación del expediente de derivación de responsabilidad subsidiaria al amparo de la Ley General de Subvenciones, siendo competente el Gobierno de Aragón, en concreto el INAEM.

Se le contesta que la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su artículo 43.3, establece que: "Las leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad subsidiaria distintos de los previstos en los apartados anteriores."

Así, la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, en su artículo 40.3 último párrafo, establece que: "Asimismo, los que ostenten la representación legal de las personas jurídicas, de acuerdo con las disposiciones legales o estatutarias que les resulten de aplicación, que hayan cesado en sus actividades responderán subsidiariamente en todo caso de las obligaciones de reintegro de éstas."

Y tal y como se le ha contestado anteriormente en la contestación a su alegación A-PRIMERA, conforme a la RESOLUCIÓN de 25 de septiembre de 2006, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se publica el Convenio suscrito con la Comunidad Autónoma de Aragón para la recaudación en vía ejecutiva de los ingresos de derecho público de dicha Comunidad Autónoma, (tras la modificación efectuada por la Resolución de 31 de octubre de 2017, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se publica la Adenda al Convenio con la Comunidad Autónoma de Aragón, para la recaudación en vía ejecutiva de los ingresos de derecho público de esta comunidad autónoma), el citado Convenio suscrito entre la Agencia Tributaria y la Comunidad Autónoma, tiene por objeto que la Agencia Tributaria asuma la gestión recaudatoria ejecutiva de los recursos de Derecho Público que la Comunidad Autónoma le encomienda, incluyendo la declaración y exigencia de la responsabilidad en los supuestos que se detecten.

Se desestima su alegación.

[...] **CONCENTRACIÓN DE TRÁMITES.** Se dan los presupuestos de dos supuestos de derivación de responsabilidad en los que se haya incurso, la responsabilidad contemplada en el artículo 40.3 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones y la contemplada en el artículo 43.1 punto c) de la Ley 58/2003 General Tributaria, pudiéndose haber dictado dos acuerdos de inicio, de forma simultánea o sucesiva, no obstante en virtud de los principios de celeridad y económica procedural, y del principio de simplificación administrativa, se acordó el inicio de los dos supuestos de derivación de responsabilidad en un solo acto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 72 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

A su vez, y al amparo de la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central en lo relativo a la posibilidad de existencia de dos acuerdos de derivación de responsabilidad en un mismo acto, bien porque concurren o se acumulen dos supuestos de hecho distintos y tipificados de forma independiente, de que cuando se impugne, debe examinarse la procedencia de cada supuesto de forma individual, en este acuerdo también se ha examinado cada supuesto de forma individual, dándose como se ha expuesto los presupuestos de ambos supuestos, diferentes en cuanto que en uno se requiere ser liquidador y no haber realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones, y en otro ostentar la representación legal de persona jurídica cesada y en todo caso, por lo que:

ACUERDO:

Declarar a Don X, como responsable subsidiario de la deuda de la sociedad X, por el artículo 40.3 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones y por el artículo 43.1 punto c) de la Ley 58/2003 General Tributaria, [...]>>

SEGUNDO.- El 6 de febrero de 2023, disconforme con el acuerdo anterior, el interesado interpuso ante el TEAR de Aragón reclamación económico-administrativa contra los presupuestos de hecho de la responsabilidad subsidiaria declarada y contra la deuda a la que extiende la responsabilidad.

Sin perjuicio de otras cuestiones planteadas, y a los solos efectos de la resolución del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, procede destacar que el interesado alegó la imposibilidad de declarar la responsabilidad subsidiaria en virtud de lo previsto en el artículo 43.1. c) de la LGT debido a que el importe reclamado no se corresponde con una deuda tributaria, sino con el reintegro de una subvención, que es un ingreso de derecho público, conforme al art. 38 del LGS, lo que no significa que se trate de una deuda tributaria. Y en cuanto a la derivación en virtud del artículo 40.3 de la LGS alegó que dicha resolución sería nula de pleno derecho por haberse dictado por órgano manifiestamente incompetente y prescindiendo del procedimiento legalmente establecido, puesto que consideraba el interesado que no existe convenio alguno suscrito entre el Gobierno de Aragón y la AEAT por el que se haya encomendado a esta segunda administración la gestión recaudatoria frente a los responsables subsidiarios de reintegros de subvenciones, tan solo se ha encomendado la gestión recaudatoria en los supuestos de deudas tributarias.

TERCERO.- En fecha 31 de mayo de 2023 el TEAR de Aragón dictó resolución estimatoria en los siguientes términos:

<<FUNDAMENTOS DE DERECHO

[...]

CUARTO.- En primer lugar el recurrente alega que la deuda a la que se extiende la responsabilidad subsidiaria no es una deuda tributaria sino un reintegro de una subvención por lo que no sería de aplicación el artículo 43.1.c) de la LGT, que se refiere a un supuesto de responsabilidad tributaria. El recurrente aporta diversas sentencias de Tribunales Superiores de Justicia en la que se considera la improcedencia de la aplicación del artículo 43 de la LGT a reintegro de subvenciones, al no ser estas deudas tributaria.

[...]

QUINTO.- En primer lugar, entiende este Tribunal que cabe analizar la naturaleza de la deuda que integra el alcance de la responsabilidad subsidiaria declarada.

Así, se comprueba que se trata de un reintegro de una subvención, concedida al amparo de la Orden de 27 de mayo de 2013 del Departamento de Economía, Hacienda y Empleo por la que se convocaban para el año 2013 las subvenciones reguladas en el Decreto 70/2013, de 30 de abril, del Gobierno de Aragón, por el que aprueban las bases reguladoras para la concesión de subvenciones para la creación, consolidación y mejora del empleo y de la competitividad en cooperativas y sociedades laborales.

El artículo 3 del Decreto 70/2013 de 30 de abril del Gobierno de Aragón en el que se identifica el régimen jurídico de la subvención dice:

"Artículo 3 Régimen jurídico

Las ayudas que se concedan al amparo del presente decreto tendrán la consideración de subvenciones públicas y, por lo tanto, se regirán por lo dispuesto en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones y en su reglamento de desarrollo, aprobado por Real Decreto 887/2006, de 21 de julio y demás normativa vigente de general aplicación."

Y los artículos 3.1, 5.1, 38 y 40 de la Ley 38/2003 General de Subvenciones de 17 de noviembre:

[...]

Así pues el artículo 38.1 de la Ley General de Subvenciones se dice que las cantidades a reintegrar tendrán la consideración de ingresos de derecho público, resultando de aplicación para su cobranza lo previsto en la Ley General Presupuestaria y a la cobranza de los ingresos de derecho público se refiere el artículo 10.1 de la Ley 47/2003 General Presupuestaria de 26 de noviembre:

"Artículo 10. Prerrogativas correspondientes a los derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal.

1. Sin perjuicio de las prerrogativas establecidas para cada derecho de naturaleza pública por su normativa reguladora, la cobranza de tales derechos se efectuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes y gozará de las prerrogativas establecidas para los tributos en la Ley General Tributaria, y de las previstas en el Reglamento General de Recaudación."

La atribución de las prerrogativas establecidas para los tributos en la LGT en relación al cobro de otros derechos de naturaleza pública opera "en su caso" y "sin perjuicio de las prerrogativas establecidas para cada derecho de naturaleza pública por su normativa reguladora", lo que implica que si la declaración de responsabilidad subsidiaria aplicada por la oficina gestora se considera por ésta una "prerrogativa", resulta innecesario acudir de forma supletoria a la LGT al existir una ley específica reguladora del concreto derecho de naturaleza pública objeto de cobro (en el presente caso la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones) que contempla un supuesto de responsabilidad subsidiaria similar, cuya aplicación debe necesariamente prevalecer en atención al principio de especialidad de las normas.

A lo anterior cabe añadir que aunque la oficina gestora invoca la mención del art. 10.1 de la Ley General Presupuestaria a las "prerrogativas establecidas para los tributos en la Ley General Tributaria", lo primero que debería dilucidarse es si los supuestos de responsabilidad tributaria, globalmente considerados, pueden o no calificarse a tal efecto como una "prerrogativa" aplicable para el cobro de todos los recursos de naturaleza pública con independencia de que tengan o no carácter tributario. Y en tal sentido, si bien la actual Ley General Presupuestaria no desarrolla la previsión de su artículo 10.1, sin embargo sí lo hace su predecesora, o sea el texto refundido de la Ley General Presupuestaria aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988 de 23 de septiembre, el cual tras indicar en su artículo 12 que "En la gestión de los derechos económicos de naturaleza pública y en el cumplimiento de todas sus obligaciones, la Hacienda Pública goza de las prerrogativas reconocidas en las Leyes", y en su art. 31 que "Para la cobranza de los tributos y de las cantidades que como ingresos de derecho público deba percibir, la Hacienda Pública ostentará las prerrogativas establecidas legalmente y actuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes", precisaba en su artículo 32.1, modificado precisamente por la Disposición final segunda de la LGT, que "A los fines previstos en el artículo anterior, la Hacienda del Estado ostentará, entre otras, las prerrogativas reguladas en los artículos 77, 78, 79, 80, 93, 94, 109, 110, 111, 112, 160 y 161 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria", concretando por tanto diversas "prerrogativas" que incluían por ejemplo el procedimiento de recaudación en período ejecutivo del art. 161 de la LGT (tal y como confirmó el Tribunal Supremo en sentencia nº 1525/2019 de 4/11/2019), pero que no comprendían los artículos 42 y 43 relativos a la responsabilidad tributaria, los cuales tampoco pueden entenderse, sin más, incluidos de forma genérica en la expresión "entre otras" del precepto.

A su vez debe tenerse presente que el art. 10 de la LGP en su apartado 2, introducido por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, dispone que "Serán responsables solidarios del pago de los derechos de naturaleza pública pendientes, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar, las personas o entidades en quienes concurra alguna de las circunstancias del artículo 42.2 de la Ley General Tributaria. En este supuesto, la declaración de responsabilidad corresponderá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria cuando se trate de créditos de naturaleza pública cuya gestión recaudatoria haya asumido aquella por ley o por convenio. El régimen jurídico aplicable a esta responsabilidad será el contenido en la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo", con lo cual la propia LGP sí contempla, no en su art. 10.1 sino en su art. 10.2, una aplicación expresa en relación a la cobranza de cualesquier derechos de naturaleza pública de lo dispuesto en materia de responsabilidad en la LGT, pero circunscribiéndola únicamente al art. 42.2 de la LGT, sin hacer referencia al art. 43, y de hecho en la exposición de motivos de la Ley 7/2012 que introduce dicho apartado 2 lo que se indica es que "a fin de conseguir una mejor protección del crédito público, con independencia de su carácter tributario o de otra índole, se extiende la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la generalidad de los créditos públicos mediante la consiguiente modificación de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria", siendo lógico que de haber querido el legislador que los supuestos de responsabilidad previstos en el art. 43.1 de la LGT se extendieran también, al igual que los del art. 42.2, a créditos públicos no tributarios, se debería haber recogido también expresamente dicha posibilidad, y al no haberlo hecho debe entenderse que tal extensión legal no existe, pues existe un principio general del Derecho conforme al cual "donde la Ley no distingue no debe distinguirse", que a sensu contrario implica que donde la Ley sí distingue el intérprete de la misma sí debe distinguir.

Además, el hecho de que en el artículo 10.2 de la Ley General Presupuestaria se regule un supuesto de responsabilidad sería indicativo de que entre las prerrogativas a las que se hace mención en el artículo 10.1 de la misma norma no se encuentran los supuestos de declaración de responsabilidad, ya que, en caso contrario, la introducción expresa de la responsabilidad contemplada en el artículo 10.2 sería innecesaria.

En definitiva, en el presente caso la oficina gestora, al dictar el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria con base en el art. 43.1.c) de la LGT, previsto para deudas tributarias, en relación con deudas no tributarias (y particularmente en relación con el reintegro de ayudas públicas a las que resultaba de aplicación la Ley 38/2003 de Subvenciones), ha actuado sobre la base de un respaldo normativo improcedente, aplicando de forma extensiva un supuesto legal de responsabilidad que expresamente se tipifica para deudas tributarias, lo que determina que haya de acogerse el motivo de impugnación formulado en tal sentido por el reclamante.

Existen sentencias como la del TSJ de Asturias de 8/06/2011 en la que se indica que "... las deudas derivadas de reintegro de subvenciones no tienen naturaleza tributaria, lo que implica que no pueda aplicarse en estos casos el art. 43 de la LGT referido a los responsables subsidiarios de la deuda tributaria. Es cierto que el art. 38 de la Ley de Subvenciones indica que éstos son ingresos de derecho público y que para su cobro resulta aplicable lo previsto en la Ley General Presupuestaria, más no lo es menos que ello ha de entenderse en el sentido de que el procedimiento recaudatorio deberá de acomodarse a la regulación prevista en los arts. 160 y s.s. de la LGT así como en el Real Decreto 939/2005 aprobatorio del Reglamento General de Recaudación, normativa ésta en que no se incluye la referida declaración de responsabilidad subsidiaria").

El criterio que considera correcto este TEAR es el plasmado por la Audiencia Nacional en sentencia de 30/03/2015 (recurso de apelación nº 3/2015), reiterado en la de 2/12/2016 (rec 15/2015) y acogido por otros tribunales como el TSJ de Andalucía sede Granada en sentencia de 26/10/2021 (rec 907/2018), conforme al cual "Tampoco cabe atribuir a este último procedimiento de derivación de responsabilidad naturaleza

tributaria, sin perjuicio de que la extinción de los derechos de la Hacienda Pública del Estado en relación con las obligaciones de reintegro se deban someter a lo establecido en la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Recaudación, en lo no regulado expresamente en la Ley General de Subvenciones, claro está... Ciertamente, como decíamos, el procedimiento administrativo de derivación de responsabilidad de la obligación de reintegro de subvenciones carece de naturaleza tributaria, por lo que no le resulta aplicable el régimen jurídico que la Ley General Tributaria establece para la derivación de responsabilidad tributaria artículos 41 a 43, 174 a 176 y 182 de la LGT, pero ello no obsta la aplicación de la doctrina del Tribunal Constitucional expuesta, cuyo fundamento reside en la propia naturaleza de la obligación que contrae el responsable en relación con la deuda del obligado principal con motivo de la derivación de responsabilidad y en la posición jurídica en que se sitúa aquel frente a la Hacienda Pública".

Por lo tanto cabe concluir que no procede declarar la responsabilidad del artículo 43.1.c) de la LGT en los supuestos de reintegro de subvenciones.

En igual sentido se ha pronunciado el TEAR de la Rioja en su resolución 26/211/21 y acumuladas de fecha 29/07/22.

En consecuencia, procede anular la declaración de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.c) de la LGT.

Se estima la alegación.

SEXTO.- Alega el reclamante que la AEAT sería incompetente para declararle responsable subsidiaria en virtud del artículo 40.3 de la Ley General de Subvenciones.

Respecto de los presupuestos de la responsabilidad del artículo 40.3 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones el citado artículo dice:

"3. Responderán subsidiariamente de la obligación de reintegro los administradores de las sociedades mercantiles, o aquellos que ostenten la representación legal de otras personas jurídicas, que no realizasen los actos necesarios que fueran de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones infringidas, adoptasen acuerdos que hicieran posibles los incumplimientos o consintieran el de quienes de ellos dependan.

Asimismo, los que ostenten la representación legal de las personas jurídicas, de acuerdo con las disposiciones legales o estatutarias que les resulten de aplicación, que hayan cesado en sus actividades responderán subsidiariamente en todo caso de las obligaciones de reintegro de éstas."

La Dependencia de Recaudación invoca la exposición de motivos del Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento General de Recaudación, que modificó el artículo 3 del Reglamento General de Recaudación. Sin embargo, este Tribunal aprecia que el artículo 3 del Reglamento General de Recaudación no es aplicable al presente caso.

En efecto, el artículo 3 del Reglamento General de Recaudación se refiere a la "Recaudación de la Hacienda pública estatal y de las entidades de derecho público estatales", mientras que la deuda que constituye el alcance de la responsabilidad es una liquidación de un reintegro de una subvención concedida por la Comunidad Autónoma de Aragón.

Y la recaudación de la Hacienda pública de las comunidades autónomas y de sus organismos autónomos se recula en el artículo 7 del Reglamento General de Recaudación, que establece:

"Corresponde a las comunidades autónomas la recaudación de las deudas cuya gestión tengan atribuida, y se llevará a cabo:

a) Directamente por las comunidades autónomas y sus organismos autónomos, de acuerdo con lo establecido en sus normas de atribución de competencias.

b) Por otras entidades de derecho público con las que se haya formalizado el correspondiente convenio o en las que se haya delegado esta facultad.

c) Por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando así se acuerde mediante la suscripción de un convenio para la recaudación.

Dicha alegación fue contestada en el acuerdo de derivación de la siguiente forma":

En este punto, la Dependencia de Recaudación invoca la resolución de 25 de septiembre de 2006, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se publica el Convenio suscrito con la Comunidad Autónoma de Aragón para la recaudación en vía ejecutiva de los ingresos de derecho público de dicha Comunidad Autónoma, (tras la modificación efectuada por la Resolución de 31 de octubre de 2017, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se publica la Adenda al Convenio con la Comunidad Autónoma de Aragón, para la recaudación en vía ejecutiva de los ingresos de derecho público de esta comunidad autónoma), y señala que el citado Convenio suscrito entre la Agencia Tributaria y la Comunidad Autónoma tiene por objeto que la Agencia Tributaria asuma la gestión recaudatoria ejecutiva de los recursos de Derecho Público que la Comunidad Autónoma le encomienda, incluyendo la declaración y exigencia de la responsabilidad en los supuestos que se detecten.

En concreto el apartado j) del punto 2 de la base tercera del citado Convenio dice al respecto:

Síguenos en...



«j) La gestión recaudatoria frente a los sucesores en los supuestos previstos en los artículos 39 y 40 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Cuando la Agencia Tributaria, en el curso del procedimiento de recaudación de una deuda tributaria de la Comunidad Autónoma tenga conocimiento de alguno de los supuestos de derivación de responsabilidad le corresponderá la gestión recaudatoria frente a los responsables de acuerdo con lo previsto en la Ley 58/2003, General Tributaria.»

Y la Resolución de 31 de octubre de 2017, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se publica la Adenda al Convenio con la Comunidad Autónoma de Aragón en el punto 4 de la exposición de motivos dice:

"4. Por otra parte, la experiencia adquirida desde la firma del Convenio ha puesto de manifiesto la necesidad de modificar el esquema hasta ahora diseñado para abordar la declaración de responsabilidad tributaria de las deudas de la Comunidad Autónoma cuya gestión recaudatoria se hubiera encomendado a la Agencia.

En este sistema la Agencia Tributaria sólo en determinados supuestos podía declarar la responsabilidad, nunca exigir el pago de la deuda, limitándose en los demás casos en los que en el curso del procedimiento de recaudación de una deuda tributaria de la Comunidad Autónoma la Agencia Tributaria detectase algún supuesto de derivación de responsabilidad, a proponer a la Comunidad Autónoma que dictase el acto administrativo de derivación de responsabilidad.

La aplicación práctica ha demostrado que este esquema de funcionamiento resultaba ineficaz para la recuperación del crédito público y dado que el Convenio suscrito entre la Agencia Tributaria y la Comunidad Autónoma, tiene por objeto que la Agencia Tributaria asuma la gestión recaudatoria ejecutiva de los recursos de Derecho Público que la Comunidad Autónoma le encomienda, parece que dicha gestión recaudatoria encomendada debiera incluir la declaración y exigencia de la responsabilidad en los supuestos que se detecten."

Así pues también se menciona que la modificación del convenio se concreta en los supuestos de declaración de responsabilidad tributaria y se refiere al procedimiento de recaudación de deudas tributarias de la Comunidad Autónoma.

De la redacción del artículo del Convenio en el que se materializa la gestión recaudatoria de responsables, se deduce que en todo caso la derivación de responsabilidad que pudiera dictar al respecto la AEAT se refiere a "deudas tributarias" y no como es el caso a un reintegro de subvenciones, en consonancia con lo que se recoge en la LGT, por lo que la AEAT no resulta competente en el presente caso para dictar el acuerdo de derivación de responsabilidad del artículo 40.3 de la Ley General de Subvenciones de una liquidación de reintegro de una subvención concedida por la Comunidad Autónoma de Aragón.

Se estiman las alegaciones presentadas y se anula el acuerdo de derivación de responsabilidad en virtud del artículo 40.3 de la Ley General de Subvenciones.

SÉPTIMO.- En consecuencia, se anulan los acuerdos de declaración de responsabilidad subsidiaria dictados, sin que sea necesario entrar a examinar el resto de cuestiones planteadas por el reclamante.>>

CUARTO.- En fecha 29 de agosto de 2023 la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT interpuso, en tiempo y forma, recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio frente a la resolución del TEAR de Aragón de 31 de mayo de 2023, con fundamento en las siguientes alegaciones:

<<FUNDAMENTOS DE DERECHO

[...]

SEGUNDO.- El análisis que este Departamento de Recaudación hace es distinto al del TEAR.

No se trata de que la LGS establezca un supuesto de responsabilidad subsidiaria similar al recogido en la LGT y en base al principio de especialidad deba aplicarse la primera y no la segunda, porque ambas se complementan.

El artículo 40 de la LGS enumera quiénes están obligados a reintegrar las subvenciones, entre los que enumera a los beneficiarios y a distintos responsables. El apartado 3 de este artículo se refiere a los responsables subsidiarios administradores de las sociedades mercantiles (y otros representantes de personas jurídicas) respecto de las que se hubiera acordado el reintegro de una subvención. Este artículo 40 se limita a establecer quienes son los obligados a reintegrar.

El artículo 41 de la LGS se ocupa del procedimiento de reintegro exigible al beneficiario o entidad colaboradora que lo percibió o se encargó de su reparto. Esto es importante resaltarlo: el procedimiento de reintegro contenido en la LGS se limita a regular la exigencia del reintegro al beneficiario o a la entidad colaboradora, pero no entra en absoluto en la declaración de responsabilidad que procede cuando del reintegro deba hacerse cargo alguno de los obligados a que se refiere el artículo 40 de la misma norma, como tampoco entra a regular el procedimiento de apremio cuando haya de seguirse con el obligado principal el beneficiario o la entidad colaboradora- o con alguno de los responsables.

No entra en estas cuestiones porque ya ha establecido en su artículo 38.1 que Las cantidades a reintegrar tendrán la consideración de ingresos de derecho público, resultando de aplicación para su cobranza lo previsto en la Ley General Presupuestaria.

Obsérvese la contundencia de este pronunciamiento, que no hace ninguna excepción: cuando el obligado principal a efectuar el reintegro no ingresa la cantidad debida en el plazo establecido, procede la gestión de cobro prevista en la LGP, en todo caso. Esta gestión de cobro abarca el procedimiento ejecutivo con el deudor principal y la declaración de responsabilidad solidaria o subsidiaria que corresponda.

Corresponde ahora, por lo tanto, hacer referencia al artículo 10 de la LGP, que dispone en su apartado 1:

Artículo 10. Prerrogativas correspondientes a los derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal.

1. Sin perjuicio de las prerrogativas establecidas para cada derecho de naturaleza pública por su normativa reguladora, la cobranza de tales derechos se efectuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes y gozará de las prerrogativas establecidas para los tributos en la Ley General Tributaria, y de las previstas en el Reglamento General de Recaudación."

Lo que establece este artículo respecto del reintegro de subvenciones puesto que son créditos de derecho público- es que, con carácter general, cuando se haya agotado el plazo voluntario de ingreso por parte del beneficiario o entidad colaboradora obligados en primera instancia a efectuar el reintegro, opera lo previsto en la LGT y en el Reglamento General de Recaudación (RGR) que la desarrolla. Solo en el caso de que haya una normativa reguladora específica para la cobranza, operará esta y no la LGT y el RGR.

En el caso de la C. A. de Aragón y de sus subvenciones, no hay una regulación específica: El Decreto Legislativo 2/2023, de 3 de mayo, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Subvenciones de Aragón, regula en sus artículos 46 y siguientes el Reintegro de subvenciones, limitándose a determinar el procedimiento por el cual esa Administración Pública acordará que tal subvención concedida debe ser reintegrada, enumerando los obligados principales - beneficiarios y entidades colaboradoras- y los responsables solidarios y subsidiarios de los anteriores, razón por la cual ha de aplicarse lo dispuesto con carácter general por el artículo 10.1 de la LGP, esto es, lo previsto en la LGT y en el RGR para la cobranza. Cobranza, en este contexto, está referido a todo lo relativo al periodo ejecutivo que se inicia con la finalización sin ingreso del periodo voluntario de pago concedido al obligado principal, y a los procedimientos de apremio respecto del mismo y de declaración de la responsabilidad que proceda y procedimiento de apremio que haya de seguirse con los responsables, en su caso.

El TEAR se equivoca, a nuestro juicio, al considerar que la LGS contiene todas las normas necesarias para la cobranza de estos créditos públicos, resultando por ello improcedente la aplicación extensiva la responsabilidad tributaria declarada. Como ya ha quedado dicho, la LGS se limita a enumerar a los obligados al reintegro de subvenciones (principales, solidarios y subsidiarios) y a determinar el procedimiento para exigir al obligado principal que lo efectúe, nada más; a partir del momento en que el obligado principal no reintegre en el plazo que se establezca, resulta de aplicación la normativa tributaria, tanto en lo referido al procedimiento ejecutivo respecto del deudor principal como en el de derivación de la acción de cobro a los responsables.

El TEAR se refiere al término prerrogativas que utiliza la LGP, haciendo unas consideraciones que le han conducido precisamente a entender que se ha producido una aplicación extensiva de la responsabilidad tributaria que es improcedente, dando un argumento final: si el legislador quería que la responsabilidad tributaria subsidiaria fuera de aplicación a los reintegros de subvenciones, lo hubiera establecido con la claridad que lo ha hecho respecto de las responsabilidades solidarias del artículo 42.2 de la LGT.

Respecto de esto, lo que aporta este Departamento de Recaudación es lo siguiente: el legislador ha sido claro en la LGS y en la LGP, y lo que ha hecho en el artículo 10.2 de esta última es resaltar o reforzar que las responsabilidades solidarias del artículo 42.2 de la LGT son también de aplicación, para que no haya dudas.

De aceptarse el análisis del TEAR, resultaría que sólo en el caso de que haya responsables solidarios de las subvenciones que puedan ser declarados como tales en base a alguno de los supuestos del artículo 42.2 de la LGT, cabría la aplicación de la LGT, lo cual no puede aceptarse de ninguna manera porque supondría que el legislador solamente ha previsto el reintegro por parte de los responsables cuando estos sean los citados y no los demás solidarios y subsidiarios.

El TEAR, siguiendo las sentencias judiciales que cita, parece llegar a la conclusión de que para la cobranza de estas subvenciones que deben reintegrarse solo permite el procedimiento ejecutivo que se siga con el obligado principal y la declaración de responsabilidad que pueda declararse por alguna de las figuras del artículo 42.2 a) de la LGT, lo que no comparte este Departamento de Recaudación, según ha quedado argumentado.

TERCERO.- En el fundamento de derecho sexto de su resolución, analiza el TEAR si la AEAT es competente para declarar la responsabilidad subsidiaria regulada en el artículo 40.3 de la LGS, concluyendo que no, porque el artículo 3 del RGR está referido a la Hacienda Pública estatal y a las entidades de derecho público estatales, en tanto que el reintegro al que se refiere el presente caso es el de una subvención concedida por la C. A. Aragón. Por otra parte, el TEAR entiende que el convenio suscrito por la C. A. Aragón

y la Agencia Tributaria está referido exclusivamente a las deudas tributarias, por lo que las subvenciones quedan fuera de su ámbito de aplicación.

A esto hay que oponer que esa aparente contradicción que motivaría la falta de competencia de la Agencia Tributaria está salvada precisamente por la remisión que el artículo 10 de la LGP -y el 38 de la LGS en cuanto que se remite al artículo 10 de la LGP- hace a la normativa tributaria, sin que sea necesario que cada norma tributaria tenga una suerte de coletilla que haga referencia a que es de aplicación también a aquellos créditos no tributarios que se digan en su normativa reguladora, precisamente porque donde tiene que decirse tal cosa y se ha dicho- es en esa normativa reguladora, en el presente caso, la LGS, que se remite para la cobranza de los reintegros de las subvenciones a la LGP y esta a la LGT, se trate del reintegro de subvenciones estatales, autonómicas o locales o de cualquier otra entidad pública recogida en el artículo 3 de la LGS, porque todas ellas tienen la consideración de ingresos o créditos de derecho público y con esa denominación común su cobro en vía ejecutiva, mediando o no declaración de responsabilidad (solidaria o subsidiaria) corresponde a la Agencia Tributaria, que ha de aplicar la LGT y el RGR, salvo que la normativa reguladora del derecho de naturaleza pública de que se trate establezca otra cosa.

CUARTO.- Tal y como se ha dicho, en el fundamento de derecho sexto de su resolución analiza el TEAR si la AEAT es competente para declarar la responsabilidad subsidiaria regulada en el artículo 40.3 de la LGS, concluyendo que no, con diversas argumentaciones, que ya se han expuesto.

[...]>>

A continuación, la Directora procede a invocar diversas resoluciones de este TEAC, así como distintas sentencias que, a su entender, respaldan la interpretación sostenida en relación con las cuestiones controvertidas. Concluye su escrito solicitando que este Tribunal dicte resolución en la que se establezca el siguiente criterio:

<<La cobranza de los ingresos de derecho público, en los que se incluye el reintegro de las subvenciones reguladas por la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, una vez finalizado el periodo voluntario de pago del que dispone el obligado principal, corresponde a la Agencia Tributaria, que aplicará las normas contenidas en la Ley General Tributaria y en el Reglamento General de Recaudación, utilizando los instrumentos para la recaudación contenidos en estas normas, esto es, tanto la declaración de responsabilidad subsidiaria o solidaria que proceda en cada caso, como las providencias de apremio, diligencias de embargo y demás figuras, tanto respecto de los obligados principales como de sus responsables.>>

QUINTO.- En fecha 31 de agosto de 2023 se notificó a **Don X**, obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y la puesta de manifiesto del expediente. Sin embargo, no consta que a la fecha en la que se dicta la presente resolución, haya formulado alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la LGT.

SEGUNDO.- La controversia jurídica, planteada en idénticos términos desde la fase de alegaciones previa al acuerdo y mantenida sin variación hasta el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, se circscribe a resolver dos cuestiones diferenciadas:

- Determinar si resulta procedente declarar la responsabilidad prevista en el artículo 43.1.c) de la Ley General Tributaria respecto de una deuda de naturaleza no tributaria. En concreto, para la exigencia del reintegro de una subvención concedida por la Comunidad Autónoma de Aragón.
- Determinar si la Agencia Estatal de Administración Tributaria ostenta competencia para declarar la responsabilidad al amparo del artículo 40.3 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, en relación con el reintegro de una subvención concedida por la Comunidad Autónoma de Aragón.

TERCERO.- El régimen jurídico aplicable al reintegro de subvenciones se desarrolla en el Título II "Del reintegro de subvenciones" de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (LGS). Su **artículo 38**, relativo a la "Naturaleza de los créditos a reintegrar y de los procedimientos para su exigencia." dispone (el énfasis es de este Tribunal):

"1. Las cantidades a reintegrar tendrán la consideración de ingresos de derecho público, resultando de aplicación para su cobranza lo previsto en la Ley General Presupuestaria."

Síguenos en...



A su vez, los apartados 1 y 2 del **artículo 10** de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP) establecen (el énfasis es de este Tribunal):

"**1. Sin perjuicio de las prerrogativas establecidas para cada derecho de naturaleza pública por su normativa reguladora, la cobranza de tales derechos se efectuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes y gozará de las prerrogativas establecidas para los tributos en la Ley General Tributaria, y de las previstas en el Reglamento General de Recaudación.**

2. Serán responsables solidarios del pago de los **derechos de naturaleza pública pendientes**, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar, las personas o entidades en **quienes concurra alguna de las circunstancias del artículo 42.2 de la Ley General Tributaria**.

En este supuesto, la declaración de responsabilidad corresponderá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria cuando se trate de créditos de naturaleza pública cuya gestión recaudatoria haya asumido aquella por ley o por convenio."

Por su parte, el **artículo 43.1.c)** de la Ley General Tributaria (LGT) prevé (el énfasis es de este Tribunal):

"Artículo 43. Responsables subsidiarios.

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

c) Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones **tributarias** devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración."

Tal y como se ha expuesto de forma extensa y literal en los Antecedentes de Hecho TERCERO y CUARTO de la presente resolución, el Fundamento de Derecho QUINTO de la resolución del TEAR impugnada concluye que resulta improcedente aplicar el artículo 43.1.c) de la LGT para exigir el reintegro de una subvención, mientras que la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT considera que es plenamente aplicable.

En dicha resolución, el TEAR considera que, si bien el artículo 10.1 de la LGP -aplicable al presente supuesto por remisión del artículo 38.1 de la LGS- atribuye "**las prerrogativas establecidas para los tributos en la LGT**", tales prerrogativas no comprenden, de forma global, los supuestos de declaración de responsabilidad regulados en la LGT. Señala que la normativa no especifica cuáles son concretamente esas prerrogativas y, además, destaca que el artículo 10.2 de la LGP sí menciona expresamente la aplicación del artículo 42.2 de la LGT a los derechos de naturaleza pública.

Por ello, concluye que la referencia explícita a este supuesto concreto de responsabilidad (art. 42.2 LGT) refuerza la interpretación de que las prerrogativas contempladas en el apartado 1 no se extienden a los supuestos de responsabilidad. En consecuencia, de haber sido intención del legislador que el supuesto de responsabilidad previsto en el artículo 43.1.c) de la LGT se aplicaran también a créditos públicos de naturaleza no tributaria, habría incorporado expresamente dicha previsión, del mismo modo en que lo ha hecho respecto al artículo 42.2 LGT.

Por su parte, la Directora discrepa del razonamiento del TEAR. Entiende que la remisión del art. 10.1 LGP a la LGT permite la aplicación del supuesto de responsabilidad previsto en el artículo 43.1.c) LGT y considera que "**el legislador ha sido claro en la LGS y en la LGP, y lo que ha hecho en el artículo 10.2 de esta última es resaltar o reforzar que las responsabilidades solidarias del artículo 42.2 de la LGT son también de aplicación, para que no haya dudas.**"

CUARTO.- Este TEAC comparte el criterio sostenido por el TEAR de Aragón. Para fundamentar esta conclusión, conviene advertir que el apartado 2 del artículo 10 de la LGP -que expresamente prevé la aplicabilidad de los supuestos de responsabilidad regulados en el artículo 42.2 LGT a los derechos de naturaleza pública- **no formaba parte de la redacción originaria** de dicho precepto, sino que fue incorporado como apartado independiente mediante la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

En relación con este extremo, resulta particularmente significativa la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de julio de 2023 (recurso 7441/2021), en la que se identifica como cuestión de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia si el artículo 42.2 de la LGT permite reclamar mediante ese instituto de derivación una deuda no tributaria. Este TEAC es consciente de que el supuesto de responsabilidad examinado en el presente recurso (art. 43.1.c) LGT) no es idéntico al analizado en aquella sentencia (art. 42.2 LGT). Sin embargo, la argumentación desarrollada por el Alto Tribunal reviste especial relevancia para la resolución de la cuestión aquí planteada, en la medida en que **ofrece una interpretación del artículo 10 de la LGP tras la incorporación de su apartado 2**, aspecto determinante para el presente supuesto. Señala el Tribunal Supremo (el énfasis es de este Tribunal):

<<Esta redacción del art. 10.2 LGP se introdujo por el art. 2 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, en cuya exposición de motivos se explica que con esta modificación se pretende "[...] conseguir una mejor protección del crédito público, con independencia de su carácter tributario o de otra índole [...]", por lo que "[...] se extiende la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la generalidad de los créditos públicos mediante la consiguiente modificación de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria[...]" La previsión del art. 10.2 LGP también resuelve explícitamente la cuestión del régimen jurídico aplicable a estos supuestos de declaración de responsabilidad solidaria, haciendo extensivo el de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo, por lo que resulta de aplicación el procedimiento previsto en los arts. 174 a 176 de la LGT.

Por otra parte no se plantea duda alguna sobre la aplicabilidad temporal de esta norma a la declaración de responsabilidad solidaria efectuada por el Ayuntamiento de Alcobendas en resolución de 21 de noviembre de 2018, respecto a los débitos que fueron objeto del procedimiento de recaudación ejecutiva mediante providencia de apremio notificada el día 27 de marzo de 2014 y diligencia de embargo notificada el día 4 de noviembre de 2014, actuaciones todas producidas tras la entrada en vigor de la referida reforma legal del art. 10.2 LGP, por Ley 7/2012, de 29 de octubre.

[...]

Así pues, existe un inequívoco marco legal para la aplicación de los supuestos de responsabilidad solidaria del art. 42.2 LGT a las personas que incurran en los presupuestos de aplicación de esta modalidad de responsabilidad solidaria, respecto a otros ingresos de derecho público, también los de las Haciendas locales. Por consiguiente la primera cuestión de interés casacional, así como el primer inciso de la segunda que suscita el aspecto del procedimiento aplicable, debe resolverse declarando la aplicabilidad, en virtud del art. 10.2 de la LGP, de los supuestos de responsabilidad solidaria del art. 42.2 LGT a las personas o entidades en que concurren alguna de las circunstancias del art. 42.2 LGT, respecto al pago de los derechos de naturaleza pública pendientes, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar, aplicándose para la declaración de tal responsabilidad el régimen jurídico previsto en la LGT y su normativa de desarrollo, actualmente regulado en los arts. 174 a 176 LGT. Esta previsión es de aplicación en el ámbito de las Haciendas Locales por la remisión efectuada en el art. 2.2 TRLHL, y la parte recurrente no cuestiona ni desvirtúa que el procedimiento seguido por la Administración municipal para la declaración de responsabilidad solidaria se ajusta sustancialmente a lo dispuesto en los arts. 174 a 176 LGT.>>

A la vista del pronunciamiento del Tribunal Supremo en la citada sentencia, resulta especialmente relevante, en primer lugar, que la exposición de motivos de la Ley 7/2012 -por la que se incorporó el apartado 2 del artículo 10 de la LGP- señale de forma expresa que dicha modificación tiene por objeto extender la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 LGT a la generalidad de los créditos públicos. Ello pone de manifiesto que, con anterioridad, dicha extensión no existía y que fue precisamente mediante la adición de este apartado 2 del artículo 10 LGP como se amplió su alcance, únicamente respecto de los supuestos de responsabilidad regulados en el artículo 42.2 LGT.

En segundo término, debe destacarse la expresa consideración que el Alto Tribunal realiza sobre la aplicabilidad temporal del artículo 10.2 LGP al supuesto enjuiciado, lo que evidencia la relevancia que otorga a este aspecto.

Finalmente, reviste particular importancia la forma en que el Tribunal Supremo formula su respuesta a la cuestión de interés casacional objetivo, al declarar la aplicabilidad de los supuestos de responsabilidad del artículo 42.2 LGT "en virtud del artículo 10.2 de la LGP". Es decir, el fundamento se vincula expresamente a la mención legal contenida en dicho apartado 2 sobre la aplicabilidad del artículo 42.2 LGT a derechos de naturaleza pública, y no a las prerrogativas a las que alude el artículo 10.1 LGP.

Estos tres elementos, considerados conjuntamente, permiten concluir -en línea con lo sostenido por el TEAR de Aragón- que entre las prerrogativas a las que se refiere el artículo 10.1 de la LGP, en las que la Directora fundamenta la derivación en virtud del artículo 43.1.c) LGT, no se incluyen los supuestos de responsabilidad previstos en la LGT.

En consecuencia, debe afirmarse que **el marco normativo establecido en el artículo 10 de la LGP no habilita la declaración de responsabilidad prevista en el artículo 43.1.c) de la LGT respecto de deudas de naturaleza no tributaria**.

Por lo expuesto, se desestima el recurso interpuesto por la Directora en relación con esta cuestión.

QUINTO.- La segunda cuestión que debe dilucidarse a través del presente recurso es si la AEAT ostenta competencia para declarar la responsabilidad al amparo del artículo 40.3 LGS, en relación con el reintegro de una subvención concedida por la Comunidad Autónoma de Aragón.

Dispone el **artículo 40.3** de la LGS:

"3. Responderán subsidiariamente de la obligación de reintegro los administradores de las sociedades mercantiles, o aquellos que ostenten la representación legal de otras personas jurídicas, que no realizasen

los actos necesarios que fueran de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones infringidas, adoptasen acuerdos que hicieran posibles los incumplimientos o consintieran el de quienes de ellos dependan.

Asimismo, los que ostenten la representación legal de las personas jurídicas, de acuerdo con las disposiciones legales o estatutarias que les resulten de aplicación, que hayan cesado en sus actividades responderán subsidiariamente en todo caso de las obligaciones de reintegro de éstas."

El **artículo 7** del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, regula la recaudación de la Hacienda pública de las comunidades autónomas y de sus organismos autónomos (en adelante, RGR), estableciendo (el énfasis es de este Tribunal):

"Corresponde a las comunidades autónomas la recaudación de las deudas cuya gestión tengan atribuida, y se llevará a cabo:

[...]

c) Por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando así se acuerde mediante la suscripción de un convenio para la recaudación."

A su vez, el **apartado j) del punto 2 de la base tercera** del Convenio suscrito con la Comunidad Autónoma de Aragón para la recaudación en vía ejecutiva de los ingresos de derecho público de dicha Comunidad Autónoma, aprobado mediante resolución de 25 de septiembre de 2006, del Departamento de Recaudación de la AEAT, en la redacción introducida por la Adenda al Convenio publicada mediante resolución de 31 de octubre de 2017, del Departamento de Recaudación de la AEAT, establece (el énfasis es de este Tribunal):

"2. Corresponde a la Agencia Tributaria:

[...]

j) La gestión recaudatoria frente a los sucesores en los supuestos previstos en los artículos 39 y 40 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Cuando la Agencia Tributaria, en el curso del procedimiento de recaudación de una **deuda tributaria** de la Comunidad Autónoma tenga conocimiento de alguno de los supuestos de derivación de responsabilidad **le corresponderá la gestión recaudatoria frente a los responsables** de acuerdo con lo previsto en la Ley 58/2003, General Tributaria."

Por su parte, el **punto 4** de la exposición de motivos de la citada Resolución de 31 de octubre de 2017, del Departamento de Recaudación de la AEAT, por la que se publica la Adenda al Convenio, proclama (el énfasis es de este Tribunal):

"4. Por otra parte, la experiencia adquirida desde la firma del Convenio ha puesto de manifiesto la necesidad de modificar el esquema hasta ahora diseñado para abordar la declaración de responsabilidad **tributaria** de las deudas de la Comunidad Autónoma cuya gestión recaudatoria se hubiera encomendado a la Agencia.

En este sistema la Agencia Tributaria sólo en determinados supuestos podía declarar la responsabilidad, nunca exigir el pago de la deuda, limitándose en los demás casos en los que en el curso del procedimiento de recaudación de una **deuda tributaria** de la Comunidad Autónoma la Agencia Tributaria detectase algún supuesto de derivación de responsabilidad, a proponer a la Comunidad Autónoma que dictase el acto administrativo de derivación de responsabilidad.

La aplicación práctica ha demostrado que este esquema de funcionamiento resultaba ineficaz para la recuperación del crédito público y dado que el Convenio suscrito entre la Agencia Tributaria y la Comunidad Autónoma, tiene por objeto que la Agencia Tributaria asuma la gestión recaudatoria ejecutiva de los recursos de Derecho Público que la Comunidad Autónoma le encomienda, parece que dicha gestión recaudatoria encomendada debiera incluir la declaración y exigencia de la responsabilidad en los supuestos que se detecten."

SEXTO.- La resolución del TEAR impugnada en el presente recurso, en su Fundamento de Derecho SEXTO, concluye que, atendiendo a la literalidad del Convenio transcrita -el cual se refiere exclusivamente a "deudas tributarias"-, la AEAT carece de competencia para declarar la responsabilidad al amparo del artículo 40.3 de la LGS en relación con el reintegro de una subvención, concedida por la Comunidad Autónoma de Aragón, al no tratarse de una deuda tributaria. Frente a esta argumentación, la Directora discrepa del criterio del TEAR y sostiene en su recurso que dicha *"aparente contradicción que motivaría la falta de competencia de la Agencia Tributaria está salvada precisamente por la remisión que el artículo 10 de la LGP- y el 38 de la LGS en cuanto que se remite al artículo 10 de la LGP- hace a la normativa tributaria, sin que sea necesario que cada norma tributaria tenga una suerte de coletilla que haga referencia a que es de aplicación también a aquellos créditos no tributarios que se digan en su normativa reguladora, precisamente porque donde tiene que decirse tal cosa y se ha dicho- es en esa normativa reguladora, en el presente caso, la LGS, que se remite para la cobranza de los reintegros de las subvenciones a la LGP y esta a la LGT, se trate del reintegro de subvenciones estatales, autonómicas o locales o de cualquier otra entidad pública recogida en el artículo 3 de la LGS, porque todas ellas tienen la consideración de ingresos"*

o créditos de derecho público y con esa denominación común su cobro en vía ejecutiva, mediando o no declaración de responsabilidad (solidaria o subsidiaria) corresponde a la Agencia Tributaria, que ha de aplicar la LGT y el RGR, salvo que la normativa reguladora del derecho de naturaleza pública de que se trate establezca otra cosa.”.

En desarrollo de la argumentación sostenida por la Directora, resulta preciso reproducir nuevamente los artículos 38.1 de la Ley General de Subvenciones y 10.1 de la Ley General Presupuestaria.

Así, el artículo 38.1 de la LGS establece:

“1. Las cantidades a reintegrar tendrán la consideración de ingresos de derecho público, resultando de aplicación para su cobranza lo previsto en la Ley General Presupuestaria.”

Por su parte, el art. 10.1 de la LGP dispone:

“1. Sin perjuicio de las prerrogativas establecidas para cada derecho de naturaleza pública por su normativa reguladora, la cobranza de tales derechos se efectuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes y gozará de las prerrogativas establecidas para los tributos en la Ley General Tributaria, y de las previstas en el Reglamento General de Recaudación.”

La Directora sostiene que este marco normativo habilita a la AEAT para declarar la responsabilidad prevista en el artículo 40.3 de la LGS en relación con el reintegro de una subvención concedida por la Comunidad Autónoma de Aragón. Este Tribunal no comparte dicha interpretación.

En efecto, el régimen jurídico que regula la competencia para la recaudación de recursos de naturaleza pública por las distintas Administraciones se encuentra en los artículos 3 y siguientes del Reglamento General de Recaudación. Tal y como señala el TEAR en la resolución aquí impugnada, la recaudación de la Hacienda pública de las comunidades autónomas y de sus organismos autónomos se atribuye a la AEAT únicamente cuando así se acuerde mediante la suscripción de un convenio, conforme a lo previsto el artículo 7 del RGR.

De ahí que carezca de fundamento sostener -como hace la Directora- que la remisión contenida en el artículo 10 de la LGP comporte una atribución competencial a la AEAT. Al contrario, la normativa a la que dicho precepto remite regula de forma expresa el régimen de atribución de competencias. Entenderlo de otro modo supondría vaciar de contenido tanto el artículo 7 del RGR como el propio Convenio suscrito entre la AEAT y la Comunidad Autónoma de Aragón, cuyo objeto es precisamente ordenar la recaudación en vía ejecutiva de los ingresos de derecho público de dicha Comunidad Autónoma.

Partiendo de lo anterior, es indudable que la lectura literal de la letra j) del punto 2 de la base tercera del Convenio, en la redacción introducida por la Adenda publicada mediante Resolución de 31 de octubre de 2017, atribuye a la AEAT la gestión recaudatoria frente a los responsables en el curso del procedimiento de recaudación de una deuda **tributaria**, mientras que la deuda objeto del presente recurso **no posee naturaleza tributaria**.

En consecuencia, este Tribunal concluye que **la AEAT no ostenta competencia para declarar la responsabilidad al amparo del artículo 40.3 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, en relación con el reintegro de una subvención concedida por la Comunidad Autónoma de Aragón, a la vista del Convenio suscrito con dicha Comunidad Autónoma**.

Por todo ello, se desestima el recurso interpuesto por la Directora en lo que respecta a esta cuestión.

SÉPTIMO.- Con el fin de clarificar aún más este punto, conviene analizar las resoluciones de este Tribunal invocadas por la Directora en apoyo a sus alegaciones.

En relación con las resoluciones del TEAC de 21 de junio de 2022 (RG 00/172/2020 y 00/173/2020), expone la Directora en su recurso:

“El declarado responsable se limitó a solicitar que se tuviera por interpuesta la REA en única instancia ante el TEAC, no habiendo formulado alegación alguna. El TEAC en el ejercicio de sus funciones de revisión concluye en su FJ 3º que el acto impugnado, la derivación ex artículo 40.3 LGS está “[...] formalmente ajustado a derecho [...]”.

En aquellos supuestos, la deuda derivada en virtud del artículo 40.3 de la LGS consistía en el reembolso de un préstamo concedido mediante Resolución dictada por la Secretaría de Estado de Telecomunicaciones y para la Sociedad de la Información, organismo de **carácter estatal**. Esta circunstancia determina que la competencia para la recaudación de dicha deuda se rija, no por el artículo 7 del RGR, sino por el artículo 3 del mismo Reglamento, relativo a la recaudación de la Hacienda pública estatal y de las entidades de derecho público estatales.

En concreto, el apartado 3 de dicho artículo, en la redacción aplicable *ratione temporis*, disponía (el énfasis es de este Tribunal):

*“En los supuestos previstos en los apartados 1 y 2 de este artículo, corresponderá a los órganos de recaudación de la **Agencia Estatal de Administración Tributaria**, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 174.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 124.3 de este reglamento, tanto*

la declaración de la responsabilidad como la derivación de la acción de cobro frente a los responsables, de acuerdo con lo previsto en la citada Ley"

Por su parte, los apartados 1 y 2 del artículo 3 establecen (el énfasis es de este Tribunal):

"**1. La gestión recaudatoria del Estado y de sus organismos autónomos se llevará a cabo:**

a) Cuando se trate de los recursos del sistema tributario estatal y aduanero, tanto en periodo voluntario como ejecutivo, por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

No obstante, tratándose de tasas, la recaudación en periodo voluntario se llevará a cabo por el órgano de la Administración General del Estado u organismo autónomo que tenga atribuida su gestión.

b) Cuando se trate de los demás recursos de naturaleza pública:

1.º En periodo voluntario, por las Delegaciones de Economía y Hacienda, salvo que la gestión de dichos recursos esté atribuida a otros órganos de la Administración General del Estado o a sus organismos autónomos.

2.º En periodo ejecutivo, por la Agencia Estatal de Administración Tributaria previa remisión, en su caso, de las correspondientes relaciones certificadas de deudas impagadas en periodo voluntario.

2. Los recursos de naturaleza pública cuya gestión esté atribuida a una entidad de derecho público distinta de las señaladas en el apartado anterior serán recaudadas en periodo voluntario por los servicios de dicha entidad.

La recaudación en periodo ejecutivo corresponderá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria cuando así lo establezca una ley o cuando así se hubiese establecido en el correspondiente convenio."

Como se aprecia, en los supuestos de aquellas resoluciones sí concurría un amparo normativo específico que habilitaba a la AEAT a declarar la responsabilidad: el artículo 3.3 del RGR. El presente recurso, en cambio, se refiere al reintegro de una subvención concedida por la Comunidad Autónoma de Aragón, supuesto para el cual no resulta aplicable dicha cobertura normativa.

Por último, la resolución de este Tribunal de 1 de marzo de 2007 (RG 00/836/2005), a la que alude la resolución del TEAR de La Rioja de 29 de julio de 2022 (RG 26/225/2021) citada a su vez por la Directora(resolución en la que el TEAR consideró improcedente la aplicación del supuesto de responsabilidad previsto en el art. 43.1.b) de la LGT en relación con deudas no tributarias, en el mismo sentido que la conclusión alcanzada en el presente recurso respecto al art. 43.1.c) de la LGT), tampoco resulta idónea para fundamentar la competencia de la AEAT. En aquel caso, la derivación de responsabilidad se efectuó mediante resolución del Presidente del Fondo Español de Garantía Agraria del Ministerio de Agricultura Pesca y Alimentación, por lo que dicha resolución no puede servir de apoyo para sostener la competencia de la AEAT en el presente supuesto.

Por lo expuesto, el **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO RECAUDACIÓN DE LA AEAT**, acuerda **DESESTIMARLO** y fijar criterio en el sentido siguiente:

1. El marco normativo establecido en el artículo 10 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, no habilita la declaración de responsabilidad prevista en el artículo 43.1.c) de la Ley General Tributaria respecto de deudas de naturaleza no tributaria.

2. La Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) no ostenta la competencia para declarar la responsabilidad al amparo del artículo 40.3 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, en relación con el reintegro de una subvención concedida por la Comunidad Autónoma de Aragón, a la vista del Convenio suscrito por la AEAT con la Comunidad Autónoma de Aragón para la recaudación en vía ejecutiva de los ingresos de derecho público de dicha Comunidad Autónoma, aprobado mediante resolución de 25 de septiembre de 2006, del Departamento de Recaudación de la AEAT, en la redacción introducida por la Adenda al Convenio publicada mediante resolución de 31 de octubre de 2017, del Departamento de Recaudación de la AEAT.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda