

TRIBUNAL SUPREMO**Sentencia 1218/2025 de 17 de octubre de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 1957/2023****SUMARIO:**

Deuda tributaria. Intereses de demora. Incompatibilidad de los intereses de demora derivados de la suspensión de la ejecución de un acto con el recargo ejecutivo. Aunque esta Sala se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre diferentes facetas del régimen jurídico de los intereses de demora derivados de la suspensión de la ejecución de actos tributarios -o suspensivos—[Vid., SSTs de 10 de abril de 2019, recurso n.º 1700/2017, de 15 de octubre de 2020 recurso n.º 1445/2019, de 22 de noviembre de 2023 recurso n.º 2869/2022]-, en ninguno de ellos se ha dado respuesta a si, resultando exigible el recargo ejecutivo sobre una deuda tributaria, es posible la exigencia simultánea de intereses de demora derivados de la suspensión, en vía económico-administrativa, del acto comprensivo de aquella deuda, cuando la suspensión se acordó ya iniciado el periodo ejecutivo de cobro. Lo esencial, a los efectos examinados, es que el obligado tributario por la tasa fiscal sobre el juego, en este caso una sociedad mercantil, no pagó una liquidación en período voluntario, instó el fraccionamiento, que le fue denegado, reclamó contra la denegación en vía económico-administrativa y solicitó, en periodo ejecutivo, la suspensión de la ejecutividad de la liquidación, que se le concedió con dispensa de garantía. La Administración tributaria catalana liquidó los intereses de demora correspondientes al período de suspensión. Asimismo, la Agencia Tributaria de Cataluña, en resolución de devolución de ingresos indebidos hizo constar que en la fecha en que se solicitó la suspensión de la liquidación esta se encontraba en periodo ejecutivo de pago, acordándose, asimismo, la procedencia de la aplicación del recargo ejecutivo del 5%. Es el acuerdo de liquidación de los intereses de demora lo que el obligado tributario impugnó, siendo su reclamación estimada por el TEAR de Cataluña por considerar incompatibles aquellos intereses con dicho recargo ejecutivo. Recurrida esta resolución por la Generalidad de Cataluña, fue confirmada por la sentencia impugnada en casación, al apreciar la Sala de instancia que, en aplicación de los arts. 26.2.d) y 28.5 LGT y al encontrarnos ante una deuda suspendida en periodo ejecutivo, resultaba incompatible la exigencia de los intereses de demora liquidados con el recargo ejecutivo. La Sala aprecia la incompatibilidad de la exigencia de intereses de demora derivados de la suspensión de un acto con el recargo ejecutivo cuando, en el momento de la suspensión, la deuda comprendida en aquel acto se encontraba en periodo ejecutivo, ya que de admitirse la compatibilidad entre los intereses de demora liquidados y el recargo ejecutivo, cuando ambos tienen naturaleza indemnizatoria, se produciría un resultado manifiestamente contrario a los principios de justicia tributaria. De forma que de conformidad con lo dispuesto en el art. 28.5 LGT, y habiéndose aplicado el recargo ejecutivo a la liquidación correspondiente a la tasa fiscal sobre el juego, segundo trimestre de 2011, no resultan procedentes los intereses de demora liquidados al haberse devengado a partir del 2 de marzo de 2012 -fecha de la solicitud de suspensión- y momento en que ya se había iniciado el periodo ejecutivo de pago, por resultar incompatibles. Partiendo de que el periodo ejecutivo, conforme a la LGT [Vid., STS de 30 de abril de 2014, recurso n.º 2987/2011], comienza automáticamente tras la finalización del periodo voluntario de pago, en caso de que no hubiera sido pagada la deuda -a diferencia del procedimiento de apremio que se inicia con la notificación de la providencia de apremio-, por lo que «es una realidad temporal de la recaudación que permite la satisfacción de la deuda tributaria insatisfecha en periodo voluntario, tanto de forma "espontánea" como a través de un procedimiento ejecutivo contra el patrimonio del obligado al pago», y partiendo también de que el art. 28 LGT en el que se establecen los recargos exigibles, señala que son tres los recargos del periodo ejecutivo, incompatibles entre sí y de aplicación sucesiva en el tiempo, la conclusión que se alcanza es que la solicitud de suspensión de la deuda liquidada una vez iniciado el periodo ejecutivo impide la exigencia de los intereses de demora que han sido liquidados y ello por resultar incompatibles

Síguenos en...

con el recargo ejecutivo exigido por la Administración, al tener ambos la misma naturaleza indemnizatoria. Reiteradamente se ha expuesto que el recargo ejecutivo y el recargo de apremio reducido *"tienen una clara naturaleza indemnizatoria"*, como se pone de relieve por el hecho de que son incompatibles con el interés de demora y los recargos por declaración extemporánea. En el caso que nos ocupa, habiendo sido ingresada la totalidad de la deuda una vez vencido el periodo voluntario de pago y antes de la notificación de la providencia de apremio, resultando, por tanto, procedente la aplicación del recargo ejecutivo del 5% LGT, tal como admite la Administración en su resolución de devolución de ingresos indebidos, y habiéndose solicitado la suspensión de la que trae causa la liquidación de intereses examinada cuando la deuda liquidada se encontraba en periodo ejecutivo de pago, el colofón no puede ser otro que la improcedencia de los intereses de demora que han sido liquidados en fecha 18 de julio de 2018 por la Administración, cuyo devengo se produjo el 2 de marzo de 2012, fecha en la que ya se había iniciado el periodo ejecutivo, por resultar incompatibles con el recargo ejecutivo exigido por la Administración, al tener ambos la misma naturaleza indemnizatoria. Desde el momento en que la Administración considera procedente la aplicación al obligado tributario del recargo ejecutivo del 5%, al haber sido ingresada la deuda tributaria una vez vencido el periodo voluntario de pago y antes de la notificación de la providencia de apremio (resolución de 25 de junio de 2018), y solicitada la suspensión una vez iniciado el periodo ejecutivo, no se podrán exigir los intereses de demora derivados de la suspensión que han sido liquidados por la Administración al resultar incompatibles con el recargo ejecutivo (art. 28.2 y 5 LGT) cuando, como aquí acontece, la deuda se encontraba en periodo ejecutivo en el momento de la suspensión.

TRIBUNAL SUPREMO

SENTENCIA

Magistrados/as

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

ISAAC MERINO JARA

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS

MARIA DOLORES RIVERA FRADE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.218/2025

Fecha de sentencia: 01/10/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1957/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 23/09/2025

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

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.3

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 1957/2023

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

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1218/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

Síguenos en...



D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente
D. Isaac Merino Jara
D.ª Esperanza Córdoba Castroverde
D. Manuel Fernández-Lomana García
D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos
D.ª María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 1 de octubre de 2025.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/as Excmos/as. Sres/Sras. Magistrados/as indicados al margen, el recurso de casación núm. **1957/2023**, interpuesto por la **GENERALIDAD DE CATALUÑA**, representada y asistida por letrada de sus Servicios Jurídicos, contra la sentencia de 8 de noviembre de 2022, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 326/2020.

Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia núm. 3812, de 8 de noviembre de 2022, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 326/2020, promovido por la Generalidad de Cataluña contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña [«TEAR»], de 29 de junio de 2020, que había estimado la reclamación del contribuyente contra la liquidación de intereses de demora de fecha 18 de julio de 2018.

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

«FALLAMOS: **DESESTIMAMOS** el presente recurso contencioso administrativo interpuesto a nombre de la **GENERALITAT DE CATALUNYA** contra la Resolución de 29 de junio de 2020 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, estimatoria, recaída en el procedimiento 08-05989-2012-50 contra la liquidación de intereses de demora de fecha 18 de julio de 2018 que quedó anulada, del tenor explicitado con anterioridad, y **DESESTIMAMOS** la demanda articulada.

Se condena en costas a la parte actora con el límite por todos los conceptos y para la parte demandada en la cuantía de 2.500 € IVA incluido y de 500 € IVA incluido a la parte codemandada en total 3.000 € IVA incluido».

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La letrada de la Generalidad de Cataluña 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 infringidos: los artículos 26.2.c) y 233.10 (actual 233.12) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT»]; el artículo 66.6.b) del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo [«RGRVA»] y el artículo 72.1 del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio [«RGR»].

2. La Sala de instancia, por auto de 31 de enero de 2023, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido la Generalidad de Cataluña, representada por letrado de sus Servicio Jurídico, como parte recurrente, y el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, como parte recurrida, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA. Realizado el emplazamiento en los términos legalmente previstos no se personó la mercantil Solplay S.L.U.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 10 de abril de 2024, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Síguenos en...



"[...] Determinar si resulta compatible la exigencia de los intereses de demora derivados de la suspensión de la ejecución de un acto (art. 26.2.c) LGT) con el recargo ejecutivo (art. 28.2 y 5 LGT) cuando, en el momento de la suspensión, la deuda comprendida en aquel acto se encontraba en periodo ejecutivo.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

- Los artículos 26.2, apartados c) y d), y 233.10 -en la redacción tras la Ley 34/2015, de 21 de septiembre- (actual apartado 12) de la LGT.
- El artículo 66.6.b) del RGRVA.
- El artículo 72.1 del RGR.

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. La representación de la Generalidad de Cataluña interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 30 de mayo de 2024, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Tras exponer los antecedentes de la sentencia impugnada, alega que en base a la normativa citada - artículos 26.2.c) y 233.10 LGT, artículo 66.6.b) del RGRVA y artículo 72.1 RGR- cabe defender que la exigencia de los intereses de demora derivados de la suspensión de la ejecución de actos tributarios es compatible con el recargo ejecutivo cuando la suspensión desplegó efectos estando ya la deuda en período ejecutivo. Y ello, porque los intereses de demora generados por la suspensión tienen una naturaleza distinta a la de los intereses de demora del período ejecutivo, ya que los intereses de demora correspondientes a la suspensión se regulan en los artículos 26.2.c) y 233.10 LGT, y los intereses de demora del período ejecutivo se regulan en los artículos 26.2.d) y 28.5 de la citada Ley, y 72 del Reglamento general de recaudación.

En el caso que nos ocupa, los intereses que se liquidan respecto a la deuda son los correspondientes a una suspensión, previstos en el artículo 26.2.c) LGT y, aunque sus efectos se produzcan una vez iniciado el período ejecutivo, no resulta de aplicación el artículo 26.2.d) LGT, que son los intereses del período ejecutivo, en los supuestos que contempla el artículo 28.5 de la citada Ley. En efecto, la liquidación objeto de examen no fue generada en concepto de intereses del período ejecutivo sino en concepto de intereses derivados de una suspensión y, al respecto, el art. 233.10 LGT, así como la normativa de desarrollo, concretamente el art. 66.6.b) RGRVA, prevén la liquidación de intereses de demora por todo el período de suspensión.

En definitiva, y visto que, igualmente, el artículo 72.1 del RGR prevé, en el primero párrafo, que las cantidades pendientes de pago devengarán interés de demora desde el inicio del período ejecutivo hasta la fecha de su ingreso, debe concluirse que los intereses de demora suspensivos son plenamente compatibles con el recargo ejecutivo del 5 por ciento.

Solicita los siguientes pronunciamientos:

"[...] -Que determine que resulta compatible la exigencia de los intereses de demora derivados de la suspensión de la ejecución de un acto (art. 26.2.c) LGT) con el recargo ejecutivo (art. 28.2 y 5 LGT) cuando, en el momento de la suspensión, la deuda comprendida en aquel acto se encontraba en periodo ejecutivo.

- Que, en consecuencia, case y anule la sentencia contra la que se recurre, estime el recurso contencioso administrativo sustanciado ante la Sala Contenciosa Administrativa del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya y declare la conformidad a derecho de la Resolución de 18 de julio de 2018 de la Oficina Central de Recaudación de la ATC que liquidó los intereses de demora (liquidación núm. 00002386152018010), por todo el período de suspensión, de acuerdo con el art. 233.10 LGT".

Termina solicitando a la Sala:

"[...] dicte sentencia por la cual case y anule la sentencia contra la que se recurre y estime este recurso, estime también el recurso contencioso-administrativo seguido ante el TSJC y declare la conformidad a derecho de la resolución impugnada ante el TSJC".

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 julio de 2024. Esgrime que "[...] la cuestión controvertida está perfectamente definida en el auto de admisión. Se trata de dilucidar el alcance de la incompatibilidad entre intereses y recargo ejecutivo que establece el art. 28.5 en relación con el 26.2.d) LGT. Los argumentos a favor de la incompatibilidad están expresados en la resolución del TEARC y en la propia STSJ, y a ellos nos remitimos, así como a nuestra contestación a la demanda, sin que tenga utilidad extender este escrito en su reiteración".

Afirma que el recurso de casación y las pretensiones de la recurrente deben ser desestimados y considera que la sentencia recurrida es ajustada a derecho, y solicita "[...] su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario".

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 4 de septiembre de 2024, 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.

Asimismo, por providencia de 4 de junio de 2025, se designó ponente a la Excm.a Sra. D^a. Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 23 de septiembre de 2025, 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 si resulta compatible la exigencia de los intereses de demora derivados de la suspensión de la ejecución de un acto (art. 26.2.c) LGT) con el recargo ejecutivo (art. 28.2 y 5 LGT) cuando, en el momento de la suspensión, la deuda comprendida en aquel acto se encontraba en periodo ejecutivo.

En esencia, debe abordarse si, resultando exigible el recargo ejecutivo sobre una deuda tributaria, es posible la exigencia simultánea de intereses de demora derivados de la suspensión, en vía económico-administrativa, del acto comprensivo de aquella deuda, cuando la suspensión se acordó ya iniciado el periodo ejecutivo de cobro.

2.Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución son los siguientes:

2.1.En fecha 20/06/2011 la sociedad mercantil SOLPLAY SLU, obligado tributario por la tasa fiscal sobre el juego (modalidad máquinas recreativas del segundo trimestre de 2011), solicitó un fraccionamiento de la deuda devengada, que le fue denegado por la Agencia Tributaria de Cataluña el 6 de octubre de 2011, notificándose el siguiente día 31.

Contra la resolución denegatoria se presentó por el obligado tributario recurso de reposición, que fue desestimado mediante resolución notificada el 9 de febrero de 2012.

2.2.Contra la resolución desestimatoria se interpuso, en fecha 2 de marzo de 2012, reclamación económico-administrativa núm. 08/05989/2012, ante el TEAR de Cataluña, solicitando también la suspensión de la ejecutividad de la liquidación núm. 772.001671.0.2011 sin aportación de garantías.

2.3.El TEARC, en resolución de 18 de septiembre de 2015, acordó otorgar la suspensión de la ejecución de la liquidación núm. 772.001671.0.2011 con dispensa de garantía.

Posteriormente, en resolución de 28 de septiembre de 2015, desestimó la reclamación económico-administrativa núm. 08/05989/2012, confirmando la denegación de la solicitud de fraccionamiento.

2.4.La Administración tributaria catalana, en ejecución de la resolución del TEARC de 28 de septiembre de 2015, dictó el 18 de julio de 2018 liquidación núm. 00002386152018010 de intereses de demora por todo el periodo de suspensión, por importe de 18.852,89 €.

Debe hacerse constar que la Agencia Tributaria de Cataluña, en resolución de devolución de ingresos indebidos de 25 de junio de 2018, hizo constar que en la fecha en que se solicitó la suspensión de la liquidación núm. 772.001671.0.2011 se encontraba en periodo ejecutivo de pago, acordándose, asimismo, la procedencia de la aplicación del recargo ejecutivo del 5%.

2.5.La referida liquidación de intereses de demora fue impugnada por el obligado tributario, mediante recurso de ejecución ante el TEARC, que dictó resolución estimatoria el 29 de junio de 2020.

2.6.Contra la referida resolución, la Generalidad de Cataluña interpuso recurso contencioso-administrativo, registrado con el núm. 326/2020, ante la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Cataluña que dictó sentencia núm. 3812, de 8 de noviembre de 2022, desestimando el recurso y confirmando la resolución del TEAR impugnada.

En la sentencia cit., la Sala concluye, en aplicación de los artículos 26.2.d) y 28.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que, al encontrarnos ante una deuda suspendida en periodo ejecutivo, resultaba incompatible la exigencia de los intereses de demora liquidados con el recargo ejecutivo. En efecto, la sentencia confirma la resolución del TEARC y, con ella, la

anulación de la liquidación de intereses derivados de la suspensión, girada por la Administración autonómica, sobre la siguiente argumentación (FJ 3º):

«1.- Ninguna duda debe quedar en orden a que la solicitud de suspensión de la que trae causa la liquidación de intereses que se impugna obedece a una situación ya de periodo ejecutivo de pago con la aplicación del recargo ejecutivo.

2.- La normativa aplicable es la contenida en los artículos 26 -en especial su apartado 26.2.d)- y 28 -en especial su apartado 5- de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que procede relacionar del siguiente modo: [...]

Por consiguiente, sentado que nos hallamos ante el periodo ejecutivo con el recargo aplicable resulta intachable la improcedencia de los intereses de demora lo que conlleva la desestimación del presente recurso contencioso-administrativo conforme se establecerá en el Fallo».

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

3. Justifica el auto de admisión el interés casacional en que "[...] plantea un interrogante jurídico sobre el que no existe, hasta el momento, jurisprudencia específica (art. 88.3.a) LJCA) y porque en él se despliega una argumentación que permite apreciar dudas interpretativas debidamente fundadas, a los efectos de la admisión del recurso", añadiendo que "[...] es apreciable que los términos en los que se pronuncian los artículos 26 y 233 de la LGT, así como el 72.1 del RGR y el 66.6.b) del RGRVA no ofrecen una respuesta categórica a la cuestión controvertida" y si bien "[...] esta Sala se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre diferentes facetas del régimen jurídico de los intereses de demora derivados de la suspensión de la ejecución de actos tributarios -o suspensivos--vid. SSTs de 10 de abril de 2019 (rec. 1700/2017), de 15 de octubre de 2020 (rec. 1445/2019) o de 22 de noviembre de 2023 (rec. 2869/2022)-, en ninguno de ellos se ha dado respuesta al problema jurídico que este recurso propone".

SEGUNDO. Marco normativo.

1. El artículo 26 de la LGT regula el interés de demora y en su apartado 2º dispone:

«2. El interés de demora se exigirá, entre otros, en los siguientes supuestos:

[...]

c) Cuando se suspenda la ejecución del acto, salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

d) Cuando se inicie el período ejecutivo, salvo lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 28 de esta ley respecto a los intereses de demora cuando sea exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido. [...]

2. Por su parte, el artículo 28.5 LGT establece que:

«5. El recargo de apremio ordinario es compatible con los intereses de demora. Cuando resulte exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo».

3. A su vez, el artículo 233.10 LGT, bajo la rúbrica "*Suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa*", dispone:

«Cuando deba ingresarse total o parcialmente el importe derivado del acto impugnado como consecuencia de la resolución de la reclamación, se liquidará interés de demora por todo el período de suspensión, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 26 y en el apartado 3 del artículo 212 de esta ley».

4. Asimismo, el artículo 72.1, párrafo 2º, del Reglamento General de Recaudación (Real Decreto 939/2005, de 29 de julio), señala:

«1. Las cantidades adeudadas devengarán interés de demora desde el inicio del periodo ejecutivo hasta la fecha de su ingreso.

Cuando sin mediar suspensión, aplazamiento o fraccionamiento una deuda se satisfaga totalmente antes de que concluya el plazo establecido en el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para el pago de las deudas apremiadas, no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del periodo ejecutivo».

5. Finalmente, el artículo 66.6.b) del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo), indica:

«6. Cuando la resolución administrativa confirme el acto impugnado y este hubiera estado suspendido en periodo voluntario de ingreso, la notificación de la resolución iniciará el plazo de ingreso del artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Si la suspensión se produjo en periodo ejecutivo, la notificación de la resolución determinará la procedencia de la continuación o del inicio del procedimiento de apremio, según que la

providencia de apremio hubiese sido notificada o no, respectivamente, con anterioridad a la fecha en la que surtió efectos la suspensión.

La liquidación de intereses de demora devengados durante la suspensión se realizará de la siguiente forma:

[...]

b) Si la suspensión hubiese producido efectos en periodo ejecutivo, el órgano de recaudación liquidará los intereses de demora por el periodo de tiempo comprendido entre la fecha en la que surtió efecto la suspensión y la fecha de la resolución que ponga fin a la vía administrativa. Si la suspensión hubiese limitado sus efectos al recurso de reposición y la resolución de este recurso hubiese sido objeto de reclamación económico-administrativa, los intereses de demora se liquidarán desde la fecha en que surtió efectos la suspensión hasta la fecha de la resolución del recurso de reposición».

TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala.

1. Ya se ha expuesto que la cuestión jurídica que se debe abordar es la compatibilidad de la exigencia de intereses de demora suspensivos, devengados en periodo ejecutivo, con el recargo ejecutivo.

La recurrente en casación, Generalidad de Cataluña, discrepa del criterio seguido en la sentencia impugnada, al entender que supone la vulneración de los artículos 233.10 LGT (actual 233.12), 72.1, párrafo 2, del Reglamento General de Recaudación y 66.6.b) del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa, y, en definitiva, defiende la compatibilidad de los intereses suspensivos con el recargo ejecutivo pues, a su juicio, los intereses derivados de la suspensión (art. 26.2.c) LGT) cuentan con una naturaleza distinta a los intereses del periodo ejecutivo (art. 26.2.d) LGT), circunstancia que se manifiesta en su diferente régimen jurídico.

2. El interés de demora se configura como una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios como consecuencia, entre otras causas, de las reguladas en el apartado 2 del artículo 26 de la LGT, entre las que se encuentran cuando se suspenda la ejecución del acto, salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa (intereses suspensivos), y cuando se inicie el período ejecutivo, salvo lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 28 de esta ley respecto a los intereses de demora cuando sea exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido (intereses del periodo ejecutivo), participando ambos de la misma naturaleza indemnizatoria.

En efecto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25.1 LGT, tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias las obligaciones de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, consistiendo estas obligaciones en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria.

Por su parte, el artículo 26.1 LGT establece que: "El interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria".

Los intereses de demora tienen por objeto compensar por el incumplimiento de una obligación de dar, o mejor, por el retraso en su cumplimiento. Tienen, pues, carácter indemnizatorio.

Como declara la STC 76/1990, de 26 de abril, la finalidad de la norma que los ampara no trata de sancionar una conducta ilícita, "pues su sola finalidad consiste en disuadir a los contribuyentes de su morosidad en el pago de las deudas tributarias y compensar al erario público por el perjuicio que a éste supone la no disposición tempestiva de todos los fondos necesarios para atender a los gastos públicos. Los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria (...). más que una penalización en sentido estricto, son una especie de compensación específica, con arreglo a un módulo objetivo, del coste financiero... en suma, no hay aquí sanción alguna en su sentido técnico jurídico".

Los intereses suspensivos también tienen carácter indemnizatorio, puesto que su objeto es resarcir a la Administración pública por el retraso en el pago motivado por la interposición de reclamaciones o recursos [Sentencia núm. 1.091/2023, de 24 de julio (recurso de casación núm. 515/2022)].

3. Pues bien, lo esencial, a los efectos examinados, es que el obligado tributario por la tasa fiscal sobre el juego, en este caso una sociedad mercantil, no pagó una liquidación en período voluntario, instó el fraccionamiento, que le fue denegado, reclamó contra la denegación en vía económico-administrativa y solicitó, en periodo ejecutivo, la suspensión de la ejecutividad de la liquidación, que se le concedió con dispensa de garantía (resolución TEAR de 18 de septiembre de 2015). Posteriormente, en resolución de 28 de septiembre de 2015, el TEAR desestimó la reclamación económico-administrativa núm. 08/05989/2012, confirmando la denegación de la solicitud de fraccionamiento.

La Administración tributaria catalana liquidó los intereses de demora correspondientes al período de suspensión. Asimismo, la Agencia Tributaria de Cataluña, en resolución de devolución de ingresos indebidos de 25 de junio de 2018, hizo constar que en la fecha en que se solicitó la suspensión de la liquidación núm. 772.001671.0.2011, esta se encontraba en periodo ejecutivo de pago, acordándose, asimismo, la procedencia de la aplicación del recargo ejecutivo del 5%. Es el acuerdo de liquidación de los intereses de demora lo que el obligado tributario impugnó, siendo su reclamación estimada por el TEAR de Cataluña por considerar incompatibles aquellos intereses con dicho recargo ejecutivo.

Recurrida esta resolución por la Generalidad de Cataluña, fue confirmada por la sentencia impugnada en casación, al apreciar la Sala de instancia que, en aplicación de los artículos 26.2.d) y 28.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y al encontrarnos ante una deuda suspendida en periodo ejecutivo, resultaba incompatible la exigencia de los intereses de demora liquidados con el recargo ejecutivo.

4. La Sala, a fin de resolver la cuestión que presenta interés casacional, aprecia la incompatibilidad de la exigencia de intereses de demora derivados de la suspensión de un acto (art. 26.2.c) LGT), con el recargo ejecutivo (art. 28.2 y 5 LGT) cuando, en el momento de la suspensión, la deuda comprendida en aquel acto se encontraba en periodo ejecutivo, por las siguientes consideraciones.

Partiendo de que el periodo ejecutivo, conforme a la Ley General Tributaria, y así recordó la STS de 30 de abril de 2014 (rec. cas. 2987/2011), comienza automáticamente tras la finalización del periodo voluntario de pago, en caso de que no hubiera sido pagada la deuda -a diferencia del procedimiento de apremio que se inicia con la notificación de la providencia de apremio-, por lo que «es una realidad temporal de la recaudación que permite la satisfacción de la deuda tributaria insatisfecha en periodo voluntario, tanto de forma "espontánea" como a través de un procedimiento ejecutivo contra el patrimonio del obligado al pago», y partiendo también de que el artículo 28 de la LGT, antes transcrito, en el que se establecen los recargos exigibles, señala que son tres los recargos del periodo ejecutivo, incompatibles entre sí y de aplicación sucesiva en el tiempo, la conclusión que se alcanza es que la solicitud de suspensión de la deuda liquidada una vez iniciado el periodo ejecutivo impide la exigencia de los intereses de demora que han sido liquidados y ello por resultar incompatibles con el recargo ejecutivo exigido por la Administración, al tener ambos la misma naturaleza indemnizatoria.

Reiteradamente se ha expuesto que el recargo ejecutivo y el recargo de apremio reducido *"tienen una clara naturaleza indemnizatoria"*, como se pone de relieve por el hecho de que son incompatibles con el interés de demora y los recargos por declaración extemporánea.

En el caso que nos ocupa, habiendo sido ingresada la totalidad de la deuda una vez vencido el periodo voluntario de pago y antes de la notificación de la providencia de apremio, resultando, por tanto, procedente la aplicación del recargo ejecutivo del 5% LGT, tal como admite la Administración en su resolución de devolución de ingresos indebidos de fecha 25 de junio de 2018, y habiéndose solicitado la suspensión de la que trae causa la liquidación de intereses examinada cuando la deuda liquidada se encontraba en periodo ejecutivo de pago, el colofón no puede ser otro que la improcedencia de los intereses de demora que han sido liquidados en fecha 18 de julio de 2018 por la Administración, cuyo devengo se produjo el 2 de marzo de 2012, fecha en la que ya se había iniciado el periodo ejecutivo, por resultar incompatibles con el recargo ejecutivo exigido por la Administración, al tener ambos la misma naturaleza indemnizatoria.

Desde el momento en que la Administración considera procedente la aplicación al obligado tributario del recargo ejecutivo del 5%, al haber sido ingresada la deuda tributaria una vez vencido el periodo voluntario de pago y antes de la notificación de la providencia de apremio (resolución de 25 de junio de 2018), y solicitada la suspensión una vez iniciado el periodo ejecutivo, no se podrán exigir los intereses de demora derivados de la suspensión que han sido liquidados por la Administración al resultar incompatibles con el recargo ejecutivo (art. 28.2 y 5 LGT) cuando, como aquí acontece, la deuda se encontraba en periodo ejecutivo en el momento de la suspensión.

En suma, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 28.5 de la LGT, y habiéndose aplicado el recargo ejecutivo a la liquidación de la deuda -nº 772.001671.0.2011- correspondiente a la tasa fiscal sobre el juego, segundo trimestre de 2011, no resultan procedentes los intereses de demora liquidados al haberse devengado a partir del 2 de marzo de 2012 -fecha de la solicitud de suspensión- y momento en que ya se había iniciado el periodo ejecutivo de pago, por resultar incompatibles.

5.En último término, de admitirse la compatibilidad entre los intereses de demora liquidados y el recargo ejecutivo, cuando ambos tienen naturaleza indemnizatoria, se produciría un resultado manifiestamente contrario a los principios de justicia tributaria.

CUARTO. Doctrina jurisprudencial que se establece.

La respuesta a la cuestión de interés casacional, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que no resulta compatible la exigencia de los intereses de demora derivados de la suspensión de la ejecución de un acto (art. 26.2.c) LGT) con el recargo ejecutivo (art. 28.2 y 5 LGT) cuando, en el momento de la suspensión, la deuda comprendida en aquel acto se encontraba en periodo ejecutivo.

QUINTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación deducido por la Generalidad de Cataluña ha de ser desestimado, pues, como se ha señalado, el criterio establecido por la Sala de instancia es acorde con la interpretación que aquí hemos reputado correcta, por lo que debe confirmarse la sentencia impugnada, cuyos razonamientos se completan con los recogidos 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.

F A L L O

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.No haber lugar al recurso de casación deducido por la **GENERALIDAD DE CATALUÑA** contra la sentencia de 8 de noviembre de 2022, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que desestimó el recurso núm. 326/2020.

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

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).