



Roj: **STS 489/2024 - ECLI:ES:TS:2024:489**

Id Cendoj: **28079130022024100035**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **31/01/2024**

Nº de Recurso: **6967/2022**

Nº de Resolución: **152/2024**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CAT 4616/2022,**
ATS 4598/2023,
STS 489/2024

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 152/2024

Fecha de sentencia: 31/01/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **6967/2022**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 23/01/2024

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: **6967/2022**

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 152/2024

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero



D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 31 de enero de 2024.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. **6967/2022**, interpuesto por el procurador don Alberto Hidalgo Martínez, en representación de doña **Trinidad**, contra la sentencia dictada el 18 de mayo de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 244/2021.

Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excma. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 18 de mayo de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que desestimó el recurso n.º 244/2021.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: 1º.- DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de D.^a Trinidad (en calidad de heredera de D. Romeo) contra la resolución dictada por el TEARC de fecha 4/12/2020.

2º.- IMPONER a la parte recurrente las costas causadas en el presente procedimiento si bien limitadas a la cantidad de 2.000 euros por todos los conceptos".

2. Solicitada la aclaración de sentencia por la representación procesal de la parte recurrente, la Sala desestimó dicha petición por auto de 30 de junio de 2022, en el que dispuso no haber lugar a la rectificación y complemento de la sentencia de fecha 18 de mayo de 2022.

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. El procurador don Alberto Hidalgo Martínez, en representación de doña Trinidad, en calidad de heredera de don Romeo, preparó recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringido el artículo 221, apartados 1.a) y 3, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

2. La Sala de instancia, por auto de 25 de junio de 2022, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, doña Trinidad, como parte recurrente, y la Administración General del Estado, como recurrida, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 19 de abril de 2023, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] **2.1.** Determinar qué procedimiento de devolución de ingresos indebidos resulta aplicable -si el del artículo 221.1 o el del artículo 221.3 de la Ley General Tributaria-, a la luz de la jurisprudencia fijada en la sentencia de 10 de diciembre de 2020 (rec. 2189/2018, ECLI:ES:TS:2020:4312), en aquellos supuestos en los que un responsable tributario abona el recargo de apremio ordinario exigido en el procedimiento de apremio seguido contra él, pero de forma previa otro responsable tributario ha abonado toda la deuda derivada -incluido el recargo-, y han devenido firmes tanto la providencia de apremio en la que se liquidó y requirió, originalmente, el pago del recargo a aquel responsable, así como el subsiguiente requerimiento de pago emitido tras el mencionado abono del otro responsable.



2.2. Precisar si la jurisprudencia emanada del recurso de casación ostenta carácter retrospectivo sobre los actos practicados por la Administración tributaria y, en particular, si resulta aplicable la doctrina fijada en la sentencia de 10 de diciembre de 2020 (rec. 2189/2018, ECLI:ES:TS:2020:4312) sobre aquellos recargos del periodo ejecutivo que se liquidaron, adquirieron firmeza, se requirió su pago y se abonaron antes de su dictado.

3º) Identificar el artículo 221, apartados 1.a) y 3, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

2. El procurador don Alberto Hidalgo Martínez, en representación de doña Trinidad, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 13 de mayo de 2023, que observa los requisitos legales y en el que se menciona como norma jurídica infringida la que ha quedado citada más arriba.

Aduce la recurrente la autonomía de los procedimientos de devolución de ingresos indebidos previstos en el artículo 221.1 y 221.3 de la LGT, si bien la sentencia objeto del presente recurso de casación parece entender que el requisito de procedibilidad establecido en el artículo 221.3 LGT también se aplica a los supuestos de devolución de ingresos indebidos del artículo 221.1 LGT.

Se trata, pues, de determinar "[...] si la previsión del artículo 221.3 LGT se aplica también a los supuestos enumerados en el artículo 221.1 LGT (tesis de la sentencia recurrida del TSJ Cataluña), o bien si el artículo 221.3 LGT constituye un supuesto diferente referido de forma genérica a cualquier tipo de devolución de ingresos indebidos por motivos diferentes a los del artículo 221.1 LGT (tesis de la parte recurrente y *ab initio* tesis también de este TS a la vista de la formulación de la primera cuestión casacional en el Auto de admisión)".

A criterio de la recurrente los artículos 221.1 LGT y 221.3 LGT regulan procedimientos y supuestos diferentes. El artículo 221.1 LGT regula un procedimiento directo de devolución de ingresos indebidos por las causas tasadas en el mismo, mientras que el artículo 221.3 remite a los procedimientos especiales de revisión cuando de lo que se trata es de pedir devolución de ingresos indebidos por motivos diferentes a los tasados en el artículo 221.1 LGT que deriven de liquidaciones tributarias firmes. Entiende que esta es la tesis jurídica correcta, dado que el artículo 221.1 LGT no agota los supuestos de devolución de ingresos indebidos. También está el supuesto del 221.2 (que permite la devolución de ingresos indebidos derivado de la estimación de un recurso o reclamación cualesquiera que sean los motivos de tal estimación), el supuesto del 221.3 (que permite la devolución de ingresos indebidos derivados de la estimación por cualquier motivo de los recursos extraordinarios de revisión, revocación o rectificación de errores), y el supuesto del 221.4 (que permite la devolución de ingresos indebidos derivados de la rectificación por cualquier motivo de las autoliquidaciones).

En definitiva, el artículo 221.1 LGT regula un procedimiento de devolución de ingresos indebidos absolutamente autónomo del resto de ordinales del artículo 221 LGT, pero limitado al análisis de las causas tasadas enumeradas en el propio artículo 221.1 LGT

Señala que si se aplicaran las previsiones del art. 221.3 LGT también a los supuestos del art. 221.1 LGT, tal y como hace la sentencia recurrida del TSJ Cataluña, se estaría vaciando de contenido el 221.1 LGT, ya que en caso de estimación de alguno de los recursos extraordinarios del art. 221.3 LGT siempre procederá la devolución de ingresos indebidos, con independencia de que la estimación del recurso extraordinario sea por los motivos del 221.1 LGT o por otros motivos ajenos a los tasados en el 221.1 LGT.

En definitiva, sostiene que el art. 221 LGT regula cuatro tipos de devoluciones de ingresos indebidos: **(a)** Art 221.1: se trata de un procedimiento autónomo de devolución de ingresos indebidos, pero limitado a las causas tasadas del art. 221.1, y que puede iniciarse de oficio. **(b)** Art. 221.2: regula la devolución de ingresos indebidos derivada de la estimación de un recurso o reclamación ordinarios. **(c)** Art 221.3: regula la devolución de ingresos indebidos derivada de la estimación de alguno de los recursos extraordinarios. **(d)** Art. 221.4: regula la devolución de ingresos indebidos derivada de la rectificación de una autoliquidación.

Afirma que los cuatro tipos procedimentales de devolución de ingresos indebidos son independientes, no pudiendo exigirse acumulativamente los requisitos del art. 221.3 LGT cuando el procedimiento incoado es el del art. 221.1 LGT. El legislador ha querido que en los casos especiales del art. 221.1 LGT se proceda a la devolución mediante un procedimiento autónomo, aplicable de oficio, sencillo, y sin más requisitos que acreditar que concurren los supuestos tasados del artículo 221.1. Además, el art. 221.1 LGT *in fine* refiere que "*Reglamentariamente se desarrollará el procedimiento previsto en este apartado*", lo que ratifica el hecho de que el procedimiento previsto en el apartado 1 del art. 221 LGT es autónomo e independiente de las previsiones del resto de ordinales del art. 221 LGT. Y de facto, los artículos 17 a 20 del Real Decreto 520/2005 regulan el procedimiento de devolución de ingresos indebidos a que se refiere el artículo 221.1 LGT, sin que entre los requisitos previstos en la citada norma reglamentaria se mencione la necesidad previa de haber incoado un



procedimiento extraordinario de revisión cuando el acto de aplicación de los tributos que hubiera dado lugar al ingreso indebido por duplicidad fuera firme.

Entiende que debe fijarse la siguiente doctrina casacional: *el requisito de procedibilidad previsto en el artículo 221.3 LGT no es aplicable a los supuestos de devolución de ingresos indebidos enumerados en el artículo 221.1 LGT*.

En consecuencia, alega que resulta irrelevante que el eventual acto administrativo que dio lugar al ingreso indebido del art. 221.1 LGT sea o no firme, pues solo tiene trascendencia la firmeza del acto administrativo cuando nos encontramos ante el procedimiento del art. 221.3 LGT, lo que se evidencia a la vista de las siguientes circunstancias:

(1) La propia diferenciación de ambos procedimientos del art. 221.1 LGT y del art. 221.3 LGT. Si en los supuestos del art. 221.1 LGT se precisara el cumplimiento del requisito de procedibilidad previsto en el art. 221.3 LGT, entonces no tendría sentido la propia existencia del art. 221.1 LGT, dado que ya estaría embebido en el art. 221.3 LGT.

(2) El hecho de que el procedimiento del art. 221.1 LGT deba ser imperativamente incoado de oficio, según la literalidad de dicho precepto, que refiere que tal procedimiento "se incoará".

(3) El tenor literal del art. 221.1 LGT, a diferencia del art. 221.3 LGT, no diferencia entre actos firmes y actos no firmes, sino que establece un procedimiento de devolución cuando concurren las causas tasadas en el mismo, con independencia de que el ingreso indebido proceda de un acto firme o no firme.

(4) El legislador ha querido que en los casos especiales del art. 221.1 LGT se proceda a la devolución mediante un procedimiento autónomo, aplicable de oficio, sin más requisitos que acreditar que concurren los supuestos tasados del artículo 221.1. Tales casos especiales del art. 221.1 LGT son aquellos especialmente graves, como el que ahora nos ocupa previsto en su letra a), esto es, la duplicidad en el pago.

(5) El art. 221.1 LGT in fine refiere que "Reglamentariamente se desarrollará el procedimiento previsto en este apartado", lo que ratifica el hecho de que el procedimiento previsto en el apartado 1 del art. 221 LGT es autónomo e independiente de las previsiones del resto de ordinales del art. 221 LGT.

(6) La duplicidad en el pago requerida por el art. 221.1.a) LGT no requiere que el pago duplicado se haya efectuado por el mismo contribuyente. Solo requiere la duplicidad en el pago de la misma deuda tributaria. El hecho de que el pago duplicado se haya efectuado por diferentes contribuyentes, en este caso por dos responsables tributarios, no cambia las cosas. Por tanto, una vez extinguida la deuda tributaria tras el primer pago por uno de los responsables, el ulterior pago de esa misma deuda tributaria efectuada por otro de los responsables es un pago duplicado y, por imperativo del art. 221.1.a) LGT, indebido.

Subsidiariamente, alega que los requerimientos notificados en fecha 18/04/2012, por los que se conminó al contribuyente a pagar el recargo de apremio controvertido ya previamente pagado por otro responsable, no son firmes, al ser irrecurribles.

Sostiene que "[...] sucedió que el principal, intereses y recargo fueron pagados íntegramente en fecha 21/10/2011 por Sixto. Con posterioridad a tal pago se emitieron requerimientos de pago por el recargo notificados el 18/04/2012 a Romeo, no siendo tales requerimientos susceptibles de recurso. Al no ser los requerimientos susceptibles de recurso, se procedió a su pago y ulterior incoación de expediente de devolución de ingresos indebidos al amparo del artículo 221.1.a) LGT, esto es, duplicidad en el pago de deudas tributarias, dado que el recargo en cuestión ya había sido pagado por uno de los responsables solidarios (Sixto), por lo que su pago ulterior por el otro responsable solidario (Romeo) supone un doble pago del recargo. Doble pago del recargo que ya ha dicho el Tribunal Supremo que es improcedente (Sentencia de fecha 17/07/2019, recurso 188/2018) por duplicidad, motivo por el cual procedía la devolución de tal ingreso indebido al amparo del art. 221.1.a) LGT".

Afirma que la irrecurribilidad de los requerimientos de pago es pacífica en la presente litis, puesto que tal irrecurribilidad la hizo constar la propia AEAT en los requerimientos, y además fue confirmada por el TEAR Cataluña, tal y como se ha hecho constar en el Auto de admisión del recurso de casación.

Subsidiariamente, alega que la eventual firmeza de la providencia de apremio previa al requerimiento de pago del recargo resulta irrelevante.

En último término, aduce que es obvio el carácter retrospectivo de la jurisprudencia emanada por parte del Tribunal Supremo, y ello dada la propia naturaleza del recurso de casación. Afirma que el único límite al carácter retrospectivo de la jurisprudencia " *podrá eventualmente ser la consolidación de los actos administrativos previos por prescripción*".



Termina solicitando a la Sala:

"[...] estime el presente recurso de casación, dictando nueva Sentencia en la que se estime el recurso contencioso administrativo y se ordene el pago de la preceptiva devolución de ingresos indebidos en favor del contribuyente, con condena en las costas de primera instancia a la Administración y devolución del depósito para recurrir.

Fijando como doctrina casacional la siguiente:

(1) El requisito de procedibilidad previsto en el artículo 221.3 LGT no es aplicable a los supuestos de devolución de ingresos indebidos enumerados en el artículo 221.1 LGT.

(2) Resulta aplicable el procedimiento de devolución de ingresos indebidos previsto en el artículo 221.1 LGT en aquellos supuestos en los que un responsable tributario abona el recargo de apremio ordinario exigido en el procedimiento de apremio seguido contra él, pero de forma previa otro responsable tributario ha abonado toda la deuda derivada - incluido el recargo -.

(3) La eventual firmeza del acto de aplicación de los tributos que dio lugar al ingreso duplicado no es óbice para que se deba proceder a la devolución de ingresos indebidos en el procedimiento del artículo 221.1.a) LGT.

(4) La jurisprudencia emanada del recurso de casación siempre ostenta carácter retrospectivo sobre los actos practicados por la Administración tributaria, en la medida en que la aplicación de tal jurisprudencia pueda determinar que se efectuó un ingreso indebido por parte del contribuyente. Ello, sin perjuicio de que para la eficacia retrospectiva de dicha jurisprudencia deba ejercitarse por el contribuyente alguno de los procedimientos de devolución de ingresos indebidos enumerados en los ordinales 1 a 4 del artículo 221 LGT".

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición en fecha 26 de junio de 2023, en el que alega que el deslinde entre el art. 221.1 y 221.3 LGT que hace la recurrente es erróneo.

Afirma que en los supuestos del art. 221.1 LGT, según la jurisprudencia consolidada, los errores de hecho que se producen en el propio pago (duplicidad, exceso etc.) no traen causa de un previo acto de aplicación de los tributos que pueda ser impugnado. Por eso, en estos casos, el plazo para pedir la devolución es el de cuatro años que resulta de los arts. 66.c) y 67.c) LGT. En cambio, en todos los supuestos en que existe un acto de liquidación o recaudación o un acuerdo sancionador, dictado por la Administración tributaria, que contempla la cantidad considerada errónea, se aplica el art. 221.3 y, si dicho acto no se recurre en plazo, se ha de acudir a los procedimientos excepcionales que el precepto enumera. Así lo recuerda, por ejemplo, la STS de 11-6-2015, RCA 1801/2012, cuyos términos reproduce.

En el caso presente, sostiene que no estamos ante un ingreso indebido realizado por error, sin previo soporte en un acto administrativo que ampara la cantidad ingresada. Los recargos de apremio que abonó el causante de la recurrente se exigieron por la Administración a partir del correspondiente acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria, subsiguiente providencia de apremio y ulterior requerimiento de pago. Tales actos fueron, de hecho, recurridos por el causante, si bien sus reclamaciones fueron desestimadas en sede contenciosa (en el caso de los dos primeros) o económica-administrativa (en el caso del requerimiento).

Esgrime que, frente a lo que apuntan la recurrente y el auto de admisión del recurso, en este caso, el supuesto ingreso indebido no fue consecuencia de un error de hecho sino, a lo sumo, de un error de derecho, resultante de una interpretación del ordenamiento jurídico considerada correcta a lo largo de los años que, solo a partir de la STS de 10-12-2020, resultó no ser tal. Por tanto, no es cierto, como dice el ATS de 19-4-2023, que no se esté poniendo en cuestión la legalidad del acto en virtud del cual se liquidó y exigió el recargo, pues sí se está cuestionando esa legalidad, dado que se está diciendo que ese acto no es conforme a Derecho en base a la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Considera que, descartado que estemos en el escenario del art.221.1 LGT, en principio sería aplicable el del art.221.3 LGT, puesto que existe un acto de aplicación de los tributos en virtud del cual se realizó el ingreso indebido que se considera por el interesado que no es conforme a Derecho y que ha quedado firme. En la disyuntiva que plantea el ATS de 19-4-2023, hay que dar esta respuesta. Por tanto, el administrado tendría que haber acudido a alguno de los procedimientos especiales que este apartado enumera.

A partir de lo anterior, puesto que lo que se pretende es la aplicación retrospectiva de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, sostiene que se ha de analizar, yendo más allá de lo que plantea el auto de admisión y la propia recurrente (que se queda en la aplicación del art. 221.1 LGT), cuál de los procedimientos especiales que enumera el art. 221.3 LGT debería haberse instado. Afirma que, a juicio de esta representación, no concurre



en estos supuestos una causa de nulidad de pleno derecho, ni incurre el acto firme en error material alguno. Tampoco se da ninguno de los tasados motivos del recurso extraordinario de revisión ex art. 244 LGT. Podría pensarse en la revocación, a partir de la doctrina sentada en la STS de 9-2-2022 (RCA 126/2019) en relación con la devolución de lo ingresado en virtud de liquidaciones firmes del Impuesto de Plusvalía, luego declarado inconstitucional. Considera el Abogado del Estado que la anterior doctrina puede servir de punto de partida para resolver la cuestión de fondo que se plantea en este recurso, en torno a la posible aplicación retrospectiva de la jurisprudencia de ese Tribunal Supremo sobre improcedente exigencia de recargos de apremio a los responsables cuando uno de ellos ya ha abonado la deuda.

Sobre el posible efecto retrospectivo de la STS de 10-12-2020, RCA 2189/2018, sostiene que dicho efecto "[...] dista de ser obvio cuando, como en este caso, el recargo se pagó y dicho pago quedó firme". Añade que incluso las sentencias del Tribunal Constitucional que declaran la inconstitucionalidad de las leyes, dejan a salvo de sus posibles efectos retroactivos, no solo las situaciones resueltas ya en sentencia firme, con valor de cosa juzgada [art.161.1.a) CE] sino también las amparadas en actos administrativos firmes e incluso en autoliquidaciones tributarias cuya rectificación no se haya instado por los interesados, siendo buena prueba de ello la STC 182/2021, en relación con el Impuesto de Plusvalía municipal.

Aduce que parece indubitado que las sentencias de ese Alto Tribunal, en las que se fije doctrina sobre las cuestiones con interés casacional en el nuevo recurso de casación, no afectarán a las sentencias anteriores firmes. Tampoco serán aplicables cuando no exista un proceso judicial en curso, por haber quedado firme el acto administrativo de que se trate. El efecto retrospectivo de la jurisprudencia se refiere, por definición, a su posible aplicación en recursos pendientes de resolución. Si no hay recurso pendiente, no entra en juego tal efecto.

Añade que "[e]n todo caso, puede haber ocurrido, en efecto, que el interesado haya instado la devolución de ingresos indebidos, en el plazo legalmente previsto y antes de dictarse la jurisprudencia cuya aplicación retrospectiva pretende, con lo que existe un recurso pendiente en torno a su procedencia. Este es el supuesto que ahora nos ocupa. En ese proceso, cabría en principio analizar la pertinencia de la aplicación retrospectiva de la jurisprudencia lo que, entroncando con lo dicho en el apartado anterior, se considera que conllevaría analizar si se da uno de los supuestos en que cabe la revocación del art. 219 LGT. En teoría, según el contenido de la jurisprudencia a aplicar retrospectivamente, cabría analizar la posible concurrencia de una causa de nulidad de pleno derecho, pero, en el caso concreto que ahora se examina, de improcedente exigencia de recargos de apremio a los responsables cuando uno de ellos ya ha pagado la deuda, "a priori" no se aprecia ninguna de esas causas".

Concluye que "[...] que no cabe aplicar en el supuesto de autos, la revocación del art. 219.1 LGT, al no apreciarse infracción manifiesta de la Ley. Al no concurrir tampoco los requisitos de ninguno de los demás procedimientos especiales a través de los cuales cabe instar la devolución de ingresos indebidos derivados de actos firmes conforme al art.221.3 LGT, no procedía la aplicación retrospectiva de la jurisprudencia derivada de la STS de 10-12-2020 por parte de la Sentencia del TSJ recurrida. Esta, en definitiva, es conforme a Derecho".

Sobre la doctrina a fijar en respuesta a las cuestiones planteadas en el auto de admisión de 19 de abril de 2023, concluye que sería la siguiente:

"- A partir de la jurisprudencia fijada en la STS de 10-12-2020 (rec. 2189/2018, ECLI:ES:TS:2020:4312), en los supuestos en los que un responsable tributario abona el recargo de apremio ordinario exigido en el procedimiento de apremio seguido contra él, pero de forma previa otro responsable tributario ha abonado toda la deuda derivada -incluido el recargo- y han devenido firmes tanto la providencia de apremio en la que se liquidó y requirió, originalmente, el pago del recargo a aquel responsable, así como el subsiguiente requerimiento de pago emitido tras el mencionado abono del otro responsable, el procedimiento para pedir la devolución de ingresos indebidos que resulta aplicable es el del art. 221.3 LGT y, dentro de los procedimientos especiales que este apartado enumera, en base a la doctrina de la STS de 9-2-2022, RCA 126/2019, debiera en principio instarse la revocación del art. 216.c) y 219 LGT.

- No obstante lo anterior, no procede la revocación en los supuestos descritos, en base a la doctrina fijada en la citada STS de 10-12-2020, aplicada retrospectivamente, al no concurrir en estos casos la infracción manifiesta de ley que exige el art. 219.1 LGT".

Termina suplicando a la Sala:

"[...] que teniendo por presentado este escrito y por formulada oposición al recurso, previos los trámites oportunos, dicte sentencia que lo desestime confirmando la sentencia recurrida".

QUINTO.Vista pública, aportación de escrito por la recurrente y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.



Por providencia de 28 de junio de 2023, el recurso quedó concluso y pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

El procurador don Alberto Hidalgo Martínez, en la representación ya acreditada, presentó escrito fechado el 6 de julio de 2023, en el que realizaba manifestaciones " a efectos de evitar cualquier indefensión" relativas " a la pretensión de la Abogacía del Estado de introducir cuestiones nuevas en el presente recurso de casación ajenas a las planteadas y analizadas en primera instancia y en sede administrativa, y ajenas a las expuestas en el Auto de Admisión del presente recurso de casación". Por providencia de 20 de julio de 2023, se acordó unir el escrito al recurso y tener por hechas las alegaciones que contiene, que se resolverán en el momento procesal oportuno.

Asimismo, por providencia de 11 de octubre de 2023 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a. Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 23 de enero de 2024, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en determinar qué procedimiento de devolución de ingresos indebidos resulta aplicable -si el del artículo 221.1 o el del artículo 221.3 de la Ley General Tributaria-, a la luz de la jurisprudencia fijada en la sentencia de 10 de diciembre de 2020 (rec. 2189/2018, ECLI:ES:TS:2020:4312), en aquellos supuestos en los que un responsable tributario abona el recargo de apremio ordinario exigido en el procedimiento de apremio seguido contra él, pero de forma previa otro responsable tributario ha abonado toda la deuda derivada -incluido el recargo-, y han devenido firmes tanto la providencia de apremio en la que se liquidó y requirió, originalmente, el pago del recargo a aquel responsable, así como el subsiguiente requerimiento de pago emitido tras el mencionado abono del otro responsable.

En segundo término, se ha de precisar si la jurisprudencia emanada del recurso de casación ostenta carácter retrospectivo sobre los actos practicados por la Administración tributaria y, en particular, si resulta aplicable la doctrina fijada en la sentencia de 10 de diciembre de 2020 (rec. 2189/2018, ECLI:ES:TS:2020:4312) sobre aquellos recargos del periodo ejecutivo que se liquidaron, adquirieron firmeza, se requirió su pago y se abonaron antes de su dictado.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

2.1. Declaración de responsabilidad subsidiaria por las deudas de Josgri, S.A.

La AEAT dictó acuerdos de declaración de responsabilidad subsidiaria por deudas de la entidad Josgri S.A., de la que eran administradores don Romeo (causante de la recurrente en casación) y sus dos hermanos, don Carlos José y don Sixto, por un importe total de 272.225,04 €, derivado de acuerdos de liquidación NUM004 y NUM012, al amparo del artículo 40.1 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

2.2. Procedimiento de apremio.

Transcurrido el periodo voluntario de pago concedido a cada responsable y no habiendo efectuado el pago ninguno de ellos, se inició contra los mismos, de forma individualizada, el correspondiente procedimiento de apremio.

En lo que se refiere a don Romeo, cuya sucesora es la actual recurrente en casación, la Administración tributaria dictó, con fecha 30 de octubre de 2002, dos providencias de apremio en reclamación de 57.840,95 euros y 268.629,10 euros. En dichos importes totales se encontraba incluido el correspondiente 20 por ciento del recargo de apremio.

Contra las citadas providencias, don Romeo interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas que fueron desestimadas, respectivamente, (i) por la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña de 27 de abril de 2006 y posteriormente confirmada por sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 4 de febrero de 2010 (rec. 811/2016); y (ii) por resolución del TEAR de 20 de julio de 2006, confirmada en alzada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y, posteriormente, por la sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de noviembre de 2009 (rec. 200/2008).

Las deudas fueron suspendidas a lo largo de las correspondientes impugnaciones.

2.3. Requerimiento de pago a don Romeo y pago de los recargos de apremio.



El 18 de abril de 2012, se notificó a don Romeo un requerimiento de pago respecto de las deudas apremiadas. En dicho requerimiento se señalaba que otro de los responsables, don Sixto (en adelante, don Sixto), había ingresado la deuda principal y los intereses del periodo suspensivo -incluido su recargo de apremio-, por lo que en dicho requerimiento se le exigía el pago correspondiente a los recargos de apremio del interesado que ascendían a 9.460,16 y 44.804,85 euros, respectivamente.

Don Romeo interpuso reclamación económico-administrativa contra el requerimiento de pago, que fue inadmitida por acuerdo de 26 de julio de 2013 del TEAR de Cataluña por considerarse un acto irrecurrible, resolución que no fue impugnada en vía contencioso-administrativa.

Tras ello, don Romeo efectuó el pago de los recargos requeridos conforme el siguiente detalle:

- El día 5 de octubre de 2012, un importe de 1.792,28 euros mediante compensación acordada de oficio con n.º de justificante NUM000 .

- El día 9 de noviembre de 2012, el pago de los importes de 9.640,16 euros, según consta en el justificante n.º NUM001 , y 43.012,57 euros, conforme el justificante n.º NUM002 .

2.4. Solicitud de devolución de ingresos indebidos.

Con fecha 31 de mayo de 2016, don Romeo presentó solicitud de devolución de ingresos indebidos por el importe de los pagos realizados (54.445,01 euros). Fundó su solicitud en que, habiendo abonado otro de los responsables tributarios (don Sixto) la deuda principal, los intereses y el recargo de apremio, el posterior ingreso del recargo de apremio exigido a don Romeo suponía un ingreso indebido.

Con fecha 4 de enero de 2017 se dictó acuerdo, notificado el 24 de enero, por el que se desestimó la anterior solicitud. En dicha resolución, en lo que a este recurso interesa, se señalaba que "D. Sixto [...] efectúa el ingreso del principal de las deudas y de sus propios recargos de apremio. De esta manera, se extingue para todos los demás el importe de principal de las deudas en periodo voluntario, pero no el de los recargos devengados en su correspondiente procedimiento de apremio [...]". Por este motivo, la Administración tributaria concluyó que no existía ingreso indebido.

2.5. Reclamación económico-administrativa.

Contra el anterior acuerdo desestimatorio, don Romeo formuló reclamación económico-administrativa que fue tramitada con el número NUM003 y desestimada por resolución del TEAR de 4 de diciembre de 2020.

En la reclamación se alegó, en esencia, que no resultaba procedente que la Administración tributaria cobrara de forma acumulativa tantos recargos de apremio como responsables existan. De este modo, habiendo pagado uno de ellos (don Sixto) la deuda cuya responsabilidad se exigía de Josgri, S.L. por todos los conceptos (principal, intereses y recargo de apremio), no era posible reclamar ningún concepto de esta deuda, ya pagada, a los demás responsables, entre ellos, a don Romeo. La resolución, en su fundamento jurídico tercero, da respuesta a la anterior cuestión del siguiente modo (resaltado añadido):

"De las disposiciones transcritas se deduce, por un lado, que declarados responsables subsidiarios, éstos solo responden de las deudas del deudor principal en período voluntario y que si dicha deuda no se abona en los plazos establecidos se inicia contra ellos, de forma individualizada, el correspondiente procedimiento de apremio; y de otra, que el pago de la deuda por uno de ellos, exime o extingue para todos los demás la deuda en el importe de principal en período voluntario, quedando obligados cada uno de ellos al pago de los correspondientes recargos devengados en su correspondiente procedimiento de apremio.

En el caso que nos ocupa, **resulta cuestión no controvertida que uno de los responsables (D. Sixto) efectuó el pago de la deuda exigible en su condición de responsable una vez iniciado el período ejecutivo**, efectuando el pago del principal, intereses y recargo del período ejecutivo que resultaron exigibles a D. Sixto. En consecuencia con lo expuesto, **se extingue para los otros responsables el importe principal de la deuda exigida en período voluntario, pero no los recargos del período ejecutivo que resulten exigibles.**

Por tanto, confirmada la exigibilidad de los recargos del período ejecutivo devengados debe desestimarse la pretensión de devolución de ingresos indebidos del solicitante confirmándose el acuerdo impugnado".

2.6. Recurso contencioso-administrativo.

Disconforme con la anterior resolución, doña Trinidad, en calidad de heredera de don Romeo, interpuso recurso contencioso-administrativo, que se tramitó con el número 244/2021 ante la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre la cuestión controvertida se contiene en el fundamento jurídico cuarto, con el siguiente tenor literal:



"De los antecedentes fácticos que resultan del expediente y que se han expuesto más arriba, es de ver que la solicitud de devolución de ingresos indebidos interesada tiene su causa en un procedimiento finalizado por resolución firme y consentida (recordar que el 17/5/2012 se interpone reclamación económico administrativa ante el TEARC contra el requerimiento de pago de las deudas apremiadas NUM004 y NUM012 que se declara inadmisibles, sin constancia de que contra la citada resolución se interpusiera recurso contencioso administrativo)".

Tras reproducir el contenido del artículo 221.3 LGT, señala:

"Dado que la recurrente no especifica qué procedimiento ha instado para la revisión de la liquidación y no se ha concretado tampoco qué supuesto del art. 221 de la LGT (que comprende una lista cerrada para iniciar el procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos) es el aplicable al caso de autos, procede desestimar la devolución de ingresos peticionada.

En cuanto a la STS de fecha 10/12/2020 (R. CASACION 2189/2018) mencionada por la recurrente, señalar que los recargos de apremio exigidos adquirieron firmeza en fecha anterior a la citada sentencia.

Lo expuesto justifica desestimar el recurso planteado".

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

2.7. Solicitud de aclaración o complemento de sentencia.

Solicitada por la parte recurrente la aclaración o complemento de la sentencia dictada, la Sala de instancia desestimó dicha solicitud por auto de 30 de junio de 2022 en el que se señala lo siguiente:

"UNICO.- Se solicita por la recurrente rectificación y posterior complemento de la sentencia de fecha 18/5/2022.

Sin embargo, se constata de inmediato que lo pretendido es una revisión de la sentencia dictada, esto es, una modificación de la fundamentación jurídica y del fallo que le es desfavorable. La sentencia de fecha 18/5/2022 se pronuncia sobre todas las cuestiones planteadas por la recurrente y si la misma no está conforme con ella, el cauce para modificar su sentido no es el previsto en los artículos 215 de la LEC y 267 de la LOPJ sino el recurso procesal oportuno.

Es bien cierto que la recurrente tiene derecho a que se le devuelvan los importes que haya ingresado siempre y cuando se dé alguno de los supuestos relacionados en el art. 221 de la LGT (ella indica el art. 221.1 a) de la LGT en la demanda) pero, si el ingreso se ha realizado en virtud de un acto que ha devenido firme (como es el caso), se debe promover previamente la revisión de dicho acto mediante alguno de los procedimientos especiales establecidos en la ley de conformidad con el art. 221.3 de la LGT. Así se indica en la sentencia dictada señalando que la recurrente no especifica qué procedimiento ha instado para la revisión de la liquidación.

El citado precepto trata de evitar que se utilice la solicitud de ingresos indebidos como un mecanismo para reabrir la vía impugnatoria contra un acto que ya ha adquirido firmeza y que a través de la solicitud de ingresos indebidos se puedan formular alegaciones que debieron hacerse con anterioridad.

Lo expuesto justifica desestimar lo instado".

SEGUNDO.Preceptos concernidos en este recurso.

1. Conforme al auto de admisión, la norma cuya interpretación resulta relevante para el recurso de casación es el artículo 221 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"], que dispone:

"1. El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.
- b) Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.
- c) Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción. En ningún caso se devolverán las cantidades satisfechas en la regularización voluntaria establecida en el artículo 252 de esta Ley.
- d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria.

Reglamentariamente se desarrollará el procedimiento previsto en este apartado, al que será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 220 de esta Ley.



2. Cuando el derecho a la devolución se hubiera reconocido mediante el procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo o en virtud de un acto administrativo o una resolución económico-administrativa o judicial, se procederá a la ejecución de la devolución en los términos que reglamentariamente se establezcan.
3. Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley.
4. Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley.
5. En la devolución de ingresos indebidos se liquidarán intereses de demora de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley.
6. Las resoluciones que se dicten en este procedimiento serán susceptibles de recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa [...]"

2. A su vez, el artículo 15.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa ["RGRVA"], señala:

"1. El derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos podrá reconocerse:

- a) En el procedimiento para el reconocimiento del derecho regulado en la sección 2.^a de este capítulo, cuando se trate de los supuestos previstos en el artículo 221.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- b) En un procedimiento especial de revisión.
- c) En virtud de la resolución de un recurso administrativo o reclamación económico-administrativa o en virtud de una resolución judicial firmes.
- d) En un procedimiento de aplicación de los tributos.
- e) En un procedimiento de rectificación de autoliquidación a instancia del obligado tributario o de otros obligados en el supuesto previsto en el apartado 3 del artículo anterior.
- f) Por cualquier otro procedimiento establecido en la normativa tributaria."

TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala. Procedimiento de devolución de ingresos indebidos aplicable.

1. Como ya se ha expuesto, la cuestión de interés casacional tiene dos apartados. El primero, relativo a determinar qué procedimiento de devolución de ingresos indebidos resulta aplicable -si el del artículo 221.1 o el del artículo 221.3 de la Ley General Tributaria-, a la luz de la jurisprudencia fijada en la sentencia de 10 de diciembre de 2020 (rec. 2189/2018, ECLI:ES:TS:2020:4312), en aquellos supuestos en los que un responsable tributario abona el recargo de apremio ordinario exigido en el procedimiento de apremio seguido contra él, pero de forma previa otro responsable tributario ha abonado toda la deuda derivada -incluido el recargo-, y han devenido firmes tanto la providencia de apremio en la que se liquidó y requirió, originalmente, el pago del recargo a aquel responsable, así como el subsiguiente requerimiento de pago emitido tras el mencionado abono del otro responsable.

Y el segundo, relativo a precisar si la jurisprudencia emanada del recurso de casación ostenta carácter retrospectivo sobre los actos practicados por la Administración tributaria y, en particular, si resulta aplicable la doctrina fijada en la sentencia de 10 de diciembre de 2020 (rec. 2189/2018, ECLI:ES:TS:2020:4312) sobre aquellos recargos del periodo ejecutivo que se liquidaron, adquirieron firmeza, se requirió su pago y se abonaron antes de su dictado.

2. Entrando en el examen del primer apartado, lo que se plantea es si la solicitud de devolución de ingresos indebidos, en las circunstancias de este caso, debe encuadrarse en el supuesto del artículo 221.1.a) LGT, o en el artículo 221.3 LGT.

La simple lectura del artículo 221 LGT revela que, como recoge el auto de admisión de 19 de abril de 2023, contempla diversas tipologías de procedimientos de devolución de ingresos indebidos.

Por un lado, el apartado 1º recoge los supuestos de devolución de ingresos indebidos en sentido estricto, en los que dicho ingreso indebido surge, fundamentalmente, del error en el propio hecho del pago (duplicidad),



en la cantidad a ingresar (exceso) o en la existencia de la deuda (deuda prescrita). La jurisprudencia los ha considerado tradicionalmente como supuestos de devolución directa.

Por otro lado, frente a los primeros, están los supuestos de devoluciones indirectas, que se fundan principalmente en errores de derecho y que incluirían los supuestos del artículo 221, apartados 2 (segundo inciso), 3 y 4 de la LGT y, más explícitamente, los previstos en las letras b) a e) del artículo 15.1 del RGRVA.

Pues bien, en el presente caso, la parte recurrente solicitó la devolución de ingresos indebidos en virtud del artículo 221.1.a) LGT. Consideraba que el pago del recargo de apremio exigido a él -don Romeo - era indebido puesto que la jurisprudencia había considerado que la Administración no tiene derecho a exigir a cada uno de los responsables el recargo de apremio ordinario cuando este recargo ha sido satisfecho por uno de ellos [sentencia de 10 de diciembre de 2020 (rec. 2189/2018, ECLI:ES:TS:2020:4312)] y, en este caso, constaba que otro de los responsables tributarios -don Sixto - había abonado ya el recargo.

Frente a ello, la sentencia impugnada en casación consideró que "[...] la solicitud de devolución de ingresos indebidos interesada tiene su causa en un procedimiento finalizado por resolución firme y consentida (recordar que el 17/5/2012 se interpone reclamación económico administrativa ante el TEARC contra el requerimiento de pago de las deudas apremiadas NUM004 y NUM012 que se declara inadmisibile, sin constancia de que contra la citada resolución se interpusiera recurso contencioso administrativo)", concluyendo que el presente supuesto encaja en el previsto en el artículo 221.3 LGT, por lo que debía haberse instado o promovido alguno de los procedimientos de revisión previstos en dicho precepto frente al acto firme, sin que hubiera identificado ninguno de ellos en la solicitud.

Asimismo, la sentencia descarta la aplicación de la jurisprudencia fijada en la sentencia de esta Sala de 10 de diciembre de 2020 (rec. cas. 2189/2018) puesto que " *los recargos de apremio exigidos adquirieron firmeza en fecha anterior a la citada sentencia*".

La recurrente insiste en su recurso de casación en que no nos encontramos ante un supuesto del artículo 221.3 LGT, sino ante un supuesto del artículo 221.1.a) LGT -duplicidad en el pago-, al que no resulta aplicable las exigencias del apartado 3º del precepto.

3. Hay que partir, como recoge el auto de admisión, de que la Sala Tercera, Sección Segunda, del Tribunal Supremo ya se ha pronunciado sobre la improcedencia de que la Administración tributaria exija a todos los responsables tributarios el recargo correspondiente del periodo ejecutivo cuando uno de los responsables ya lo ha abonado. En efecto, en la sentencia de 10 de diciembre de 2020 (rec. 2189/2018, ECLI:ES:TS:2020:4312), se señaló lo siguiente (FJ 3º, *in fine*, -los resaltados son añadidos-):

"[...] cuando concurren varios responsables solidarios es potestad de la Administración seguir un procedimiento contra uno, varios contra algunos de los responsables o contra la totalidad de los responsables. Pero esta peculiaridad procedimental y adjetiva, no modifica ni torna la naturaleza y características de la obligación accesoria, no nace una deuda impagada por cada uno de los responsables solidarios a los que se sigue el procedimiento ejecutivo y de apremio para hacer posible el cobro del débito, de suerte que la obligación accesoria se desvincula y desconecta de la obligación principal de la que trae causa y determina su propio nacimiento y existencia, para convertirse en una nueva obligación con existencia propia sin conexión alguna con la obligación principal a la que va unida y que, ya se ha dicho, la justifica jurídicamente. Los recargos del período ejecutivo nacen porque se incumple el pago de la deuda en período voluntario -mientras no se pague dará lugar a los recargos de apremio reducido y ordinario-, de una determinada deuda con un determinado monto económico a cuyo pago van dirigido todos y cada uno de los procedimientos que se siguen contra cada uno de los posibles responsables solidarios, y **por muy autónoma que sea la deuda nacida ex lege como obligación accesoria y aunque los procedimientos seguidos sean autónomos los uno de los otros, no por ello cambia la naturaleza de la obligación accesoria, de los recargos del período ejecutivo, trocando en deuda desconectada de la principal a la que sigue**, en tanto que siempre va a ser necesario la existencia de una deuda impagada en período voluntario, aun cuando producido el incumplimiento el recargo su propia existencia y su extinción se produzcan de forma autónoma.

[...]

De todo lo dicho debe concluirse que **la Administración no tiene derecho a exigir a cada uno de los responsables del artículo 42.2.a) LGT el recargo de apremio ordinario cuando este recargo ha sido satisfecho por uno de ellos**".

No se cuestiona en este recurso la aplicación de la doctrina expuesta, relativa al supuesto de derivación de responsabilidad del artículo 42.2.a) LGT, a otros supuestos de derivación de responsabilidad solidaria o subsidiaria, dada la generalidad de los argumentos que fundamentan su conclusión. Sin perjuicio de ello, esta



conclusión se vería respaldada por otros pronunciamientos de esta Sala, como es la STS de 14 de octubre de 2020 (rec. 2785/2018, ECLI:ES:TS:2020:3302), en cuyo FJ 2º se declara:

"La solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario por los efectos que lleva asociado, art. 65 apartados 3, 4 y 5, debe entenderse que equivale al pago, en tanto que normativamente se diseña un sistema adecuado para en definitiva asegurar su cobro, art. 82 de la LGT, en esta línea la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento lleva asociada, como se pronuncia la jurisprudencia, la suspensión preventiva del ingreso, que impide dictar providencia de apremio, con su correspondiente recargo, mientras la Administración Tributaria no resuelva expresamente dicha petición, lo que determina, a la postre, que el aplazamiento o fraccionamiento es una modalidad de pago, pues contiene la voluntad de hacer frente al pago de la deuda en condiciones que si bien no es el desembolso inmediato y efectivo de la deuda, constituye una modalidad legalmente prevista para hacer frente a la misma.

La cuestión con interés casacional objetivo debe contestarse en el sentido de que **no cabe exigir a un responsable subsidiario del deudor principal un recargo de apremio cuando antes de que finalice el período voluntario de pago otro responsable subsidiario -y solidariamente obligado con aquél- ha solicitado el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda en el periodo voluntario de ingreso de la misma**, sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 65.5 in fine de la LGT."

Y en la STS de 10 de noviembre de 2021 (rec. 2486/2020, ECLI:ES:TS:2021:4205), en cuyo FJ 3º *in fine*, se declaró:

"Por todas las razones expuestas fijamos la siguiente doctrina: la solicitud de aplazamiento y posterior pago en periodo voluntario de la deuda aduanera, efectuados por el importador, beneficia al representante indirecto, **dada su consideración de codeudor solidario y, en consecuencia, no cabe exigirle el recargo ejecutivo al representante indirecto por no haber realizado el pago en periodo voluntario**, aun cuando no haya solicitado el aplazamiento del mismo."

En definitiva, en la sentencia de esta Sala de 10 de diciembre de 2020, cit, se viene a considerar que no nace una deuda impagada por cada uno de los responsables -en ese caso, solidarios- en vía ejecutiva, sino que el recargo de apremio es una prestación accesoria de la deuda principal, que es única, por lo que exigir el recargo de apremio a cada uno de los responsables que no hubiese realizado el pago en período voluntario de pago "[...] produciría un enriquecimiento sin causa, y desde luego se superaría desorbitadamente el hacer frente a los gastos necesarios para obtener el pago de la deuda principal".

4. Partiendo de esta premisa, y si la Administración no puede exigir el recargo de apremio a todos los responsables tributarios cuando uno de ellos ya lo ha pagado, procede ahora examinar si, como defiende la recurrente, el pago del recargo por un responsable tributario, tras el abono por otro, posibilita la devolución directa al subsumirse en el supuesto de duplicidad en el pago (art. 221.1.a) LGT), o como defiende el Abogado del Estado, nos encontramos ante un supuesto del artículo 221.3 LGT que exige instar alguno de los procedimientos de revisión contemplados en el precepto, esto es, (i) revisión de actos nulos de pleno derecho, (ii) revocación, (iii) rectificación de errores, y (iv) recurso extraordinario de revisión.

Sostiene la recurrente que es "irrelevante" la eventual firmeza del acto de aplicación de los tributos que haya dado lugar al ingreso indebido, y que la duplicidad en el pago requerida por el art. 221.1.a) LGT no exige que el pago duplicado se haya efectuado por el mismo contribuyente. Afirma que, una vez extinguida la deuda tributaria tras el primer pago por uno de los responsables, el ulterior pago de esa misma deuda tributaria efectuada por otro de los responsables es un pago duplicado y, por imperativo del artículo 221.1.a) LGT, indebido.

Considera la Sala, al hilo de lo que argumenta el Abogado del Estado en su escrito de oposición, que la distinción que hace la recurrente entre los supuestos del artículo 221.1 LGT y los del artículo 221.3 de la LGT, es errónea, pues no se trata de que en los casos del art. 221.1 LGT no se exija la previa interposición de los recursos pertinentes y en los del art. 221.3 LGT sí, sino que lo que ocurre es que en los supuestos de devolución de ingresos indebidos del apartado 1º del precepto, el ingreso indebido surge de errores de hecho que se producen en el propio pago (duplicidad, exceso etc.), por lo que no traen causa de un previo acto de aplicación de los tributos que pueda ser impugnado. En estos casos, el plazo para pedir la devolución es el de cuatro años que resulta de los artículos 66.c) y 67.c) LGT.

A diferencia de los supuestos del apartado 1º, en todos los casos en que existe un acto de liquidación, recaudación o un acuerdo sancionador dictado por la Administración tributaria, esto es, un acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones "en virtud del cual se realizó el ingreso indebido" y este acto de aplicación hubiera adquirido firmeza, se aplicará el artículo 221.3 LGT y únicamente se podrá solicitar la devolución del ingreso indebido " *instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno*



de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley ". Se trata, pues, de devoluciones indirectas fundadas, principalmente, en errores de derecho. En estos casos de ingresos indebidos consecuencia de errores de derecho, el " *derecho a la devolución pasa indefectiblemente por el ejercicio de las acciones impugnatorias*" [STS de 11 de junio de 2015 (rec. 1801/2012)].

5. En el caso que se enjuicia, no nos encontramos ante un ingreso indebido realizado por error de hecho, sino un previo acto administrativo que ampare la cantidad ingresada, sino que nos encontramos con que los recargos de apremio que ingresó don Romeo -causante de la hoy recurrente- se exigieron por la Administración a partir del correspondiente acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria, seguido de dos providencias de apremio y posterior requerimiento de pago. Tanto las providencias de apremio (en las que se encontraba incluido el 20 por ciento del recargo de apremio), como el requerimiento de pago posterior (18 de abril de 2012) en el que se señalaba que otro de los responsables -don Sixto - había ingresado la deuda principal y los intereses suspensivos -incluido el recargo de apremio- por lo que se le exigía el pago correspondiente a los recargos de apremio del interesado, fueron recurridos por el responsable tributario, si bien sus reclamaciones fueron desestimadas en sede contencioso-administrativa (en el caso de las providencias de apremio) o económica-administrativa (en el caso del requerimiento). A lo expuesto se añade que la resolución económico-administrativa del TEAR de 26 de julio de 2013 que inadmitió la reclamación frente al último requerimiento de pago, quedó firme porque no se recurrió en sede contencioso-administrativa. La recurrente aduce la "inexistencia" de firmeza del acto administrativo de requerimiento de pago del recargo de apremio "al ser el mismo irrecurrente", sin embargo, ello revela que el responsable se aquietó a la resolución del TEAR, lo que no supone que tal resolución no fuera impugnada en vía contencioso-administrativa.

Conforme a lo expuesto, el ingreso indebido no fue consecuencia de un error de hecho, pues no hubo una duplicidad en el pago del recargo por uno de los responsables tributarios, sino dos pagos efectuados en cada uno de los procedimientos de apremio iniciados, de forma individualizada, frente a dos responsables tributarios. No estamos, pues, ante un error de hecho, sino ante un error de derecho, resultante de un cambio en la interpretación del ordenamiento jurídico que realiza la sentencia de esta Sala de 10 de diciembre de 2020, cit, en la que se concluye que " *la Administración no tiene derecho a exigir a cada uno de los responsables del artículo 42.2.a) LGT el recargo de apremio ordinario cuando este recargo ha sido satisfecho por uno de ellos*". Deriva, pues, de la profundización jurisprudencial sobre la naturaleza de los recargos del período ejecutivo que hizo esta Sala a partir de la sentencia referida y que supuso, se reitera, un cambio relevante del estado de interpretación establecido hasta ese momento.

Como ya ha expuesto esta Sala en reiteradas ocasiones (SSTS de 9 de junio de 2023, rec. cas. núm. 2086 y 2525/2022) toda doctrina jurisprudencial se construye a partir de las cuestiones litigiosas planteadas para resolver los conflictos jurídicos suscitados y en los términos de las alegaciones de las partes, siendo así que en el tiempo en que se exigió a cada uno de los responsables tributarios su recargo de apremio, la doctrina jurisprudencial cit. no se había establecido todavía, pues deriva, como se ha expuesto, de la proyección retrospectiva de la profundización jurisprudencial sobre la naturaleza de los recargos.

En definitiva, resultando de aplicación el apartado 3º del artículo 221 LGT, y no el apartado 1º aducido por la recurrente, dado que existe un acto de aplicación de los tributos en virtud del cual se realizó el ingreso indebido que se considera no conforme a Derecho y que ha quedado firme, es obvio que el interesado debió promover la revisión del acto "[...] mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley".

6. En el segundo apartado de la cuestión de interés casacional se nos interesa precisar si la jurisprudencia emanada del recurso de casación ostenta carácter retrospectivo sobre los actos practicados por la Administración tributaria y, en particular, si resulta aplicable la doctrina fijada en la sentencia de 10 de diciembre de 2020 (rec. 2189/2018, ECLI:ES:TS:2020:4312) sobre aquellos recargos del período ejecutivo que se liquidaron, adquirieron firmeza, se requirió su pago y se abonaron antes de su dictado.

Considera la Sala que dicha cuestión no puede ser abordada toda vez que comportaría ir más allá de lo que plantea la parte recurrente, que se limita a defender la aplicación de artículo 221.1 LGT, y exigiría examinar cuál de los procedimientos especiales que contempla el artículo 221.3 LGT, debería haberse instado. En efecto, el examen de la aplicación retrospectiva de la jurisprudencia habría exigido que el interesado hubiera promovido alguno de los procedimientos especiales de revisión, lo que no ha ocurrido.

Es más, en el escrito de la recurrente de fecha 6 de julio de 2023, presentado con posterioridad al escrito de oposición del Abogado del Estado, manifiesta que "[...] a efectos de evitar una eventual indefensión de mi mandante sobre una cuestión que jamás ha sido planteada en este procedimiento en sede administrativa, ni económico administrativa, ni en el recurso contencioso administrativo ante el TSJ, ni en el recurso de casación



ante este TS, y sobre la que no se ha pronunciado en ningún momento ni la AEAT, ni el TEAR, ni el TSJ, ni el Auto de Admisión de este TS" se ve " *obligado*" a solicitar a la Sala que "[...] no se pronuncie acerca de la aplicabilidad o no del procedimiento de revocación previsto en el artículo 219 LGT a las circunstancias del presente litigio. La Sentencia objeto del recurso de casación no tiene origen en ninguna solicitud ni procedimiento de revocación del artículo 219 LGT, ni la Sentencia de instancia se pronuncia acerca del artículo 219 LGT, ni el Auto de Admisión de este Tribunal Supremo plantea ninguna cuestión acerca de la interpretación o aplicabilidad del artículo 219 a la presente casación. Por tanto, y en la medida en que el recurso de casación va indefectiblemente ligado a las circunstancias fácticas y procedimentales de las previas instancias, no puede la sentencia que dicte este Alto Tribunal pronunciarse sobre cuestiones ajenas a tales circunstancias concretas del litigio, en las que, reiteramos, ni se ha solicitado, ni se ha incoado, ni se ha analizado el procedimiento de revocación previsto en el artículo 219 LGT".

Consecuentemente, y dado que la sentencia, como acto decisorio de una controversia jurídica, no se puede desvincular del caso concreto objeto de enjuiciamiento, ni la función principal nomofiláctica asignada al recurso de casación debe hacerse en abstracto, de manera ajena a la controversia surgida, en las circunstancias del caso, en tanto que, como se ha dicho en pronunciamientos anteriores, de otra manera se convertiría el Tribunal Supremo en órgano consultivo, y se subvertiría la naturaleza de las sentencias trocándolas en meros dictámenes [SSTS de 26 de febrero de 2020 (rec. cas. 1903/2018) y 23 de diciembre de 2022 (rec. cas. 1763/2021), entre otras], la conclusión que se alcanza es que no procede fijar doctrina jurisprudencial sobre este extremo.

CUARTO. Respuesta a la cuestión de interés casacional.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión de interés casacional.

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que a partir de la jurisprudencia fijada en la STS de 10 de diciembre de 2020 (rec. 2189/2018, ECLI:ES:TS:2020:4312), en los supuestos en los que un responsable tributario abona el recargo de apremio ordinario exigido en el procedimiento de apremio seguido contra él, pero de forma previa otro responsable tributario ha abonado toda la deuda derivada -incluido el recargo- y han devenido firmes tanto la providencia de apremio en la que se liquidó y requirió, originalmente, el pago del recargo a aquel responsable, así como el subsiguiente requerimiento de pago emitido tras el mencionado abono del otro responsable, el procedimiento para pedir la devolución de ingresos indebidos que resulta aplicable es el del artículo 221.3 de la Ley General Tributaria.

QUINTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

A la luz de los anteriores criterios interpretativos, no procede acoger las pretensiones articuladas por la parte recurrente en este recurso de casación, debiendo confirmarse la sentencia de instancia, cuyos razonamientos se completan con los realizados en esta resolución.

SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo. Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Alberto Hidalgo Martínez, en representación de doña **Trinidad** , contra la sentencia dictada el 18 de mayo de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 244/2021.

Tercero. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.