



Roj: **ATS 4598/2023 - ECLI:ES:TS:2023:4598A**

Id Cendoj: **28079130012023200828**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **19/04/2023**

Nº de Recurso: **6967/2022**

Nº de Resolución:

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

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Auto**

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

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

AUTO

Fecha del auto: 19/04/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **6967/2022**

Materia: PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: **6967/2022**

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

AUTO

Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente



D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat
D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo
D. Fernando Román García
D. Isaac Merino Jara
En Madrid, a 19 de abril de 2023.

HECHOS

PRIMERO.- Preparación 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 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.
2. 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"].
3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.
4. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se da la circunstancia contemplada en la letra c), del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ["LJCA"], así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a), de la LJCA.

SEGUNDO.- Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 25 de junio de 2022, habiendo comparecido doña Trinidad, como parte recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado, que se ha opuesto a la admisión del recurso, en esencia, al considerar que el escrito de preparación da "por cierto un hecho que no solo no resulta de la sentencia recurrida sino que se separa del relato fáctico de ésta" y que no explica, de manera diferenciada, la conveniencia de un pronunciamiento de este Tribunal Supremo.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Requisitos formales del escrito de preparación.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y la recurrente se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).
2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

En este punto es conveniente aclarar que no se aprecia que el escrito de preparación parta de un hecho contradictorio con el relato fáctico de la sentencia, como aduce el abogado del Estado en su escrito de oposición a la admisión del recurso. El escrito de oposición cuestiona la premisa consistente en que otro de los responsables tributarios -don Sixto- había abonado previamente el recargo de apremio ordinario. Sin embargo, cabe constatar, en primer lugar, que la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña señala explícitamente que "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 y, en segundo lugar, que la sentencia no desmiente tal consideración, sino que simplemente se refiere a los términos del requerimiento de pago efectuado a don Romeo. En éste, en efecto, no se hace indicación alguna sobre el recargo de apremio abonado por otro de los responsables tributarios -don Sixto-, pero dicha omisión no implica, en absoluto, la negación del pago de dicho recargo.

3. El escrito de preparación fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada (i) afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) de la LJCA] y, adicionalmente, (ii) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

SEGUNDO.- Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación los siguientes:

1º.- Declaración de responsabilidad subsidiaria por las deudas de Josgri, S.A.

Los señores don Carlos José, don Sixto y don Romeo fueron declarados responsables tributarios subsidiarios de determinadas deudas de la sociedad Josgri, S.A., de la que eran administradores, al amparo del artículo 40.1 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

2º.- 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 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; y (ii) por resolución de aquel órgano de 20 de julio de 2006, confirmada en alzada por el Tribunal Económico-Administrativo Central y, posteriormente, por la sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de noviembre de 2009.

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

3º.- 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, había ingresado la deuda principal y los intereses del periodo suspensivo, 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 Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña por considerarse un acto irrecurrible y que, no habiéndose impugnado en vía judicial, devino firme y consentido.

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.

4º.- 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 de 2017, 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.

5º.- Reclamación económico-administrativa

Contra la anterior desestimación, don Romeo formuló reclamación económico-administrativa que fue tramitada con el número NUM003 y desestimada por resolución de 4 de diciembre de 2020 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

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 reclamarse 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".

6º.- Recurso contencioso-administrativo

Disconforme con la anterior resolución, doña Trinidad, en calidad de heredera de don Romeo, interpuso recurso contencioso-administrativo contra aquella, 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 NUM005 que se declara inadmisibles, sin constancia de que contra la citada resolución se interpusiera recurso contencioso administrativo).

Pues bien, el art. 221.3 señala: "*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*".

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.

7º.- Solicitud de aclaración o complemento de sentencia

Tras la notificación de la anterior sentencia, la recurrente solicitó su aclaración o complemento. Dicha solicitud fue rechazada por auto de 30 de junio de 2022 en el que se señala lo siguiente (resaltado añadido):

"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."

TERCERO.- Marco jurídico.

1. Resulta relevante para el presente recurso de casación tener en consideración el artículo 221, apartados 1.a) y 3, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que disponen:

"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.

[...]

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.

[...]"

2. 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 (BOE de 27 de mayo) ["RGRVA"], preceptúa:

"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."



3. También puede resultar relevante considerar el artículo 167, apartados 1 y 2, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que establecen:

"1. El procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos a los que se refiere el artículo 28 de esta ley y se le requerirá para que efectúe el pago.

2. La providencia de apremio será título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios.

[...]"

CUARTO.- Cuestiones en las que se entiende que existe interés casacional.

Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, procede admitir a trámite este recurso de casación, al apreciar esta Sección de admisión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de las siguientes cuestiones:

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. 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.

QUINTO.- Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

1. El artículo 221 de la LGT contempla diversas tipologías de procedimientos de devolución de ingresos indebidos. Por una parte, 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 ha considerado tradicionalmente que estos son supuestos de devolución directa frente al otro grupo -devoluciones indirectas- fundados principalmente en errores de Derecho y que incluiría 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.

Dentro del segundo grupo de supuestos, encontramos el regulado en el artículo 221.3 de la LGT que exige, cuando el ingreso indebido se ha realizado *en virtud* de un acto firme, que se inste o promueva la revisión de dicho acto mediante alguno de los procedimientos de revisión señalados en dicho precepto, esto es, según corresponda, a través de (i) la revisión de actos nulos de pleno derecho, (ii) la revocación, (iii) la rectificación de errores o (iv) el recurso extraordinario de revisión.

2. 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.

La sentencia objeto del presente recurso, sin embargo, reputa que el pago del recargo realizado por don Romeo se había efectuado *en virtud* del requerimiento de pago dirigido a él tras el abono de la deuda por don Sixto. Y si bien dicho requerimiento fue impugnado en vía económico-administrativa, la reclamación fue inadmitida (por considerarse un acto no recurrible) y no recurrida en vía judicial, por lo que el requerimiento había devenido firme y consentido. Ante dicha circunstancia, la sentencia concluye que el presente supuesto encaja en el previsto en el artículo 221.3 de la LGT por lo que debía haberse instado o promovido alguno de



los procedimientos de revisión previstos en dicho precepto contra el acto firme, sin que se hubiera identificado ninguno de ellos en la solicitud.

Además, la sentencia descarta la aplicación de la jurisprudencia fijada en la sentencia de este Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 2020 (rec. 2189/2018, ECLI:ES:TS:2020:4312) puesto que, argumenta, los recargos de apremio exigidos adquirieron firmeza en fecha anterior a la citada sentencia.

La parte recurrente, sin embargo, cuestiona que nos encontremos ante un supuesto del artículo 221.3 de la LGT, sino en uno del artículo 221.1.a) de la LGT a los que no resultan aplicables las exigencias del citado apartado 3º.

3. El presente recurso suscita, como cabe apreciar, si la solicitud de devolución de ingresos indebidos en las circunstancias de este caso debe encuadrarse en el supuesto del artículo 221.1.a) de la LGT o en el del artículo 221.3 LGT. Y se estima que la misma cuenta con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia puesto que plantea, de manera suficientemente fundada a los efectos de la admisión del recurso, unas particularidades interpretativas del artículo 221 de la LGT aún no resueltas por la jurisprudencia [art. 88.3.a) LJCA] y que son susceptibles de trascender el caso concreto [art. 88.2.c) LJCA], conforme se expondrá a continuación.

3.1. En primer lugar, debe señalarse que este Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre la improcedencia de que la Administración tributaria exija a todos los responsables tributarios el recargo correspondiente del período ejecutivo cuando uno de los responsables ya lo ha abonado. En efecto, en la sentencia 10 de diciembre de 2020 (rec. 2189/2018, ECLI:ES:TS:2020:4312), se señaló lo siguiente (FJ 3º, *in fine*, -todos 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, aún 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.**"

Debe advertirse que, si bien es cierto que la sentencia se refiere específicamente al supuesto del artículo 42.2.a) de la LGT, es apreciable, sin embargo, el carácter general de los argumentos que soportan tal conclusión y que cimentan otros pronunciamientos que, sin abordar el mismo supuesto, cuentan con un punto de fuga común.

Así, de forma previa, se había dicho en la sentencia de 14 de octubre de 2020 (rec. 2785/2018, ECLI:ES:TS:2020:3302), FJ 2º, lo siguiente:

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

"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."

3.2. Si, a la vista de lo expuesto, la Administración no puede exigir el recargo de apremio a todos los responsables tributarios cuando uno de ellos ya lo ha pagado, cabría considerar, preliminarmente, que el pago de dicho recargo por un responsable tributario, tras el abono por otro, se considerara indebido al subsumirse en el supuesto de duplicidad en el pago (art. 221.1.a) LGT). En efecto, en este escenario, no se estaría poniendo en cuestión, en rigor, la legalidad del acto en virtud del cual se liquidó y exigió el recargo, sino la naturaleza indebida del pago, en sí mismo considerado, del recargo una vez verificado su previo abono por otro responsable.

La sentencia de instancia, sin embargo, parte de que el pago se realiza *en virtud* del requerimiento de pago que es firme y consentido, dado que se inadmitió la reclamación económico-administrativa formulada contra el mismo -por considerarse un acto no recurrible- y dicha inadmisión no fue recurrida en vía judicial. En consecuencia, la referida firmeza exigiría, ineludiblemente, que la solicitud de devolución de ingresos indebidos se realizara mediante la promoción de alguno de los procedimientos de revisión que señala el artículo 221.3 de la LGT.

No obstante, es posible apreciar dudas interpretativas sobre la base de las siguientes consideraciones. Debe tenerse en cuenta que el recargo de apremio fue liquidado y requerido su pago, originariamente, en la correspondiente providencia de apremio (conforme dispone el artículo 167.1 de la LGT) por lo que no resulta del todo claro que el pago se haya realizado, a los efectos del artículo 221.3 de la LGT, *en virtud* del requerimiento de pago que la Administración emite posteriormente, pudiendo considerarse éste, más bien, una reiteración del requerimiento de pago ya realizado con ocasión de la providencia de apremio. No puede obviarse, en este sentido, que la providencia de apremio es título ejecutivo para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios (art. 167.2 LGT) por lo que, desde su notificación y con independencia de la emisión de posteriores requerimientos, la Administración puede proceder a la ejecución de los bienes del obligado tributario para el cobro de la deuda apremiada y, particularmente, de los recargos del periodo ejecutivo (art. 169.1.c) LGT).

Por tanto, es posible estimar no totalmente esclarecido si, en estos casos, el pago se realiza *en virtud* del requerimiento de pago que se considera firme y, por tanto, como exige el artículo 221.3 de la LGT, es necesario instar alguno de los procedimientos de revisión contemplados en dicho precepto o si, por el contrario, es posible la solicitud de la devolución directa al amparo del artículo 221.1.a) de la LGT, bastando la sola constatación del previo pago del recargo por otro de los responsables.

Finalmente, en la medida en la que la sentencia *a quo* limita la eficacia de la jurisprudencia fijada en la sentencia 10 de diciembre de 2020 (rec. 2189/2018, ECLI:ES:TS:2020:4312) por haberse dictado con posterioridad a la firmeza de los recargos cuyo ingreso se reputa indebido, cabe apreciar interés casacional objetivo, en línea con el criterio seguido en los autos de 27 de octubre de 2022 (rec. 2434/2022, ECLI:ES:TS:2022:15088A y rec. 2437/2022, ECLI:ES:TS:2022:15067A; entre otros), en torno a si la jurisprudencia emanada del recurso de casación ostenta carácter retrospectivo sobre los actos practicados por la Administración tributaria de forma previa a aquella y, en particular, si resulta aplicable la doctrina fijada en la repetida sentencia de 10 de diciembre de 2020 sobre aquellos recargos del periodo ejecutivo que se liquidaron, adquirieron firmeza, se requirió su pago y se abonaron antes de su dictado.

SEXTO.- Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico cuarto.

2. La norma que, en principio, será objeto de interpretación es el artículo 221, apartados 1.a) y 3, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.



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.

SÉPTIMO.-Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

OCTAVO.- Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/**6967/2022**, preparado por el procurador don Alberto Hidalgo Martinez en representación de doña Trinidad , en calidad de heredera de don Romeo , 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 que desestimó el recurso n.º 244/2021.

2º) 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, habrán 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.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.