

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ053834

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**

Sentencia 92/2014, de 28 de enero de 2014

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 223/2011

**SUMARIO:**

**IP. Base imponible. Bienes y derechos. Seguros de vida y rentas temporales o vitalicias. Pensiones compensatorias.** El Impuesto sobre el Patrimonio grava el patrimonio neto de las personas físicas y su hecho imponible lo constituye la titularidad por el sujeto pasivo de ese patrimonio en el momento del devengo, que es el 31 de diciembre de cada año. Pues bien, en ese concepto no encajan las pensiones compensatorias, las cuales tienen la consideración de rendimientos del trabajo a efectos del IRPF.

El art. 17.Dos Ley 19/1991 (Ley IP) no resulta aplicable al presente caso por referirse a rentas temporales o vitalicias percibidas como consecuencia de la entrega de un capital, mientras que la percepción que nos ocupa trae causa de una pensión compensatoria pagada mensualmente a la actora por su ex cónyuge en virtud del art. 97 del Código Civil por el desequilibrio económico que el divorcio ocasionó a aquélla. Por el contrario, la percepción de esa pensión mensual debe incluirse en la base imponible del IRPF y no en la del IP, pues este tributo es complementario de aquél y su finalidad no es gravar la obtención de renta, sino la capacidad económica que se pone de manifiesto con la titularidad de un patrimonio, por cuyo motivo, a los efectos que ahora interesan, sólo se integran en la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio las cantidades que se hayan incorporado a los bienes y derechos de los que sea titular el sujeto pasivo en la indicada fecha de devengo del impuesto.

**PRECEPTOS:**

Ley 19/1991 (Ley IP), arts. 1, 3, 9, 17.Dos, 24 y 29.

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), art. 10.

Ley 40/1998 (Ley IRPF), art. 16.2 f).

Código Civil, art. 101.

**PONENTE:***Don José Ignacio Zarzalejos Burguillo.*

Magistrados:

Don ALVARO DOMINGUEZ CALVO

Doña ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS

Don JOSE ALBERTO GALLEGOS LAGUNA

Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO

Doña MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ

**Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 - 28004

33009730

NIG: 28.079.33.3-2011/0171154

Procedimiento Ordinario 223/2011

Demandante: COMUNIDAD DE MADRID

LETRADO DE COMUNIDAD AUTÓNOMA

D./Dña. Filomena

PROCURADOR D./Dña. PABLO HORNEDO MUGUIRO

Demandado: Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid. Ministerio de Economía y Hacienda

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

S E N T E N C I A 92

Ilmos. Sres.:

Presidente:

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados:

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

D<sup>a</sup> María Rosario Ornosá Fernández

D<sup>a</sup> María Antonia de la Peña Elías

D. Álvaro Domínguez Calvo

---

En la villa de Madrid, a veintiocho de enero de dos mil catorce.

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. 223/2011, interpuestos por D<sup>a</sup> Filomena , representada por el Procurador D. Pablo Hornedo Muguiro, y el recurso acumulado nº 354/2011, interpuesto por la COMUNIDAD DE MADRID, representada y defendida por su Servicio Jurídico, planteados ambos recursos contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 25 de enero de 2011, que estimó en parte la reclamación nº NUM000 deducida contra liquidación provisional relativa al Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2003; habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Interpuesto el recurso núm. 223/2011 y seguidos los trámites prevenidos por la Ley de esta Jurisdicción, se emplazó a la representación de D<sup>a</sup> Filomena para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, suplicaba se dicte sentencia por la que se anule la liquidación recurrida y, en su defecto, se tenga en cuenta como deuda la cuota e intereses devengados y pagados por el IRPF y por el IP, ejercicio 2003.

#### **Segundo.**

El Abogado del Estado y la representación procesal de la Comunidad de Madrid contestaron a la demanda mediante escritos en los que solicitaban la desestimación del recurso.

**Tercero.**

En el recurso núm. 354/2011 se emplazó a la representación de la Comunidad de Madrid para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, suplicaba se dicte sentencia por la que se anule la resolución recurrida y se confirme la liquidación practicada por esa Comunidad.

**Cuarto.**

El Abogado del Estado y la representación procesal de D<sup>a</sup> Filomena contestaron a la demanda mediante escritos en los que solicitaban la desestimación del recurso.

**Quinto.**

Por auto de fecha 20 de diciembre de 2011 se acordó acumular el recurso nº 354/2011 al recurso nº 223/2011.

**Sexto.**

No habiéndose solicitado el recibimiento a prueba quedaron conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 28 de enero de 2014, en cuya fecha ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo, quien expresa el parecer de la Sala.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

El presente recurso tiene por objeto determinar si se ajusta o no a Derecho la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 25 de enero de 2011, que estimó en parte la reclamación NUM000 deducida por D<sup>a</sup> Filomena contra liquidación provisional correspondiente al Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2003, por importe de 43.199'60 €.

La mencionada resolución anuló la liquidación provisional recurrida, "con reposición de las actuaciones ante el órgano gestor competente, a fin de que en sustitución del anterior se dicte nuevo acto de liquidación, en el que se califique y valore correctamente a efectos del IP de 2003 únicamente el elemento patrimonial -derecho de contenido económico- consistente en el derecho reconocido a percibir 32.500 € mensuales de D. Dionisio , anteriormente su cónyuge, y sin perjuicio de la aplicación, en su caso y en función del valor o importe que resulte, del principio de prohibición de la 'reformatio in peius', es decir, sin que en ningún caso pueda exceder de los 550.558'23 € fijados (casilla 15) en el acto impugnado".

En esa misma resolución el TEAR estimó la reclamación nº NUM001 y anuló el acuerdo sancionador referido al impuesto y ejercicio antes reseñados, pronunciamiento que no es objeto de impugnación en este proceso.

**Segundo.**

Los hechos relevantes para el análisis del presente recurso, acreditados documentalmente, son los siguientes:

1.- La actora presentó autoliquidación por el Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2003, declarando una base imponible de 20.059.994'39 € y resultando una cuota a ingresar de 169.785'20 €.

2.- La Comunidad Autónoma de Madrid no admitió el resultado de dicha declaración tributaria y practicó liquidación provisional fijando la base imponible en 32.830.582'62 €, resultando una deuda tributaria de 43.199'60 € (36.082'46 € de cuota y 7.117'14 € de intereses de demora).

3.- La elevación de la base imponible fue consecuencia de incrementar en 12.220.000'00 € el importe declarado en la casilla 22 en concepto de "pensión indemnizatoria a tanto alzado de Dionisio " y de incluir en la casilla 15 la cantidad de 550.588'23 € en concepto de "renta temporal ( Dionisio )".

4.- La citada liquidación provisional contiene, en lo que aquí interesa, la siguiente motivación:

**"BIENES Y DERECHOS NO DECLARADOS O DECLARADOS POR UN IMPORTE INFERIOR AL PRECIO DE MERCADO (Casilla 22)**

Los bienes y derechos de contenido económico, atribuibles al sujeto pasivo, para los que no existe una norma específica de determinación de la base imponible, se valorarán por su precio de mercado en la fecha del devengo del impuesto ( artículo 24 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio ).

De acuerdo con los datos y antecedentes en poder de esta Administración tributaria, los bienes y derechos de titularidad del sujeto pasivo, no declarados o declarados por un importe inferior al precio de mercado, son los que se indican a continuación:

Pensión indemnizatoria a tanto alzado de Dionisio : Valor declarado 0'00. Valor comprobado 12.220.000'00.

Diferencia en la casilla 22, demás bienes y derechos de contenido económico: 12.220.000'00.

**PENSIÓN INDEMNIZATORIA A TANTO ALZADO DE Dionisio**

Pago de pensión indemnizatoria a tanto alzado pagadera por D. Dionisio según la sentencia de divorcio de 20/10/2005 con el siguiente detalle:

5.110.000'00 euros a pagar el 25/10/2004.

7.110.000'00 euros a pagar el 25/10/2005.

Tanto la sentencia de divorcio del 2005 como la de separación del 2004 ratifican el Convenio Regulator suscrito el 24/10/2003 a cuya fecha se retrotraen los derechos y obligaciones de cada una de las partes, incluidos los de contenido económico.

**RENTAS TEMPORALES O VITALICIAS NO DECLARADAS O DECLARADAS POR UN IMPORTE INFERIOR AL QUE RESULTA DE LAS NORMAS DE VALORACIÓN (Casilla 15)**

Las rentas temporales o vitalicias, constituidas como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, deberán computarse por su valor de capitalización en la fecha del devengo del impuesto, aplicando las mismas reglas que para la constitución de pensiones se establece en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD ( artículo 17.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio ).

En este sentido, el artículo 10.2.f) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD, establece que la base imponible en las pensiones se obtendrá capitalizándolas al interés básico del Banco de España (debe entenderse interés legal del dinero, según dispone el artículo 68 de la ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales , Administrativas y del Orden Social) y tomando del capital resultante aquella parte que, según las reglas establecidas para valorar los usufructos, corresponda a la edad del pensionista, si la pensión es vitalicia, o a la duración de la pensión si es temporal.

A estos efectos, en los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70% del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de 20 años, minorando, a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1% menos por cada año más con el límite mínimo del 10% del valor total ( artículo 10.2.a) del RDL 1/1993 ). De acuerdo con la regla anterior, el valor del usufructo se calculará aplicando la siguiente fórmula:

Valor del usufructo (%) =  $89 - \text{edad del pensionista}$  (con el límite mínimo del 10%).

En cuanto al valor del usufructo temporal, éste se reputará proporcional al valor total de los bienes, en razón del 2% por cada periodo de un año, sin exceder del 70% ( artículo 10.2.a) del RDL 1/1993 ).

De acuerdo con los datos y antecedentes en poder de esta Administración tributaria, las rentas temporales o vitalicias de titularidad del sujeto pasivo, no declaradas o declaradas por un importe inferior al precio de mercado, son las que se indican a continuación:

Renta temporal ( Dionisio ): Valor declarado 0'00. Valor comprobado 550.588'23.

Diferencia en la casilla 15, rentas temporales y vitalicias: 550.588'23.

**RENTA TEMPORAL ( Dionisio )**

De acuerdo con sus alegaciones se modifica el valor de la pensión de 32.500 euros mensuales pagada por D. Dionisio según la Sentencia de divorcio de 20/10/2005 que ratifica el convenio regulador suscrito el 24/10/2003 valorando el derecho como un usufructo temporal de 3 años de duración. (...)"

5.- La obligada tributaria impugnó dicha liquidación provisional ante el TEAR de Madrid, que por resolución de 25 de enero de 2011, ahora impugnada, estimó en parte la reclamación NUM000 y anuló la mencionada liquidación para ser sustituida por otra en la que "se califique y valore correctamente a efectos del IP de 2003 únicamente el elemento patrimonial -derecho de contenido económico- consistente en el derecho reconocido a percibir 32.500 € mensuales de D. Dionisio , anteriormente su cónyuge,...".

Y para fundamentar esta decisión, el TEAR argumenta lo siguiente: "Así pues, la naturaleza jurídica de las pensiones compensatorias por separación o divorcio a favor del cónyuge que deviene económicamente perjudicado (dado que su finalidad legal es corregir el desequilibrio económico producido 'en relación con la posición del otro, que implique un empeoramiento en su situación anterior en el matrimonio', art. 97 CC ), nada tiene que ver con la de las rentas temporales o vitalicias contempladas en el art. 17.Dos LIP ('constituidas como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes ...'), rentas éstas que se han de valorar a la fecha del devengo del impuesto conforme a las reglas del ITP y AJD para el caso de constitución de pensiones."

### **Tercero.**

La representación de D<sup>a</sup> Filomena solicita en el recurso nº 223/2011 la anulación de la resolución recurrida alegando, en resumen, que la decisión del TEAR de Madrid de incluir en la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio la cantidad a percibir en concepto de compensación pactada en el convenio regulador del divorcio entra en contradicción con la Ley del IRPF, que considera rendimientos del trabajo las pensiones compensatorias y las anualidades por alimentos recibidas del cónyuge, lo que resulta coherente con el principio de capacidad de pago, aunque la pensión se haya sustituido por la entrega aplazada de una cantidad de dinero, invocando en apoyo de su tesis la resolución del TEAC de 30 de junio de 2010, que declara que los rendimientos del trabajo no integran el hecho imponible del Impuesto sobre el Patrimonio.

Añade la actora que tanto la liquidación como la resolución del TEAR de Madrid sitúan el derecho al cobro de las cantidades aplazadas de la pensión compensatoria en la definición que contiene el art. 24 de la Ley 19/1991 (demás bienes y derechos de contenido económico), al que consideran una cláusula de cierre, sin tener en cuenta que la norma excluye todos los derechos que derivan de una relación laboral, o asimilada, agregando que los derechos aludidos en ese precepto tienen que ser valorados por su precio de mercado, para lo que debe haber personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia, exigencia que no concurre en el caso de pensiones compensatorias, de manera que no puede aplicarse el criterio de valoración del citado art. 24.

Con carácter subsidiario, la demandante reclama que en el supuesto de que deba dictarse nueva liquidación se tenga en cuenta la existencia de liquidación provisional correspondiente al IRPF-2003, cuyo importe de 365.681'50 € ha sido satisfecho, liquidación que ha sido confirmada por la sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de julio de 2010 , frente a la que se planteó recurso de casación ante el Tribunal Supremo, pendiente de resolución al tiempo de presentarse la demanda. Y también postula que se incorpore como deuda del ejercicio el importe satisfecho por el ejercicio 2003 del Impuesto sobre el Patrimonio, cuya cuantía asciende en total a 45.093'87 €.

### **Cuarto.**

En el recurso nº 354/2011 la representación procesal de la Comunidad de Madrid solicita la anulación de la resolución recurrida y la íntegra confirmación de la liquidación provisional practicada por la Administración tributaria, alegando a tal fin, en resumen, que la pensión indemnizatoria a tanto alzado que la obligada tributaria tenía derecho a percibir el 31 de diciembre de 2003, es un derecho de contenido económico que debe integrar la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2003. Agrega que el elemento que debe incluirse en la base del impuesto es la pensión a tanto alzado por un importe pendiente a 31/12/2003 de 12.220.000'00 €, y no la renta mensual de 32.500 € independientemente de cómo se valore, de acuerdo con la resolución del TEAC de 30 de junio de 2010, que se ha pronunciado sobre estas mismas cuestiones en relación con el ejercicio 2004 del mismo tributo, por cuanto esa renta mensual tiene naturaleza civil de pensión compensatoria y por ello es un rendimiento del trabajo a efectos del IRPF, no pudiendo ser capitalizada para incluirla en la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio.

Sin embargo, la indemnización a tanto alzado constituye un derecho de contenido económico para la obligada tributaria y como tal debe tributar por el Impuesto sobre el Patrimonio, pues le reconoce a ésta el derecho a percibir de su ex-cónyuge una determinada cantidad en el ejercicio siguiente, derecho que no se extingue con el fallecimiento del pagador y que, por tanto, es transmisible, siendo ésta la diferencia que justifica su sujeción al Impuesto sobre el Patrimonio.

### **Quinto.**

El Abogado del Estado se opone a las pretensiones deducidas por la Sra. Filomena en el recurso nº 223/2011 y solicita la íntegra confirmación de la resolución del TEAR de 25 de enero de 2011 argumentando, en síntesis, que el acto impugnado anuló la liquidación para que fuese valorado a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio únicamente el derecho de la obligada tributaria a percibir de su ex marido 32.500 € mensuales, y la demanda no contiene ninguna crítica concreta frente a tal decisión. Además, alega que al haber sido anulado por el TEAR el acto inicialmente impugnado, debe ser desestimado el recurso sin mayores pronunciamientos, sin perjuicio del derecho de la parte a ejercitar los oportunos medios de impugnación contra el acto que sustituya al anulado.

Y también se opone el Abogado del Estado a las pretensiones deducidas por la Comunidad de Madrid en el recurso nº 354/2011, alegando a tal fin que la naturaleza jurídica de las pensiones compensatorias por separación o divorcio a favor del cónyuge que deviene económicamente perjudicado atienden a un daño a éste producido, no siendo éste el caso de las rentas temporales o vitalicias previstas en el art. 17.Dos LIP, constituidas como consecuencia de la entrega de un capital en dinero o bienes, por lo que no procede aplicar este precepto.

Por último, en sus respectivos escritos de contestación, las representaciones de la Sra. Filomena y de la Comunidad de Madrid reiteran los argumentos invocados en sus escritos de demanda y postulan la desestimación de los recursos presentados de contrario.

### **Sexto.**

Delimitado en los términos expuestos el ámbito de los recursos acumulados 223/2011 y 354/2011, su análisis debe efectuarse a partir de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

El art. 1 de la mencionada Ley, referido a la naturaleza y objeto de dicho impuesto, dispone:

"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."

El art. 3, párrafo primero del mismo texto legal, precepto relativo al hecho imponible del Impuesto sobre el Patrimonio, establece:

"Constituirá el hecho imponible del Impuesto la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo, del patrimonio neto a que se refiere el párrafo segundo del artículo 1 de esta Ley."

Además, el art. 9 de la reseñada Ley proclama:

"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. (...)"

En lo referente a las citadas reglas de valoración, el art. 17.Dos se refiere a las rentas temporales o vitalicias en los siguientes términos:

"Dos. Las rentas temporales o vitalicias, constituidas como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, deberán computarse por su valor de capitalización en la fecha del devengo del Impuesto, aplicando las mismas reglas que para la constitución de pensiones se establecen en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados."

Y por último, en lo que aquí interesa, el art. 24 del repetido texto legal alude a los demás bienes y derechos de contenido económico:

"Los demás bienes y derechos de contenido económico, atribuibles al sujeto pasivo, se valorarán por su precio de mercado en la fecha del devengo del Impuesto."

**Séptimo.**

Una vez establecida la normativa básica aplicable al caso, para resolver las cuestiones controvertidas es necesario fijar con toda precisión el contenido y alcance de la resolución del TEAR de 25 de enero de 2011, que es el único acto administrativo recurrido al haber anulado la liquidación girada inicialmente a D<sup>a</sup> Filomena .

La reseñada liquidación provisional elevó la base imponible declarada por la contribuyente como consecuencia de incrementar en 12.220.000'00 € el importe de la casilla 22 en concepto de "pensión indemnizatoria a tanto alzado de Dionisio " y de incluir en la casilla 15 la cantidad de 550.588'23 € en concepto de "renta temporal ( Dionisio )".

Sin embargo, la posterior resolución del TEAR de Madrid de 25 de enero de 2011 anuló dicha liquidación para que fuese sustituida por otra que valorase correctamente el derecho de la obligada tributaria a percibir de su ex cónyuge la cantidad mensual de 32.500 €, sin perjuicio de aplicar el principio jurídico que prohíbe la "reformatio in peius".

La resolución del TEAR no contiene pronunciamiento alguno en relación con la pensión a tanto alzado de 12.220.000'00 €, si bien la anulación de la liquidación impugnada y la decisión de ordenar la práctica de nueva liquidación con inclusión en la base imponible de la pensión mensual de 32.500 € parecen descartar la inclusión de la aludida prestación en la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio.

En este sentido, en el escrito de demanda del recurso nº 223/2011 se alude a la improcedencia de computar en la base imponible del impuesto la reseñada pensión mensual, sin referencia concreta a la pensión a tanto alzado, mientras que en la demanda presentada por la Comunidad de Madrid se reclama la inclusión en dicha base imponible de la pensión a tanto alzado y se admite, en coincidencia con la demanda de la Sra. Filomena , que la pensión mensual de 32.500 € tiene la consideración de rendimiento del trabajo en el IRPF y, por tanto, no puede capitalizarse para ser incluida en la base del Impuesto sobre el Patrimonio.

**Octavo.**

Dicho lo anterior, antes de entrar en el análisis de la cuestión de fondo, es necesario examinar la objeción opuesta por el Abogado del Estado al recurso nº 223/2011, en la que argumenta que la anulación de la liquidación por el TEAR implica sin más la desestimación del recurso, sin perjuicio del derecho de la parte interesada a ejercitar los oportunos medios de impugnación contra el acto que sustituya al anulado.

Esta objeción formal, que no ha sido planteada en el recurso nº 354/2011 a pesar de que en ambos se impugna la misma resolución del TEAR, no puede ser acogida por la Sala, toda vez que la resolución recurrida no se limitó a anular la liquidación provisional recurrida poniendo fin a la comprobación tributaria e impidiendo su continuación, sino que estimó en parte la reclamación y ordenó a la Administración tributaria practicar nueva liquidación dando cumplimiento a los criterios expuestos por el propio TEAR, de manera que el pronunciamiento que deriva de esos criterios, así como éstos mismos, son susceptibles de impugnación bien para evitar que se dicte nuevo acto de liquidación, caso de la Sra. Filomena , o para que se confirme la inicial liquidación provisional, interés que persigue la Comunidad de Madrid.

Supuesto distinto es aquél en que se anula una liquidación, normalmente por carecer de motivación, sin establecer los concretos criterios para que se dicte una nueva, al margen obviamente de su correcta motivación, en cuyo caso se ignora el sentido de ese futuro acto administrativo, motivo por el cual no cabe cuestionar la liquidación inicial que ha quedado sin efecto, así como tampoco los criterios a los que debe atenerse el posterior acto al no haber sido determinados por el TEAR, por lo que sólo cabría combatir el propio derecho a dictar nueva liquidación tributaria, sin entrar en consideraciones sobre su eventual contenido, siendo éste el supuesto en que resultaría de aplicación la doctrina invocada por el Abogado del Estado.

**Noveno.**

Sentado lo que antecede y entrando en el análisis del recurso nº 223/2011, la pretensión principal planteada en ese proceso tiene por finalidad excluir de la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2003, la pensión compensatoria mensual de 32.500 €.

El TEAR declara que la naturaleza de la pensión compensatoria nada tiene que ver con la de las rentas temporales o vitalicias contempladas en el art. 17.Dos de la Ley 19/1991 , aunque considera que debe incluirse en la base del Impuesto sobre el Patrimonio por su valoración correcta, aunque no expresa cuál debe ser ese valor ni tampoco la forma concreta para su determinación.

No obstante lo expuesto por el TEAR, la Sala considera que su decisión no se ajusta a Derecho por vulnerar los preceptos de la Ley 19/1991 que regulan el objeto y el hecho imponible del Impuesto sobre el Patrimonio. En efecto, este impuesto grava el patrimonio neto de las personas físicas y su hecho imponible lo constituye la titularidad por el sujeto pasivo de ese patrimonio en el momento del devengo, que es el 31 de diciembre de cada año, conforme al art. 29 de la citada Ley . Y en ese concepto no encaja la aludida pensión

compensatoria, la cual, como afirma la representación de la Sra. Filomena (y también la propia Comunidad de Madrid, autora de la inicial liquidación, en la demanda del recurso 354/2011) tiene la consideración de rendimiento del trabajo a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a tenor del art. 16.2.f) de la Ley 40/1998, vigente en el ejercicio fiscal que nos ocupa.

El art. 17.Dos de la Ley 19/1991 no resulta aplicable al presente caso por referirse a rentas temporales o vitalicias percibidas como consecuencia de la entrega de un capital, mientras que la percepción que nos ocupa trae causa de una pensión compensatoria pagada mensualmente a la actora por su ex cónyuge en virtud del art. 97 del Código Civil por el desequilibrio económico que el divorcio ocasionó a aquélla.

Por ello, la percepción de esa pensión mensual debe incluirse en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y no en la del Impuesto sobre el Patrimonio, pues este tributo es complementario de aquél y su finalidad no es gravar la obtención de renta, sino la capacidad económica que se pone de manifiesto con la titularidad de un patrimonio, por cuyo motivo, a los efectos que ahora interesan, sólo se integran en la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio las cantidades que se hayan incorporado a los bienes y derechos de los que sea titular el sujeto pasivo en la indicada fecha de devengo del impuesto, de acuerdo con los arts. 1, 3 y 9 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, siendo procedente anular en este particular la resolución recurrida.

#### **Décimo.**

La representación procesal de la Comunidad Autónoma de Madrid reclama la inclusión en la base del impuesto de la pensión a tanto alzado pendiente de cobro a 31 de diciembre de 2003, por importe de 12.220.000'00 €, invocando a tal fin los argumentos expuestos por el TEAC en la resolución de fecha 30 de junio de 2010, que resolvió la reclamación interpuesta por D<sup>a</sup> Filomena contra la liquidación del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2004, en la que se afirma que el derecho a percibir del ex cónyuge una cantidad en el ejercicio siguiente constituye un derecho de contenido económico que está concretado desde la firma del convenio regulador y que es independiente del fallecimiento del pagador y del perceptor, siendo transmisible tanto la obligación de pago como el derecho a su cobro, y esta diferencia justifica que ese derecho quede sujeto a gravamen por el Impuesto sobre el Patrimonio.

Sin embargo, la Sala no comparte la tesis que se acaba de exponer. En efecto, el derecho de la Sra. Filomena a percibir en concepto de pensión, por aplicación del convenio regulador de divorcio, la cantidad de 5.110.000'00 € el 24 de octubre de 2004 y la de 7.110.000'00 € el 24 de octubre de 2005 no constituye un derecho de contenido económico que por aplicación del art. 24 de la Ley 19/1991 se haya integrado en la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2003, sino que se integra en su patrimonio en las fechas en que se llevan a cabo los pagos. El tenor de la estipulación IV del convenio regulador suscrito el 24 de octubre de 2003 por D. Dionisio y por D<sup>a</sup> Filomena evidencia que tanto la pensión mensual de 32.500 € como la cantidad de 13.830.000 €, cuyo pago se convino en tres plazos (los dos ya citados y uno de 1.610.000 € el día 31 de diciembre de 2003), tienen la misma naturaleza de pensión compensatoria y, por tanto, idéntica finalidad, que es paliar el desequilibrio económico que el divorcio produce en el cónyuge perceptor frente a la posición del cónyuge pagador, y esta pensión puede consistir tanto en una pensión temporal o por tiempo indefinido como en una prestación única, que obviamente admite su pago en varios plazos, sin que pueda admitirse la distinción entre la pensión mensual y la pensión a tanto alzado que pretende la Comunidad de Madrid, pues con independencia de que en este caso se pactase la pensión mensual hasta el fallecimiento del cónyuge pagador, con carácter general el art. 101 del Código Civil establece que el derecho a la pensión no se extingue por el solo hecho de la muerte del deudor, aunque los herederos de éste pueden solicitar del Juez la reducción o supresión de aquélla en ciertos supuestos. En definitiva, para satisfacer la misma pensión compensatoria se establecieron dos sistemas de pago que no afectan a la naturaleza jurídica de dicha pensión ni a sus consecuencias fiscales.

Aparte de esto, la Sra. Filomena ha justificado que la Agencia Tributaria practicó liquidaciones en relación con los ejercicios 2003, 2004 y 2005 del IRPF, incluyendo en cada una de ellas como rendimientos del trabajo las cantidades percibidas como consecuencia de esa pensión de pago aplazado (1.610.000 € en 2003, 5.110.000 € en 2004 y 7.110.000 € en 2005), sin admitir reducción por irregularidad. Y estas liquidaciones fueron confirmadas por el TEAC, luego por la sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de julio de 2010 y, finalmente, por la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2013, según ha podido comprobar esta Sala en la base de datos del Poder Judicial.

En consecuencia, como se ha dicho anteriormente, puesto que la finalidad del Impuesto sobre el Patrimonio no es gravar la obtención de renta, sino la capacidad económica puesta de manifiesto con la titularidad de un patrimonio, al haberse incluido en la base imponible de los ejercicios 2003, 2004 y 2005 del IRPF las cantidades percibidas por la Sra. Filomena en las fechas ya reseñadas, no procede la integración de esos mismos importes en la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio, pues ello supondría una doble tributación que no resulta admisible teniendo en cuenta la naturaleza complementaria de ambos tributos.

#### **Undécimo.-**



En atención a las razones expuestas procede estimar el recurso de D<sup>a</sup> Filomena al ser acogida la pretensión principal deducida en su demanda, lo que excluye el análisis de las pretensiones planteadas con carácter subsidiario, siendo procedente desestimar el recurso interpuesto por la Comunidad de Madrid, con la consiguiente anulación de la resolución del TEAR de 25 de enero de 2011 y de la liquidación provisional de la que trae causa por ser contrarias al ordenamiento jurídico.

**Duodécimo.-**

No se aprecian motivos para hacer imposición de costas a la vista del art. 139.1 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción , en su redacción anterior a la Ley 37/2011.

VISTOS los preceptos citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación,

**FALLAMOS**

Estimamos el recurso contencioso administrativo nº 223/2011, interpuesto por la representación procesal de D<sup>a</sup> Filomena , y desestimamos el recurso nº 354/2011, interpuesto por la representación procesal de la COMUNIDAD DE MADRID, deducidos ambos contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 25 de enero de 2011, que estimó en parte la reclamación deducida contra liquidación provisional relativa al Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2003, anulando y dejando sin efecto la resolución recurrida así como la liquidación provisional de la que trae causa; sin costas.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , expresando que contra la misma no cabe recurso.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia en el mismo día de su fecha por el Magistrado Ponente, estando la Sala celebrando audiencia pública, de lo que como Secretario certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.