

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 29 de enero de 2026

Sala 3.^a

R.G. 8915/2022

SUMARIO:

Procedimiento de recaudación. Período ejecutivo. Procedimiento de apremio. Providencia de apremio. Deuda tributaria. Recargos por declaración extemporánea. Deuda tributaria pagada tardíamente. Recargo ejecutivo del 5%. La providencia de apremio solo puede aplicarse a deudas efectivamente impagadas al momento de su notificación. Si la deuda se ha pagado íntegramente antes de la providencia, esta carece de objeto y debe ser anulada, independientemente de la existencia de recargos. En este caso, la deuda fue pagada íntegramente antes de la notificación de la providencia de apremio. La providencia de apremio es inútil e improcedente cuando no existe deuda pendiente. Y la exigencia de recargos ejecutivos debe realizarse mediante liquidación, no por providencia de apremio, garantizando así el derecho de la interesada a recurrir dicho acto. Por ello, la Administración pueda practicar una liquidación formal del recargo del 5% si lo considera procedente, permitiendo a la contribuyente ejercitar los recursos previstos legalmente.

En MADRID, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal ha tenido entrada la reclamación 00-08915-2022-00 interpuesta en fecha 19/10/2022 contra el acuerdo de 19/09/2022, por el que se resuelve el recurso de reposición interpuesto por **XZ SL**, con NIF B..., frente a la providencia de apremio emitida por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes para el cobro de la deuda con clave de liquidación nº A28...35 y concepto "IVA AUTOLIQUIDACIÓN 09-2021 09 2021", por importe total de 176.865,41 euros.

SEGUNDO.- Con fecha 19/10/2021, **XZ SL** presenta la declaración IVA modelo 303, ejercicio 2021 y periodo 09 con número de justificante ...63 y resultado domiciliación del importe a ingresar 3.537.308,10 euros.

El día 02/11/2021 se debía haber cobrado al contribuyente e ingresado en la cuenta restringida correspondiente el impuesto arriba referenciado, el cual se hallaba domiciliado.

Sin embargo, con fecha 03/11/2021 **BANCO_1 SA** realiza el ingreso de 3.537.308,10 euros fuera del periodo voluntario de pago.

TERCERO.- Como consecuencia de lo expuesto, con fecha 10/09/2022 se notifica a **XZ SL** providencia de apremio en la que se liquida el recargo ejecutivo del 5% correspondiente.

CUARTO.- Con fecha 19/09/2022, **XZ SL** interpone recurso de reposición que es desestimado mediante acuerdo de 19/09/2022, notificado el 20/09/2022.

QUINTO.- Con fecha 19/10/2022 la interesada presenta reclamación económico-administrativa ante este Tribunal central alegando, en síntesis:

- 1) Exoneración de responsabilidad del obligado al pago por causas no imputables a este, conforme al artículo 38.3 del Reglamento General de Recaudación, aportando carta emitida por la entidad bancaria en la que se reconoce que la realización del cargo el día 3 de noviembre se debió a un retraso en los procesos de **BANCO_1**, ajeno a la voluntad de los clientes.
- 2) Cumplimiento de las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas, por cuanto la cuenta designada en la declaración es titularidad de **XZ** y se trata de una cuenta que admite la domiciliación de pagos, habiendo sido utilizada para el cobro de distintas autoliquidaciones.
- 3) Disponibilidad de saldo en la cuenta consignada. A pesar de que formalmente el saldo de la cuenta el último día de plazo fuera inferior al importe domiciliado, la cuenta permite cargos por domiciliaciones dejando la misma en descubierto, siendo el importe de descubierto autorizado muy superior al importe de la liquidación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento

Síguenos en...



general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de la resolución impugnada.

TERCERO.- De acuerdo con el artículo 167 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

3. Contra la providencia de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

- a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.*
- b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.*
- c) Falta de notificación de la liquidación.*
- d) Anulación de la liquidación.*
- e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.*

Por su parte, el artículo 28 de la LGT establece:

1. Los recargos del período ejecutivo se devengan con el inicio de dicho período, de acuerdo con lo establecido en el artículo 161 de esta ley.

Los recargos del período ejecutivo son de tres tipos: recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario.

Dichos recargos son incompatibles entre sí y se calculan sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario.

2. El recargo ejecutivo será del cinco por ciento y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio.

Asimismo, el artículo 161 de la LGT señala:

1. El período ejecutivo se inicia:

- a) En el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de esta ley.*
- b) En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.*

2. La presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes.

No obstante lo anterior, las solicitudes a las que se refiere el párrafo anterior así como las solicitudes de suspensión y pago en especie no impedirán el inicio del período ejecutivo cuando anteriormente se hubiera denegado, respecto de la misma deuda tributaria, otra solicitud previa de aplazamiento, fraccionamiento, compensación, suspensión o pago en especie en período voluntario habiéndose abierto otro plazo de ingreso sin que se hubiera producido el mismo.

La interposición de un recurso o reclamación en tiempo y forma contra una sanción impedirá el inicio del período ejecutivo hasta que la sanción sea firme en vía administrativa y haya finalizado el plazo para el ingreso voluntario del pago.

La declaración de concurso no suspenderá el plazo voluntario de pago de las deudas que tengan la calificación de concursal de acuerdo con el texto refundido de la Ley Concursal aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, sin perjuicio de que las actuaciones del período ejecutivo se rijan por lo dispuesto en dicho texto refundido.

3. Iniciado el período ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas a las que se refiere el apartado 1 de este artículo por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago.

4. El inicio del período ejecutivo determinará la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de esta ley y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio.

Finalmente, el artículo 167 del mismo texto legal señala:

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 (...)

CUARTO.- En el presente supuesto, la Administración procedió a dictar providencia de apremio, liquidando un recargo del 5% a la reclamante, al haberse efectuado el ingreso de la deuda por domiciliación el 03/11/2021, con posterioridad a la finalización del período voluntario de pago que había concluido el

02/11/2021, siendo imputable al obligado dicho retraso al no cumplir la domiciliación del pago alguna de las condiciones establecidas por la normativa.

Por el contrario, la reclamante considera improcedente la liquidación del recargo ejecutivo del 5% porque el ingreso de la deuda al día siguiente de la finalización del período voluntario resulta imputable al banco (aporta certificado de la entidad bancaria en ese sentido) y no, al obligado al pago, siendo la domiciliación correcta y existiendo fondos suficientes para el pago de la deuda en la fecha en que debió cargarse la domiciliación.

QUINTO.- Sobre esta cuestión, cabe traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo 986/2023 de 13/07/2023 (recurso de casación nº 1274/2022) -en la que, con remisión a su Sentencia 1639/2022, de 13 de diciembre (rec. 3084/2021)- señaló:

"(...)

h) En definitiva, la providencia de apremio sólo es posible para dar cauce al cobro forzoso de la deuda pendiente, no de aquellas ya pagadas, incluso fuera del periodo voluntario, como con toda claridad lo asevera el artículo 28 LGT:

"[...] Artículo 28. Recargos del período ejecutivo.

1. Los recargos del período ejecutivo se devengan con el inicio de dicho período, de acuerdo con lo establecido en el artículo 161 de esta ley.

Los recargos del período ejecutivo son de tres tipos: recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario.

Dichos recargos son incompatibles entre sí y se calculan sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario.

2. El recargo ejecutivo será del cinco por ciento y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio

3. El recargo de apremio reducido será del 10 por ciento y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto en el apartado 5 del artículo 62 de esta ley para las deudas apremiadas".

No reseñamos ahora este precepto para resaltar la naturaleza del recargo que sería procedente, sino con la finalidad de recordar que la providencia de apremio, y el recargo correspondiente, solo será posible y legítima cuando no se haya satisfecho la deuda tributaria antes de la notificación de aquélla, como ha sido el caso, según señala la Sala de instancia como hecho intangible en casación, pues la sentencia revela que el pago - debemos entender que íntegro y concordante con el objeto de la deuda- se efectuó fuera del periodo voluntario, pero horas antes de la notificación de la providencia de apremio.

i) Ésta, obviamente, deviene inútil por completo, pues su objeto legal es desencadenar la acción ejecutiva para obtener el pago completo de la deuda insatisfecha, y pierde por completo su razón de ser cuando no hay deuda alguna que apremiar. A tal efecto, no solo es indiferente la causa en virtud del cual se dictó la providencia de apremio sin verificar -conforme a las elementales exigencias de buena administración, que la deuda ya había sido abonada- sino también la naturaleza u origen de la deuda tributaria abonada. Tales hechos, es decir, el momento del pago y la integridad con que se efectúa, no han sido controvertidos por la Administración.

(...)

SEXTO.- A la vista de la doctrina del Tribunal Supremo señalada, la providencia de apremio debe ser anulada íntegramente, y ello con independencia de que la Dependencia de Recaudación esté habilitada a liquidar los recargos ejecutivos del 5%, pues su exigencia en ningún caso puede hacerse mediante la emisión de una providencia de apremio, ya que por la propia naturaleza de dicho recargo, tal como establece el transcrito artículo de la LGT de 2003, ello supone que se haya satisfecho la totalidad de la deuda antes de su emisión, por lo que dándose dicha circunstancia, es decir, que la totalidad de la deuda esté ingresada, la Administración no puede iniciar el procedimiento de apremio mediante la emisión de una providencia de apremio. Así lo ha señalado este Tribunal en resolución de 13/11/2025 (RG 7465/2022); y en la de 12/12/2025 (RG 2622/2025), se añade:

Por ello entendemos que la exigencia del recargo de periodo ejecutivo debe realizarse mediante la liquidación del mismo, al igual que se liquida el recargo del artículo 27 de la LGT de 2003, por lo que ello significa que si la Dependencia de Recaudación considera en el presente caso, procedente la exigencia del recargo del periodo ejecutivo del 5%, tal exigencia debe de materializarse mediante la práctica de una liquidación al efecto, donde la interesada, una vez notificado el acto de liquidación, pueda oponer contra ella todos los recursos y reclamaciones previstos para cualquier liquidación.

En consecuencia, no procede analizar las alegaciones de la interesada referidas al ajuste a derecho del recargo del periodo ejecutivo del 5% que la Dependencia de Recaudación ha declarado exigible ya que, si finalmente practica la liquidación del recargo, una vez notificada la misma, podrá oponer todo aquello que tenga por conveniente en los recursos y reclamaciones contra dicho acto de liquidación.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

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

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

