

# Devolución del recargo de apremio a un responsable cuando otro ha pagado principal, recargo e intereses

Análisis de la **STS de 31 de enero de 2024, rec. núm. 6967/2022**

**Nuria Puebla Agramunt**

*Doctora en Derecho por la UCM.*

*Profesora contratada doctora de la UDIMA.*

*Abogada del ICAM (España)*

[nuriapuebla@icam.es](mailto:nuriapuebla@icam.es)

## Extracto

Esta sentencia de 31 de enero de 2024, dictada por la Sección 2.<sup>a</sup> de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, resuelve la pregunta formulada en Auto de 19 de abril de 2023 sobre cuál sería el procedimiento adecuado para obtener la devolución de un recargo de apremio satisfecho por un responsable tributario cuando resulta que otro responsable tributario de la misma deuda ya ha abonado previamente toda la deuda derivada, incluidos el recargo y los intereses, y son firmes tanto la providencia de apremio como el requerimiento de pago.

Publicado (en avance online): 17-05-2024

**Cómo citar:** Puebla Agramunt, N. (2024). Devolución del recargo de apremio a un responsable cuando otro ha pagado principal, recargo e intereses. (Análisis de la STS de 31 de enero de 2024, rec. núm. 6967/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 495, 63-69. <https://doi.org/10.51302/rct.2024.21461>

## 1. Supuesto de hecho

La Agencia Estatal de Administración Tributaria (Agencia Tributaria o AEAT) declara responsables tributarios a dos hermanos de las deudas de una empresa; ello, a tenor de lo establecido en el artículo 40.1 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, general tributaria.

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. Las liquidaciones apremiadas son dos por cada uno de ellos.

Uno de ellos paga. Y el otro acude en reclamación económico-administrativa al Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña y luego al Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de dicha comunidad autónoma por una de las providencias de apremio, y por cuantía, acude al Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y a la Audiencia Nacional (AN) por la otra, solicitando la suspensión de la ejecución de los actos impugnados. Todos los recursos fueron desestimados.

Pasado un tiempo, en abril de 2012, la Agencia Tributaria le requiere que pague, aduciendo que, aunque su hermano había pagado la deuda, los intereses y el recargo de apremio, a él se le exigían sus propios recargos, los correspondientes con las liquidaciones que le habían sido apremiadas a él y que habían devenido firmes tras la desestimación de los recursos.

El responsable acude al TEAR en impugnación de este requerimiento de pago, pero el Regional consideró inadmisible su reclamación, por no ser dicho requerimiento, en sí mismo, un acto recurrible. Y ya lo que hizo fue solicitar devolución de los ingresos indebidos, con base en que otro responsable ya había pagado principal, recargo e intereses.

La Agencia Tributaria le contesta que, aunque el principal se había extinguido por el pago por el otro responsable, no así la obligación de pago de los recargos por su propio apremio, por lo que no había ingreso indebido. Y este responsable acude entonces al TEAR de Cataluña, que le responde en el mismo sentido que la AEAT. Y tras ello, acude a la vía contencioso-administrativa.

La Sección 1.<sup>a</sup> de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Cataluña desestimó el recurso número 244/2021, por Sentencia de 18 de mayo de 2022 (NFJ089497), y confirmó la decisión del TEAR de Cataluña de considerar improcedente una solicitud de devolución de ingresos indebidos que se había fundado en que, habiendo abonado otro de los responsables tributarios la deuda principal, los intereses y el recargo de apremio, el

posterior ingreso del recargo de apremio exigido al recurrente suponía un ingreso indebido y que podía solicitarse su devolución al amparo del artículo 221.1 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT).

Y finalmente, la Sección 2.<sup>a</sup> de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (TS) declara no haber lugar al recurso de casación formulado; no tanto porque la Administración pueda exigir a cada uno de los responsables el recargo de apremio ordinario, pues se reconoce que no tiene tal derecho cuando uno de los responsables ya lo ha satisfecho, sino porque el cauce procedimental por el que ha solicitado la devolución de ingresos indebidos no ha sido el correcto.

Así, el TS, en esta sentencia objeto de análisis de 31 de enero de 2024 (rec. núm. 6967/2022 –NFJ092058–), de la que es ponente D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde, delimita perfectamente la cuestión debatida como sigue:

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.

## 2. Doctrina del tribunal

La Sección 2.<sup>a</sup> de la Sala Tercera del TS ha dictado la Sentencia 152/2024, considerando no haber lugar al recurso de casación 6967/2022 formulado por la recurrente y afirmando en su FJ 3.<sup>º</sup> lo siguiente:

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.

### 3. Comentario crítico

Nos encontramos ante una situación que, a pesar de parecer rocambolesca, no es extraño encontrar en la práctica: la situación de dos responsables de una misma deuda a los que se les exige el pago de la totalidad de la misma, resultando que, habiendo uno de ellos pagado la totalidad de lo exigido, incluso el recargo de apremio y los intereses de demora, se le exige también al otro dicho recargo de apremio.

La sentencia avala la negativa a la devolución solicitada, pero no porque no proceda, sino porque no se ha solicitado por el cauce adecuado.

El responsable que solicita la devolución de ingresos indebidos lo hace invocando el artículo 221.1 de la LGT, precepto que establece supuestos tasados de devolución de ingresos indebidos, entre los que, ha de reconocerse, no se encuentra expresamente el invocado. A saber:

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.

El TS considera que el apartado a) de dicho número 1 del artículo 221, cuando permite la devolución de ingresos indebidos «cuando se haya producido una duplicidad en el pago», no ampara al recurrente. Y esta es la explicación que ofrece la sentencia:

En los supuestos de devolución de ingresos indebidos del apartado 1.º del precepto, el ingreso indecido 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.

Y que, sin embargo:

A diferencia de los supuestos del apartado 1.º, 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 indecido» y este acto de aplicación hubiera adquirido firmeza, se aplicará el artículo 221.3 LGT y únicamente se podrá solicitar la devolución del ingreso indecido «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)].

Lógicamente, no podemos entender de esta sentencia que el Alto Tribunal haya variado su jurisprudencia al respecto de la imposibilidad de exigir dos veces el recargo de apremio a dos responsables, sino todo lo contrario; de hecho, la jurisprudencia se recuerda y refuerza. Y es precisamente esta doctrina jurisprudencial, establecida en la Sentencia del TS de 10 de diciembre de 2020 (rec. núm. 2189/2018 –NFJ080030–), a propósito de la responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT, pero válida para todos los casos en los que haya dos responsables del pago de una misma deuda, es la que permite ahora al TS decir que, en el caso examinado, no estamos ante mero un error de hecho de duplicidad en un pago, sino ante un auténtico error de derecho, consecuencia de una profundización jurisprudencial acerca de la naturaleza de los recargos y de un cambio relevante en la interpretación de las normas respecto de cómo se habían interpretado hasta entonces. Veamos lo que dice la sentencia literalmente:

Conforme a lo expuesto, el ingreso indecido 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.

Reconoce la sentencia inmediatamente después de este párrafo 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», lo cual es cierto, atendidas las fechas en las que se dictaron las providencias de apremio.

Y ha de señalarse que era muy correcta la argumentación de la Abogacía del Estado cuando en su oposición al recurso de casación había sostenido:

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 eso, no puede categorizarse como una mera solicitud de ingresos indebidos por duplicidad en el pago. Conforme a esa doctrina jurisprudencial fijada en la mencionada Sentencia de 10 de diciembre de 2020 que se refuerza, ciertamente solo puede exigirse un recargo de apremio. Pero ello no significa que a todos los supuestos en los que se hayan exigido dos recargos haya que devolver y menos por el procedimiento establecido en el artículo 221.1 a) de la LGT.

En el Auto de admisión de 19 de abril de 2023 (rec. núm. 6967/2022 –NFJ089496–) se le había preguntado a la sección de enjuiciamiento que precisara:

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.

Y 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.

Tras ello, el TS viene a decir que ha de analizarse cada caso concreto y que lo que sí puede afirmar es que, en casos como el presente, la solicitud puede hacerse a través de alguno de los procedimientos especiales de revisión previstos para la revisión de actos firmes, pero no indica ninguno en particular. Porque el TS no es un órgano consultivo, aunque cumpla una función nomofiláctica cuando resuelve recursos de casación, y no puede pronunciarse en abstracto sobre dudas jurídicas más allá del concreto caso que se le presenta:

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.

Un buen jarro de agua fría para la recurrente (a la sazón, sucesora ya del responsable, fallecido al tiempo del recurso de casación), pues, aunque tiene toda la razón en cuanto al fondo, y la tuvo desde un principio, cuando ya vio hace más de una década que en buen derecho no procedían dos recargos sobre la misma deuda, no ha visto satisfecha su pretensión de que se le devolviese el ingreso indebido por haber considerado que la eventual firmeza de una providencia de apremio resulta irrelevante, cuando no lo era, y cuando ha entendido que, en estos casos, bastaba invocar el artículo 221.1 a) de la LGT por duplicidad en el pago, cuando la sala ha aclarado que no basta con ello en casos como este que han de considerarse de errores de derecho.

Una sentencia demoledora para la parte actora de este recurso, que nos trae a la memoria a toda la comunidad jurídica algo que ya sabíamos, por ejemplo, a raíz de las sentencias sobre el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana: que no puede pretenderse una mera devolución de ingresos indebidos cuando nos encontramos ante un acto firme e invoquemos una cuestión jurídica. La Sala no ha recordado:

En definitiva, resultando de aplicación el apartado 3.º del artículo 221 LGT, y no el apartado 1.º 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».