



Roj: **STS 612/2023 - ECLI:ES:TS:2023:612**

Id Cendoj: **28079130022023100050**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **27/02/2023**

Nº de Recurso: **5959/2021**

Nº de Resolución: **246/2023**

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

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

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ AND 4834/2021,**
ATS 3323/2022,
STS 612/2023

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 246/2023

Fecha de sentencia: 27/02/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5959/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/02/2023

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

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA SALA CON/AD

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

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 5959/2021

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

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 246/2023

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 27 de febrero de 2023.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. **5959/2021**, interpuesto por el procurador don Feliciano García Recio Gómez, en representación de don **Apolonio**, contra la sentencia dictada el 26 de marzo de 2021 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Málaga, en el recurso 991/2018.

Han comparecido como partes recurridas la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado, y la **JUNTA DE ANDALUCÍA**, representada por la Letrada de su Servicio Jurídico.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 26 de marzo de 2021 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Málaga, que desestimó el recurso núm. 991/2018.

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

"FALLAMOS: Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto con imposición de costas a la parte recurrente hasta el límite de 1.500 euros más IVA por todos los conceptos".

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. El procurador don Feliciano García Recio Gómez, en representación de don Apolonio, presentó escrito preparando 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 1 y 9 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio) ["LPI"].

2. La Sala de instancia, por auto de 19 de julio de 2021, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, la representación procesal de don Apolonio, como recurrente, y la Administración General del Estado y la Letrada de la Junta de Andalucía, como recurridas, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 9 de marzo de 2022, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Confirmar, precisar o matizar la jurisprudencia existente sobre la deducibilidad de las deudas del IRPF en la base imponible del impuesto sobre el patrimonio y, en particular, determinar si resulta procedente computar en la base imponible del impuesto sobre el patrimonio las cuotas del IRPF, correspondientes a ejercicios previos o coetáneos al del impuesto sobre el patrimonio, que hayan resultado de liquidaciones que, en el momento de la liquidación del impuesto sobre patrimonio, no son firmes ni se encuentran suspendidas.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 1, 9 y 25 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

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

2. El procurador don Feliciano García Recio Gómez, en representación de don Apolonio, interpuso recurso de casación mediante escrito presentado el 19 de abril de 2022, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Tras reproducir los términos de la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de enero de 2012 (rec. 384/2009), citada en el auto de admisión, afirma que la sentencia del TSJ de Andalucía (sede Málaga) recurrida en casación no ha tenido en cuenta la sentencia del TS citada anteriormente, separándose por completo de la doctrina que establece determinando que "Pues bien, tal y como expresa en la demanda el recurrente, todas las liquidaciones giradas en relación al IRPF de los años referidos, le fueron notificadas en el año 2017, estando aún pendientes de ganar firmeza al estar recurridas. Siendo ello así y datando el devengo del I.P. de fecha 31 de diciembre de 2013, ninguna de las deudas derivadas de la Inspección girada por el IRPF/2011,2012 y 2013 existían en tal fecha, por venir liquidadas y notificadas en 2017, lo que impide de plano su deducibilidad " (sic) . Considera que la STSJ de Andalucía, no aplica, ni siquiera cita, la jurisprudencia del TS referida, acudiendo al único requisito de la firmeza o no de las liquidaciones de IRPF para determinar su deducibilidad o no en el IP y, también, que las liquidaciones de IRPF (años 2011, 2012 y 2013) se giraron años después del devengo del Impuesto sobre el patrimonio del año 2013.

Afirma que, en su opinión, la interpretación de la sentencia del TS es clara y no ofrece lugar a dudas, en la medida en que considera deducibles las cuotas de IRPF surgidas de un proceso de comprobación, cuando **no son firmes pero no están suspendidas**, en la declaración de IP.

Sostiene que, conforme a la doctrina del Tribunal Supremo, "(...) se considera que las deudas de IRPF derivadas de liquidaciones administrativas no serán deducibles en el IP cuando se cumplan los siguientes requisitos:

1.- Que las liquidaciones no sean firmes.

2.- Que las liquidaciones estén suspendidas.

Por lo tanto, sensu contrario, si la liquidación no está suspendida, entonces la misma será deducible en el impuesto sobre el patrimonio".

Asimismo, afirma que "las conclusiones a las que nosotros llegamos son las mismas a las que llegó el TSJ de País Vasco en sentencia de fecha 22 de abril de 2015".

Concluye que "la interpretación jurídica válida es la que ha establecido el TS, considerando que la sentencia del TSJ de Andalucía recurrida vulnera los preceptos objeto de análisis objeto de análisis (artículo 1, 9 y 25 LIP) porque no se han hecho en sintonía con la doctrina emanada del TS que, obviamente, debe prevalecer"(sic).

Añade, a mayor abundamiento, que "el alejamiento de la sentencia recurrida respecto de la doctrina del TS es total, porque, para denegar la deducibilidad en el IP, realmente, no alude únicamente al requisito de la no firmeza, sino, también, a que, datando las liquidaciones del año 2017, las mismas, según el tribunal, no podrían deducirse respecto de años anteriores porque ninguna de las deudas "existían en tal fecha, por venir liquidadas y notificadas en 2017, lo que impide de plano su deducibilidad". Al respecto, consideramos que esta postura, no respeta en absoluto la postura del TS y, además, es totalmente incongruente con el resultado de las liquidaciones que recordamos exigen intereses de demora, lo que debe llevar a la conclusión de que dichas deudas deben computarse desde el momento en que deberían haber sido declaradas por el contribuyente y no cuando se dictaron las liquidaciones."

Solicita los siguientes pronunciamientos:

"[...] que "resulta procedente computar en la base imponible del impuesto sobre el patrimonio las cuotas del IRPF, correspondientes a ejercicios previos o coetáneos al del impuesto sobre el patrimonio, que hayan resultado de liquidaciones que, en el momento de la liquidación del impuesto sobre patrimonio, no son firmes ni se encuentran suspendidas".

Por lo tanto, esta parte solicita la confirmación de la jurisprudencia dimanante del apartado cuarto de la STS de 13 de enero de 2012 (rec. 384/2009, ECLI:ES:TS:2012:310).

[...] Y, en consecuencia, se solicita al Tribunal Supremo que acuerde casar y anular la Sentencia N° 693/2021 del TSJ de Andalucía (Sede Málaga) de 26 de marzo de 2021 Sala de lo Contencioso Administrativo, PO. 991/2018, sustituyéndolos por otra que estime nuestra petición, determinando que son deducibles de la declaración del Impuesto sobre el patrimonio de mi mandante referida al 2013 las cuotas de IRPF derivadas de los ejercicios 2011, 2012 y 2013, surgidas como consecuencia de las liquidaciones de Hacienda practicadas tras un proceso de inspección, dándose la circunstancia de que dichas liquidaciones de IRPF fueron recurridas, NO ERAN FIRMES, pero NO SE SUSPENDIERON. A su vez, se solicita la anulación de la resolución del TEAR de por resolución de 25 de octubre de 2018, así como de la liquidación de IP liquidación n.º NUM000 de impuesto sobre patrimonio que confirmaba la sentencia casada".

CUARTO. Oposición del recurso de casación.



1. 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 31 de mayo de 2022, en el que, tras hacer una sucinta referencia a los hechos que han dado lugar al recurso y a los preceptos objeto de interpretación, aduce que la STS de 13-1-2012, no resuelve exactamente la cuestión que se plantea en este recurso pues allí la deuda por IRPF era de un ejercicio anterior (1989) pero se había liquidado en uno de los ejercicios en los que se liquidó el IP en el que se pretendía su deducción (1997), mientras que en el caso ahora examinado, la deuda por IRPF se liquida en 2017, cuatro años después del ejercicio en el que se liquida el Impuesto, que era 2013. Por eso la sentencia del TSJA, no se centra tanto en si la liquidación estaba recurrida o en si estaba suspendida, sino en ese desfase temporal.

No obstante, afirma que, en todo caso, la STS de 13-1-2012, da unas pautas relevantes susceptibles de aplicación con carácter general, en cuanto dice, con claridad, que solo serán deducibles en el IP las deudas por IRPF si son exigibles, es decir, si el contribuyente tiene que pagarlas o responder por ellas en ese ejercicio.

Sostiene que el recurrente desconoce que la STS de 13-1-2012, lo que considera fundamental es que las deudas sean exigibles, esto es, que en el ejercicio en el que se pretende su deducción, el contribuyente tenga que responder de ellas. Partiendo de esa premisa, es lógicamente imposible que sean exigibles en un ejercicio unas deudas que se liquidan por la Administración con posterioridad. No se trata, pues, de si las liquidaciones están recurridas, o de si se han suspendido o no. Simplemente, tales liquidaciones *no existían* cuando se pretende su deducción. Añade que la firmeza de las liquidaciones y su suspensión o no, son importantes para determinar la exigibilidad de la deuda cuando la liquidación se gira antes o en el mismo ejercicio en el que se pretende la deducción en el IP. Este es el supuesto al que se refería la STS de 13-1-2012. Si no hay liquidación en ese ejercicio, no hay deuda, ni exigible, ni no exigible. Ello, sin perjuicio de que se pueda deducir la deuda resultante de la liquidación posterior, con los intereses en su caso, en el ejercicio en que se dicte y sea exigible, por lo que el recurso debe ser desestimado al ser la STSJA recurrida conforme a derecho.

Respecto a la cuestión de interés casacional alega que:

"[...] cabría reafirmar la doctrina sentada en la STS de 13-1-2012 para declarar que:

-No es procedente computar como deudas en la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio las cuotas del IRPF, correspondientes a ejercicios previos o coetáneos al de dicho Impuesto, resultantes de liquidaciones posteriores.

-Si las liquidaciones por el IRPF son coetáneas o anteriores al ejercicio en que se devenga el Impuesto de Patrimonio, se podrán deducir como deuda en la base imponible de dicho Impuesto, solo si la deuda es exigible por no estar suspendida la liquidación o ser ya firme".

Termina solicitando a la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso y confirmando la sentencia recurrida.

2. A su vez, la Letrada de la Junta de Andalucía, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición en el que alega que el recurrente pretendía deducir de la declaración del IP de 2013, deudas derivadas de ejercicios anteriores (2011, 2012, y 2013), inexistentes a la fecha de la declaración del IP de 2013, y que no le fueron notificadas hasta 2017, tras un proceso de inspección.

Considera que no es admisible el planteamiento casacional que hace el recurrente, ya que lo determinante para negar la deducibilidad de las deudas no era tanto su firmeza, sino su inexistencia a la fecha del devengo del impuesto y, por ende, su inexigibilidad. Afirma que hay que estar al momento del devengo del impuesto para la consideración del valor de las deudas cuya deducción se pretende de cara a la determinación del patrimonio neto, no siendo admisible la consideración a tales efectos, de deudas inexistentes al momento del devengo del impuesto.

Y, una vez así determinadas las deudas a tener en cuenta, entraría la segunda cuestión a abordar, relativa al carácter de esas deudas, si las mismas son firmes y/o están suspendidas, pero esta es una cuestión de segundo orden, ya que previamente ha de tenerse en cuenta el primer presupuesto: la determinación del valor nominal de esa deuda a la fecha del devengo del impuesto.

En la sentencia del TS de 2012, supuestamente infringida, se trataba de una deuda anterior al ejercicio en que se pretendía deducir, y por ello se abordan las cuestiones relativas a la firmeza y a la suspensión de la deuda, pero en nuestro caso, no es necesario, ya que las deudas, simplemente, son inexistentes a la fecha del devengo, careciendo de relevancia, como pretende el recurrente, si las mismas se recurrieron pero no estaban suspendidas.

Solicita el siguiente pronunciamiento:



"[...] entendemos que el recurso de casación ha de ser desestimado y confirmada la Sentencia del TSJ recurrida, ya que esta Sentencia parte de la no deducibilidad de deudas nacidas con posterioridad al devengo del Impuesto, y, por ende, de imposible consideración, por inexistentes, a tal fecha.

Y en cuanto a deudas procedentes de liquidaciones existentes a la fecha de devengo del impuesto, por ser anteriores o coetáneas al ejercicio en que se devenga el Impuesto, las mismas podrán ser deducidas si son exigibles, bien porque no esté suspendida la liquidación o porque la misma sea firme".

Termina solicitando a la Sala:

"[...] desestime el recurso de casación interpuesto de contrario, fijando la doctrina de que *"sólo son deducibles las deudas existentes y exigibles a la fecha del devengo del impuesto, pero no las nacidas con posterioridad; y en cuanto a deudas procedentes de liquidaciones existentes a la fecha de devengo del impuesto, por ser anteriores o coetáneas al ejercicio en que se devenga el Impuesto, las mismas podrán ser deducidas si son exigibles, bien porque no esté suspendida la liquidación o porque la misma sea firme."*

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

Por providencia de 20 de junio de 2022, 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 la innecesariedad de dicho trámite atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 18 de noviembre de 2022 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a. Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 21 de febrero de 2023, 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 consiste en determinar si la sentencia examinada, pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, impugnada en casación por la representación procesal de don Apolonio, es o no conforme a Derecho y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión, consistente en confirmar, precisar o matizar la jurisprudencia existente sobre la deducibilidad de las deudas del IRPF en la base imponible del impuesto sobre el patrimonio y, en particular, determinar si resulta procedente computar en la base imponible del impuesto sobre el patrimonio las cuotas del IRPF, correspondientes a ejercicios previos o coetáneos al del impuesto sobre el patrimonio, que hayan resultado de liquidaciones que, en el momento de la liquidación del impuesto sobre patrimonio, no son firmes ni se encuentran suspendidas.

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

2.1. Como consecuencia del correspondiente procedimiento de inspección tributaria sustanciado en 2017, el Gerente Provincial de la Agencia Tributaria de Andalucía en Málaga dictó liquidación n.º NUM000 en concepto del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2013, por importe 39.685,07 euros, a don Apolonio.

2.2. Contra dicha liquidación se interpuso reclamación económico-administrativa que fue desestimada por resolución de 25 de octubre de 2018 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, sede de Málaga. La resolución fundamenta su sentido desestimatorio en la aplicación del criterio fijado por la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de enero de 2003 (rec. n.º 00/4547/1999) y reproducido posteriormente en las resoluciones del mismo órgano de 2 de julio de 2015 (rec. n.º 00/2633/2012) y de 18 de septiembre de 2018 (rec. n.º 00/4574/2015), que determina lo siguiente:

"Por lo que se refiere a la deuda tributaria derivada del acta de disconformidad A02 incoada a la contribuyente por el IRPF ejercicio 1992, como ya se ha advertido en el anterior fundamento, la Inspección ha admitido la deducción de la cuota autoliquidada en plazo pero no la propuesta en Acta A02 como resultado de la comprobación inspectora.

A este respecto, este Tribunal, entre otras en resoluciones de 24 de enero de 1996 y 30 de noviembre de 2001 ha sostenido que, con arreglo a la normativa aplicable son requisitos necesarios para poder computar una deuda en la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio que la misma exista en el momento del devengo del Impuesto (31 de diciembre del año correspondiente) y que esté justificada. Así pues, en relación con la deuda fiscal derivada de la autoliquidación del IRPF correspondiente al ejercicio 1992, se trata de una deuda que existía a 31 de diciembre, aun cuando no fuera exigible en ese momento, ya que dicho impuesto se devengó precisamente el 31 de diciembre y fue debidamente justificada mediante la correspondiente declaración del

IRPF del ejercicio en cuestión; y en este sentido se admitió por la Inspección. Sin embargo, no puede decirse lo mismo respecto de la cuota resultante del acta, ya que la misma fue incoada en el año 1995, por lo que solamente a partir de este ejercicio podría, en su caso, ser susceptible de minorar la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio. En consecuencia con lo expuesto debe desestimarse asimismo esta pretensión de la reclamante".

2.3. Frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía se interpuso recurso contencioso-administrativo, registrado con el núm. 991/2018, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, que fue finalmente desestimado.

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre el extremo controvertido se contiene en el fundamento de derecho segundo con el siguiente tenor literal:

"SEGUNDO.- El Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo directo y de naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas, es decir, el resultado obtenido tras deducir al valor de los bienes y derechos de contenido económico las cargas y gravámenes de naturaleza real, cuando disminuyan su valor, y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo. Constituye el hecho imponible de este impuesto la titularidad de tales bienes y derechos por el sujeto pasivo en el momento del devengo, es decir, a 31 de diciembre de cada año natural.

Entre sus objetivos la doctrina señala la equidad resultante de gravar la capacidad de pago adicional que supone la posesión del patrimonio, la utilización más productiva de los recursos, y una mejor distribución de la renta y la riqueza actuando de complemento tributario de los impuestos sobre la renta de las personas físicas, y sobre sucesiones y donaciones.

En lo que interesa, de conformidad con lo dispuesto en el art. 25.1 de la Ley reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio: "... las deudas se valorarán por su nominal en la fecha del devengo del Impuesto y sólo serán deducibles siempre que estén debidamente justificadas".

En el supuesto enjuiciado el recurrente pretende deducir de la declaración del I.P./2013, las deudas de IRPF derivadas de los ejercicios 2011, 2012 y 2013, surgidas como consecuencia de unas liquidaciones de Hacienda practicadas tras un proceso de inspección.

Pues bien, tal y como expresa en la demanda el recurrente, todas las liquidaciones giradas en relación al IRPF de los años referidos, le fueron notificadas en el año 2017, estando aún pendientes de ganar firmeza al estar recurridas. Siendo ello así y datando el devengo del I.P. de fecha 31 de diciembre de 2013, ninguna de las deudas derivadas de la Inspección girada por el IRPF/2011, 2012 y 2013 existían en tal fecha, por venir liquidadas y notificadas en 2017, lo que impide de plano su deducibilidad.

En consecuencia ha de ser rechazado el recurso y ello en el sentido que a continuación se dirá".

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

SEGUNDO. Preceptos concernidos en este recurso.

1. Conforme al auto de admisión, los preceptos que, en principio, debemos interpretar para resolver el litigio son los artículos 1, 9 y 25 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

2. Dispone el artículo 1 de la LIP:

"Artículo 1. Naturaleza y objeto del Impuesto.

El Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas en los términos previstos en esta Ley.

A los efectos de este Impuesto, constituirá el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder".

3. A su vez, el artículo 9 de la LIP, señala:

"Artículo 9. Concepto.

Uno. Constituye la base imponible de este impuesto el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo.

Dos. El patrimonio neto se determinará por diferencia entre:

a) El valor de los bienes y derechos de que sea titular el sujeto pasivo, determinado conforme a las reglas de los artículos siguientes, y



b) Las cargas y gravámenes de naturaleza real, cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo.

Tres. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, no se deducirán para la determinación del patrimonio neto las cargas y gravámenes que correspondan a los bienes exentos.

Cuatro. En los supuestos de obligación real de contribuir, sólo serán deducibles las cargas y gravámenes que afecten a los bienes y derechos que radiquen en territorio español o puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse en el mismo, así como las deudas por capitales invertidos en los indicados bienes".

4. Finalmente, será necesario interpretar el artículo 25 LIP, que establece:

"Artículo 25. Valoración de las deudas.

Uno. Las deudas se valorarán por su nominal en la fecha del devengo del impuesto y sólo serán deducibles siempre que estén debidamente justificadas.

Dos. No serán objeto de deducción:

a) Las cantidades avaladas, hasta que el avalista esté obligado a pagar la deuda, por haberse ejercitado el derecho contra el deudor principal y resultar este fallido. En el caso de obligación solidaria, las cantidades avaladas no podrán deducirse hasta que se ejercite el derecho contra el avalista.

b) La hipoteca que garantice el precio aplazado en la adquisición de un bien, sin perjuicio de que sí lo sea el precio aplazado o deuda garantizada.

Tres. En ningún caso serán objeto de deducción las deudas contraídas para la adquisición de bienes o derechos exentos. Cuando la exención sea parcial, será deducible, en su caso, la parte proporcional de las deudas".

TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala.

1. Ya se ha expuesto que la cuestión de interés casacional requiere confirmar, precisar o matizar la jurisprudencia existente sobre la deducibilidad de las deudas del IRPF en la base imponible del impuesto sobre el patrimonio y, en particular, determinar si resulta procedente computar en la base imponible del impuesto sobre el patrimonio las cuotas del IRPF, correspondientes a ejercicios previos o coetáneos al del impuesto sobre el patrimonio, que hayan resultado de liquidaciones que, en el momento de la liquidación del impuesto sobre patrimonio, no son firmes ni se encuentran suspendidas.

2. Una vez reflejados los preceptos implicados, es importante destacar, tal y como recoge el auto de admisión-razonamiento quinto-, que la cuestión suscitada no es totalmente nueva, toda vez que esta Sala en su sentencia de 13 de enero de 2012, dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 384/2009, examinó un supuesto en el que se planteaba la posibilidad de deducir en el IP de los ejercicios 1997 a 2000, una deuda por IRPF de 1989, resultante de una liquidación de 1997 recurrida en las sucesivas instancias, suspendida y pendiente de recurso de casación al liquidarse el IP. En la referida sentencia, aparte de apreciar la ausencia de identidad entre la sentencia recurrida y las de contraste, la Sala entró en el examen del fondo del asunto y efectuó las siguientes consideraciones:

"[...] **CUARTO.-** Con independencia de que no concurren los presupuestos de admisión, tampoco podemos compartir la tesis que sostiene la recurrente en cuanto a la cuestión de fondo.

Es cierto que, al amparo del artículo 9.Dos de la LIP la cuota diferencial positiva del IRPF del mismo ejercicio al que afecta la declaración de IP puede computarse en la base imponible de este impuesto como deuda deducible, pero el sujeto pasivo sólo deberá responder de ella en el caso de que la liquidación en la que se incluye dicha cuota diferencial del IRPF sea firme, puesto que en el caso de que dicha liquidación haya sido impugnada, existe la posibilidad de que sea anulada y que, consecuentemente, no llegue a constituir una deuda exigible del sujeto pasivo. Como señala la sentencia objeto de impugnación, la deuda por IRPF al no ser firme, no minora la capacidad de pago adicional por la posesión de patrimonio que es la riqueza susceptible de ser gravada por el IP. De esta forma, la impugnación mediante el recurso contencioso administrativo y el posterior recurso de casación de una liquidación del IRPF que no ha sido ingresada y cuya ejecución se halla suspendida no cumple con el requisito establecido en el artículo 9.Dos de la LIP, referente a la necesidad de que se trate de una deuda de la que deba responder el sujeto pasivo, pues mientras dura la impugnación y la correspondiente suspensión nadie le puede obligar a responder de dicha deuda y, además, en caso de que los Tribunales lleguen a estimar su impugnación, la deuda se declararía inexistente, como si nunca hubiera existido.

Es por ello que la falta de firmeza de la liquidación del IRPF, junto a la obtención de la suspensión cautelar de su ejecutividad, determinan que en el momento en que se liquida el IP correspondiente al mismo ejercicio esta



deuda no sea exigible al sujeto pasivo, razón por la que no está en situación de responder de ella, que es lo que exige el precepto invocado.

En el caso que nos ocupa las anteriores consideraciones tienen una traducción fáctica innegable: en el momento del devengo del IP de 1989, el sujeto pasivo disponía en su patrimonio del importe correspondiente a la cuota del IRPF liquidada. Consecuentemente, como indica el TSJ de Cataluña en su sentencia, estas deudas "no constituyen detracciones de la masa del activo". Y esta realidad es la que refleja el hecho imponible del IP, tal y como lo configura el artículo 3 de la LIP: el patrimonio neto de las personas físicas, es decir, "el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder", en los términos utilizados por los artículos 1 y 9.Dos. b) de la propia LIP.

Débase significar que, en sentir de esta Sala, la sentencia de instancia no confunde la exigibilidad con *ejecutividad*, pues la exigibilidad es predicable de los pagos debidos o deudas, mientras que la ejecutividad es predicable de los actos administrativos, sin que puedan combinarse, como hace la recurrente. Así, que una deuda sea exigible significa que puede ser requerida, reclamada, reivindicada, etc., mientras que una liquidación sea ejecutiva significa que tiene la virtualidad de desplegar sus efectos jurídicos. Por lo tanto, una liquidación que no es firme y que tiene suspendida su ejecutividad no puede producir ningún efecto y una deuda que no es exigible no puede ser reclamada por el acreedor. Esta doble circunstancia es la que concurre en el caso de la recurrente, en el que la liquidación de IRPF no puede producir efectos, al haber sido suspendida, por lo que la deuda derivada de la liquidación no puede serle exigida, existiendo además la posibilidad de que dicha deuda sea anulada por sentencia cuando se resuelva el recurso de casación formulado. En definitiva, nos encontramos en un caso en que el sujeto pasivo no se encuentra en situación de responder del pago de la deuda tributaria, por lo que de ninguna manera puede deducirse su valor del conjunto de bienes y derechos de los que es titular la recurrente".

3. El núcleo de la impugnación del recurrente se centra en que la Sala de instancia no ha tenido en cuenta la sentencia de este Tribunal anteriormente referida, que, a su juicio, considera deducibles en la declaración del impuesto sobre el patrimonio las cuotas de IRPF surgidas de un proceso de comprobación, cuando no son firmes pero no están suspendidas. En efecto, sostiene que, conforme a la doctrina del Tribunal Supremo, "(...) se considera que las deudas de IRPF derivadas de liquidaciones administrativas no serán deducibles en el IP cuando se cumplan los siguientes requisitos: 1.- Que las liquidaciones no sean firmes. 2.- Que las liquidaciones estén suspendidas" por lo que "a sensu contrario, si la liquidación no está suspendida, entonces la misma será deducible en el impuesto sobre el patrimonio".

El planteamiento del recurrente parte de un error que resulta decisivo a los fines examinados, que es considerar que la cuestión abordada en el recurso de esta Sala (rec. 384/2009) y la resuelta en la sentencia impugnada en esta casación, es la misma, cuando, en realidad, entre ambas cuestiones existe una diferencia sustancial.

En efecto, la sentencia de esta Sala de 13 enero de 2012, no resolvió la misma cuestión que se plantea en este recurso, pues en aquel recurso la deuda por IRPF era de un ejercicio anterior (1989) pero se había liquidado en uno de los ejercicios en los que se liquidó el IP en el que se pretendía su deducción (1997). En cambio, en el caso ahora examinado, la deuda por IRPF se liquida en 2017, cuatro años después del ejercicio en el que se liquida el IP, que era el 2013.

Eso es lo que motivó que la Sala de instancia en la sentencia impugnada en casación, pese a aludir a la falta de firmeza de las liquidaciones del IRPF derivadas de los ejercicios 2011, 2012 y 2013, " *surgidas como consecuencia de unas liquidaciones de Hacienda practicadas tras un proceso de inspección*", liquidaciones del IRPF que " *le fueron notificadas en el año 2017*", considerase que debe rechazarse de plano su deducibilidad pues " *datando el devengo del IP de fecha 31 de diciembre de 2013, ninguna de las deudas derivadas de la Inspección girada por el IRPF/2011, 2012 y 2013 existían en tal fecha, por venir liquidadas y notificadas en 2017*".

4. La posición de la Sala de instancia debe ser ratificada. En efecto, el recurrente pretende deducir de la declaración del IP de 2013, deudas derivadas de ejercicios anteriores (2011, 2012, y 2013), **inexistentes** a 31 de diciembre de 2013 y que, por tanto, no eran exigibles a la fecha del devengo del impuesto sobre el patrimonio en el que se pretenden deducir.

Argumenta en su escrito de interposición del recurso de casación que la sentencia impugnada no tuvo en cuenta la sentencia de esta Sala de 13 de enero de 2012 ya referida, que, a su juicio debe prevalecer y que, según su interpretación, supone que las deudas por el IRPF resultantes de la liquidación practicada en 2017, eran deducibles en el IP de 2013 porque se recurrieron y no estaban suspendidas. Considera que las deudas deben computarse desde el momento en que deberían haber sido declaradas por el contribuyente y no cuando se dictaron las liquidaciones que, recuerda, exigen intereses de demora.



La interpretación del recurrente no puede ser compartida por esta Sala, pues lo que la sentencia de este Tribunal requiere como determinante para la deducibilidad de las deudas, en interpretación del artículo 9.Dos LIP que alude para la determinación del patrimonio neto a "... *las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo*", y del artículo 25 LIP relativo a la valoración de las deudas -" *las deudas se valorarán por su nominal en la fecha del devengo del impuesto y solo serán deducibles siempre que estén debidamente justificadas*"-, es que las deudas sean **exigibles**, lo que implica que en el ejercicio en el que se pretenda su deducción el contribuyente tenga que responder de ellas, lo que en forma alguna concurre en el caso examinado en el que, como ya se ha expuesto, las liquidaciones del IRPF no existían en la fecha del devengo del impuesto sobre el patrimonio -31 de diciembre de 2013-.

Si bien la firmeza de las liquidaciones y su suspensión o no, son elementos importantes para determinar la exigibilidad de la deuda cuando la liquidación se gira antes o en el mismo ejercicio en el que se pretende la deducción en el IP, supuesto que fue el analizado por esta Sala en su sentencia de 13 de enero de 2012, sin embargo, si no hay liquidación del IRPF en ese ejercicio, obviamente no habrá deuda susceptible de deducción.

Consecuentemente, hay que estar al momento del devengo del impuesto para la consideración del valor de las deudas cuya deducción se pretende de cara a la determinación del patrimonio neto, no siendo admisible la consideración, a tales efectos, de deudas inexistentes al momento del devengo del impuesto. Y todo ello sin perjuicio de que se pueda deducir la deuda resultante de la liquidación posterior, con lo intereses en su caso, en el ejercicio en que se dicte y sea exigible.

Conforme a lo expuesto, lo determinante para negar la deducibilidad de las deudas no fue la firmeza o no de las liquidaciones, ni su suspensión o no, sino su inexistencia a la fecha del devengo del impuesto sobre el patrimonio y, por tanto, su inexigibilidad.

5. En definitiva, cabe concluir, en primer término, que solo son deducibles la deudas existentes y exigibles a la fecha del devengo del impuesto sobre el patrimonio, pero no las nacidas con posterioridad. En segundo término, que las deudas procedentes de liquidaciones existentes a la fecha de devengo del impuesto sobre el patrimonio, por ser anteriores o coetáneas al ejercicio en que se devenga el impuesto, podrán ser deducidas si son exigibles, bien porque no esté suspendida la liquidación o porque la misma sea firme.

CUARTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a la cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que se confirma la jurisprudencia existente sobre la deducibilidad de las deudas del IRPF en la base imponible del impuesto sobre el patrimonio y, en particular, se precisa que solo son deducibles la deudas existentes y exigibles a la fecha del devengo del impuesto, pero no las nacidas con posterioridad. En relación con las deudas procedentes de liquidaciones existentes a la fecha de devengo del impuesto sobre el patrimonio, por ser anteriores o coetáneas al ejercicio en que se devenga el impuesto, podrán ser deducidas si son exigibles, bien porque no esté suspendida la liquidación o porque la misma sea firme.

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 ha de quedar desestimado, toda vez que el criterio de la sentencia recurrida se ajusta a la interpretación que aquí hemos reputado correcta.

SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.

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

FALLO

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

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

Segundo. Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Feliciano García Recio Gómez, en representación de don **Apolonio** , contra la sentencia dictada el 26 de marzo de 2021 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Málaga, que desestimó el recurso núm. 991/2018.

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.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ