

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia n.º 346/2026 de 3 de junio de 2026

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Recurso n.º 996/2023

SUMARIO:

IP. Base imponible. Deducibilidad de las deudas de IRPF. *Improcedencia de deducir la cuota de IRPF del cónyuge en régimen de gananciales cuando existe tributación individual.* Tras la anulación de una primera liquidación por no haberse suspendido el procedimiento inspector durante la tramitación del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, la Administración inició un nuevo procedimiento inspector. La Sala descarta la prescripción, al considerar que la sentencia anterior no ordenó la retroacción de actuaciones y que la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal interrumpió válidamente el plazo de prescripción. En cuanto al fondo, rechaza la deducibilidad en el IP de la cuota de IRPF correspondiente al cónyuge, pese a estar el matrimonio sujeto al régimen económico de gananciales. Razona que, cuando los cónyuges optan por la tributación individual en el IRPF, cada uno ostenta la condición de único sujeto pasivo y la deuda tributaria tiene carácter personal, por lo que únicamente puede deducirse en el IP del propio deudor. La eventual responsabilidad del patrimonio ganancial frente al pago de la deuda no altera su naturaleza ni la convierte en una deuda de la sociedad de gananciales. Solo en caso de tributación conjunta, al existir una obligación tributaria conjunta y solidaria, la deuda del IRPF podría ser deducible.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**SENTENCIA**

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

C/ General Castaños, 1 , Planta Baja - 28004

33009710

NIG:28.079.00.3-2023/0069164

Procedimiento Ordinario 996/2023 TRIBUTARIO 3- MAMR6- TFNO. 91 493 49 95**Demandante:**D./Dña. Petra

PROCURADOR D./Dña. FRANCISCO TOLL MUSTEROS

Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

COMUNIDAD AUTÓNOMA DE MADRID

LETRADO DE COMUNIDAD AUTÓNOMA

SENTENCIA Nº 346/2026

Presidente:

D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU

Magistrados:

D. CARLOS VIEITES PÉREZ**DOÑA MARÍA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ****D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO****D. ÁLVARO DOMÍNGUEZ CALVO**

En Madrid, a tres de junio de dos mil veintiséis.

Visto por la Sala el **Procedimiento Ordinario nº 996/2023** promovido ante este Tribunal a instancia de don Francisco Toll Musterós, Procurador de los Tribunales, en representación de **doña Petra**, con la intervención letrada de doña Raquel Rodríguez Miguélez, contra la resolución del Tribunal Económico

Síguenos en...



Administrativo Regional de Madrid (TEARM) de 24 de octubre de 2023 por la que se desestima la reclamación económico administrativa número NUM000 interpuesta contra acuerdo de liquidación dictado por la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid en concepto de **Impuesto sobre el Patrimonio (IP)** del ejercicio 2006, siendo la cuantía de la reclamación de 119.400,22 euros.

Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía General del Estado. Y parte codemandada la Comunidad de Madrid, actuando en representación de la misma, el Letrado de la Comunidad de Madrid.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. -Interpuesto recurso y previos los oportunos trámites se confirió traslado a la parte actora por plazo de veinte días para formalizar la demanda, lo que verificó por escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes, suplica que se dicte sentencia « *en la que se declare no ser conforme a Derecho la resolución administrativa impugnada, procediendo por ello a su anulación, al igual que respecto al acuerdo de liquidación emitido y a la que la misma se refiere*».

SEGUNDO. - La Administración demandada y codemandada, una vez conferido el trámite para contestar a la demanda, presentaron escritos en los que, tras aducir los hechos y los fundamentos de derecho que consideran de aplicación, suplican que se dicte sentencia desestimando el recurso, con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

TERCERO. -En Decreto de 16 de septiembre de 2024 se ha fijado la cuantía del recurso en 119.400,22 euros y denegado el recibimiento del recurso a prueba quedó concluso para sentencia señalándose para el acto de votación y fallo el día 2 de junio de 2026, en cuya fecha ha tenido lugar.

Siendo Ponente la Magistrada Ilma. Sra. Doña María Asunción Merino Jiménez.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - **Antecedentes del caso, resolución impugnada y argumentos de las partes.**

Es objeto del presente recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 24 de octubre de 2023 por la que se desestima la reclamación económico administrativa número NUM000 interpuesta contra acuerdo de liquidación dictado por la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid en concepto de Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2006.

La interesada presentó autoliquidación extemporánea, con fecha 23/08/2010, por el Impuesto y período impositivo de referencia. En fecha 24/08/2010 se iniciaron actuaciones inspectoras en relación con dicho impuesto y período. Asimismo, en fecha 14/05/2011 se remitió expediente al Ministerio Fiscal por considerar la Administración la existencia de indicios relativos a la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de los ejercicios 2005 a 2007.

Respecto al procedimiento inspector relativo al IP, en fecha 08/09/2011 se formalizó acta de disconformidad NUM001, notificándose el acuerdo de liquidación derivado de dicho procedimiento en fecha 15/02/2012.

Frente al citado acuerdo de liquidación se interpuso reclamación económico administrativa nº NUM002 ante el TEARM, que fue desestimada mediante resolución de fecha 24/02/2016.

Disconforme con lo anterior, la interesada interpuso recurso contencioso administrativo ante este [Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que mediante Sentencia nº 94 \(rec. 396-2016\) de 07/03/2018, de la Sección 5](#), estimó el recurso presentado, ordenando la anulación de la liquidación y sanción impuestas respecto al IP del ejercicio 2006, por concluir que, dada la conexión entre el IRPF de los ejercicios 2005 a 2007 y el IP del ejercicio 2006, la remisión del expediente relativo al IRPF al Ministerio Fiscal debió dar lugar a la suspensión por parte de la Administración de la tramitación del procedimiento inspector del IP hasta que finalizase el procedimiento penal.

En ejecución de la citada sentencia la Comunidad de Madrid dictó acuerdo de anulación de la liquidación derivada del acta de disconformidad NUM001 y de ordenación de práctica de nuevas actuaciones inspectoras relativas al IP, ejercicio 2006, una vez dictada resolución judicial definitiva en el procedimiento penal sustanciado en el Juzgado de Instrucción nº 42 de Madrid o, en su caso, la suspensión de las mismas mientras dicha resolución adquiriese firmeza.

En consecuencia, se notificó comunicación de inicio de actuaciones inspectoras las cuales quedaron suspendidas mediante la comunicación efectuada en fecha 22/05/2018, dado que no había concluido el proceso penal relativo al IRPF, ejercicios 2005 a 2007.

En fecha [28/10/2021, el Juzgado de lo Penal nº 21 de Madrid dictó sentencia](#) condenatoria en relación al IRPF, periodos 2005 a 2007, la cual adquirió firmeza el 27/12/2021. En consecuencia, en fecha 21/03/2022 se notificó a la obligada tributaria el levantamiento de la suspensión del procedimiento inspector relativo al IP, ejercicio 2006, mediante comunicación de continuación de actuaciones.

Síguenos en...



En fecha 13/05/2022 se formalizó nueva acta de disconformidad nº NUM003.

La obligada tributaria presentó alegaciones con ocasión del trámite de audiencia posterior al acta, las cuales fueron estimadas en parte en el acuerdo de liquidación, en particular, respecto a la deducibilidad de las deudas por la cuota de IRPF de la propia obligada tributaria del ejercicio 2005 en el IP del ejercicio 2006.

La regularización practicada consistió, en síntesis, en el incremento del patrimonio no declarado como consecuencia de la interposición de una sociedad pantalla. En particular, se indica:

"Por todo ello, la Inspección considera que el obligado tributario recurrió a la interposición de una sociedad pantalla para ocultar su renta y patrimonio a la Administración tributaria española. En consecuencia, las rentas y patrimonios que se pusieron formalmente a nombre de la entidad situada en el paraíso fiscal deben integrarse efectivamente en la declaración de los obligados tributarios, como beneficiarios efectivos de las cuentas bancarias, aunque formalmente se haya interpuesto una persona jurídica con una intención de ocultación.

En consecuencia, entre los años 2005 a 2007 el contribuyente tenía a su disposición un patrimonio no declarado correspondiente a los saldos contenidos en las cuentas bancarias del HSBC de las que era titular. En el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio, los saldos de las cuentas se individualizarán a cada uno de los cónyuges en función de la propiedad de las mencionadas cuentas. Al ser el régimen económico-matrimonial el de sociedad de gananciales y no constar el carácter de bien privativo de dichas cuentas, se atribuirá a cada cónyuge, por mitades, los saldos tanto de las cuentas asociadas al perfil PHAROS 99 como las asociadas al perfil FUNDACIÓN AZAHAR. Por tanto, al contribuyente se le atribuye el siguiente importe de patrimonio no declarado:

(...)"

Disconforme con la anterior liquidación se interpuso reclamación económico-administrativa en la que se alega por la reclamante la deducibilidad del 50% de la cuota de IRPF correspondiente a su cónyuge por tratarse de una deuda ganancial a cargo de la sociedad de gananciales, haciendo referencia a la Consulta vinculante V1733-22 de la Dirección General de Tributos. Reclamación que es desestimada por el TEARM con los siguientes argumentos, en síntesis:

- Las contestaciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda no vinculan a los Tribunales Económico-Administrativos. En cualquier caso, la consulta vinculante analizada se refiere a una cuestión totalmente distinta del caso aquí controvertido.

- No es deducible la cuota de IRPF contraída por el cónyuge del reclamante por cuanto al haber presentado declaraciones individuales, las deudas derivadas del IRPF son personales de cada uno de los declarantes (cónyuges), al ser cada declarante el único sujeto pasivo y, por tanto, deudor principal de la deuda. Ello con independencia de que estén afectos o respondan de su pago o no los bienes gananciales en virtud de lo previsto en el artículo 106 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF). Cuestión distinta sería el caso de tributación conjunta en la que ambos cónyuges tendrían la consideración de deudores principales y la deuda resultante del IRPF tendría naturaleza solidaria para ambos, en cuyo caso sería deducible en el IP al 50%.

En el escrito de demanda la parte actora solicita la anulación de la liquidación aduciendo, en esencia (i) que ha prescrito el derecho a reclamar por el IP del año 2006, y (ii) que es deducible la cuota de IRPF del cónyuge de los ejercicios 2005-2006, en tanto que los cónyuges están casados en régimen de gananciales.

Por la Abogacía del Estado se interesa la desestimación del recurso alegando, en síntesis, que no concurre la prescripción porque la sentencia del TSJ de Madrid no determina una retroacción de actuaciones, sino que tanto la liquidación como el acuerdo sancionador pasan a ser anulados, con lo que no existe obstáculo para que la administración autonómica inicie un nuevo procedimiento de inspección. No se ha incumplido el plazo máximo previsto en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) en relación al procedimiento de inspección, y tampoco ha prescrito el derecho de la Administración a reclamar la deuda tributaria. Reproduciendo los argumentos y explicaciones contenidas en la resolución del TEARM en cuanto a la segunda cuestión a tratar relativa a la deducibilidad de la cuota de IRPF abonada por el cónyuge de la demandante.

Argumentos en los que insiste la contestación a la demanda de la Comunidad de Madrid, añadiendo que no puede haberse consumado prescripción alguna puesto que entre 2011 y 2022 la pendencia de la causa penal ha mantenido interrumpida la prescripción, y producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo. Y que la cuota de IRPF devengada por el cónyuge de la demandante, cuya deducibilidad se pretende, no es una deuda de la sociedad de gananciales. Es una deuda tributaria que recae sobre el patrimonio del cónyuge y de la cual responde también el patrimonio ganancial. Responsabilidad patrimonial potencial o hipotética de la sociedad de gananciales que en el caso concreto es inexistente, no por haberse extinguido, sino por no haber llegado a nacer.

SEGUNDO. - Sobre la prescripción.

Sostiene en primer lugar la parte recurrente el incumplimiento de los plazos de las actuaciones inspectoras determinante de la prescripción del derecho a liquidar el IP del año 2006.

Alega al respecto que se ha incumplido el plazo máximo de duración del procedimiento inspector que prevé el [artículo 150.7 de la LGT](#) y, como consecuencia de ese incumplimiento, no se habría interrumpido la prescripción, tal y como establece el apartado 6 del mismo artículo, lo que en última instancia habría determinado la prescripción del IP del mencionado ejercicio.

En concreto refiere el incumplimiento del plazo de seis meses de que disponía la Inspección para emitir nuevo acuerdo de liquidación desde la entrada de la sentencia de esta Sala en el órgano que debía ejecutarla, hasta la notificación del nuevo acuerdo de liquidación, de modo que las actuaciones practicadas fuera de dicho plazo no habrían interrumpido la prescripción, que se habría consumado.

Señala que las actuaciones de comprobación e investigación se inician el 24 de agosto de 2010 y se suspenden el 14 de mayo de 2011 por remisión del expediente al Ministerio Fiscal. En su tesis, esta sería la fecha para retrotraer actuaciones y determinar cuál es el plazo de que dispone la inspección para emitir el nuevo acuerdo de liquidación.

El periodo transcurrido a computar habría sido de seis meses y 19 días (restados 59 días por solicitud de aplazamiento), con lo que el periodo que resta hasta los 12 meses para cumplir con el plazo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación, desde el momento en que estas se retrotraen hasta la notificación del acuerdo de liquidación, sería inferior a los seis meses establecido en el [artículo 150.7 de la LGT](#).

La Inspección disponía por ello de seis meses para emitir un nuevo acuerdo de liquidación, plazo que en el caso se habría incumplido ya que el nuevo acuerdo de liquidación se notifica con posterioridad. Cita sentencias de Tribunales sobre el plazo de inspección y los tiempos a determinar en caso de retroacción de actuaciones por resolución judicial o económico-administrativa.

Respecto de esta cuestión tenemos, en primer lugar, que el fallo de [este Tribunal en la sentencia de 7 de marzo de 2018, recurso 396/2016](#), no ordena la retroacción de actuaciones sino que anula la liquidación impugnada al considerar que, a la vista de la doctrina del Tribunal Supremo y en aplicación de los [artículos 180 de la LGT](#) 58/2003 y 32.1 del Reglamento General de Régimen Sancionador Tributario, dada la evidente conexión de los hechos a que se referían las actuaciones inspectoras, en relación con los tributos inspeccionados (IRPF e Impuesto sobre el Patrimonio), debió de suspenderse por parte de la Administración la tramitación del procedimiento inspector a la espera de la finalización del procedimiento penal que se estaba sustanciando en el Juzgado de Instrucción de Madrid, como consecuencia de la remisión de las actuaciones inspectoras relativas al IRPF de 2005, 2006 y 2007, por la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, las cuales se estaban desarrollando conjuntamente con las actuaciones relativas al IP del ejercicio 2006 objeto del recurso.

Así las cosas, lo que se decide en la resolución de la Comunidad de Madrid de 21 de marzo de 2018, en ejecución del anterior fallo, es anular la liquidación provisional derivada del acta NUM001 y ordenar la práctica de nuevas actuaciones inspectoras al objeto de proceder a la regularización definitiva del IP del ejercicio 2006, una vez dictada resolución judicial definitiva en el procedimiento penal sustanciado en el Juzgado de Instrucción número 42 de Madrid o, en su caso, la suspensión de las mismas hasta que dicha resolución adquiriera firmeza.

Es por ello que se comunica a la interesada el inicio de nuevas actuaciones de comprobación e investigación requiriendo de la misma la aportación de copia de la sentencia del Juzgado número 42 o, en su caso, documento donde conste que no ha devenido firme por haber sido recurrida, así como documentación acreditativa de la finalización del procedimiento penal sustanciado como consecuencia de la remisión de las actuaciones inspectoras relativas al IRPF de 2005-2006 o del estado en que se encontrase dicho procedimiento judicial.

Dichas actuaciones fueron suspendidas dado que no había finalizado el proceso penal relativo al IRPF de los ejercicios 2005-2007.

Por último, en fecha 28 de octubre de 2021 el [Juzgado de lo Penal nº 21 de Madrid dictó sentencia condenatoria, adquiriendo firmeza con fecha 27 de diciembre de 2021](#).

Como consecuencia de ello, el 21 de marzo de 2022 se notificó a la actora el levantamiento de la suspensión del procedimiento inspector relativo al IP ejercicio 2006 mediante comunicación de continuación de actuaciones.

Nuevamente se formalizó acta de disconformidad NUM003 en fecha 13 de mayo de 2022, que concluyó en el Acuerdo de liquidación de fecha 12 de julio de 2022, notificado el día 25 de julio de 2022, que es el que trae causa del presente procedimiento.

Síguenos en...



Resulta en consideración a lo anterior que el [artículo 150.7 de la LGT](#) invocado por la recurrente no es de aplicación al caso puesto que no existió retroacción de actuaciones, como sostiene, faltando con ello el presupuesto de hecho del precepto que establece que *«cuando una resolución judicial o económico administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución»*.

Al presente no nos encontramos ante una resolución judicial que aprecie defecto formal y ordene la retroacción de actuaciones inspectoras al momento en que debieron suspenderse las mismas, sino ante la anulación, tanto de la liquidación como del acuerdo sancionador; con lo que no había obstáculo para que la Administración iniciase, como así hizo, un nuevo procedimiento de inspección.

La [sentencia de la AN, Sala de lo Contencioso, de 9 de abril de 2026, recurso 2153/2020](#), considera la existencia, en caso similar al de autos, de vicio de nulidad radical señalando que *« Al ser nula la liquidación practicada por el IS, periodos 2010 y 2011, por la existencia de prejudicialidad penal, no era posible una distinción de los hechos investigados en el procedimiento para retrotraer y continuar el procedimiento respecto de parte de ellos, porque se estaría dando validez al procedimiento nulo con indefensión de la demandante, excediendo, además, los límites ordinarios del contenido de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos (239.3 LGT ...La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad...); sin quedar incluido el supuesto en la excepción del tercer párrafo del art.239.3 LGT (Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante...); ya que en este caso concurría un vicio de nulidad radical, la lesión de derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional (217.1.a LGT, en relación con los arts.47 y 48 LPA)»*.

Con independencia de lo anterior, el [artículo 66 apartado a\) de la LGT](#) establece la regla general de cuatro años para entender prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación; y entre las causas tasadas que contempla el [artículo 68.1.b\) LGT](#) para entender interrumpida la prescripción se encuentra *«la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal»*. En estos supuestos, el cómputo del plazo de prescripción se inicia de nuevo cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización, o cuando se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente (artículo 68 apartado 7).

En este caso, las actuaciones iniciadas como consecuencia de la [sentencia del TSJ de Madrid fueron suspendidas en fecha 22 de mayo de 2018](#) al no haber finalizado el proceso penal. El levantamiento de la suspensión del procedimiento no se produjo hasta el 15 de marzo de 2022, cuando tuvo entrada la sentencia condenatoria en la Subdirección General de Inspección de los Tributos de la CAM. Asimismo, dicho procedimiento fue suspendido de nuevo desde el 6 de abril de 2022 hasta el 22 de abril de 2022 como consecuencia de la solicitud de suspensión del actor, lo que determinó que se procediera a la ampliación del plazo máximo de duración del procedimiento, conforme a lo establecido en el [artículo 150.4 LGT](#).

En definitiva, no se ha incumplido el plazo máximo previsto en el [artículo 150 LGT](#) en relación al procedimiento de inspección, y tampoco ha prescrito el derecho de la Administración a reclamar la deuda tributaria.

En méritos a ello, procede la desestimación de este motivo de impugnación.

TERCERO. - Sobre la deducibilidad del IRPF.

Pretende la recurrente, con carácter subsidiario, que se deduzca la cuota de IRPF abonada por su cónyuge alegando que, dado que el régimen económico matrimonial es el de la sociedad de gananciales, la deuda de IRPF referente a los ejercicios 2005 y 2006 debe ser deducible en el IP de 2006 de la interesada en cuanto tiene carácter ganancial.

La normativa de aplicación viene constituida por el [artículo 1 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio](#), que señala:

«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». (Subrayado añadido)

Y el artículo 7:

«Artículo 7. Titularidad de los elementos patrimoniales.

Síguenos en...



Los bienes y derechos se atribuirán a los sujetos pasivos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la Administración.

En su caso, serán de aplicación las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, así como en los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia.

La titularidad de los bienes y derechos que conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico matrimonial, sean comunes a ambos cónyuges, se atribuirá por mitad a cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota de participación.

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración Tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público.

Las cargas, gravámenes, deudas y obligaciones, se atribuirán a los sujetos pasivos según las reglas y criterios de los párrafos anteriores». (Subrayado añadido)

El artículo 9 dispone:

«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».

Por último, el artículo 25 señala:

«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».

Esta misma Sala, Sección 5, en sentencia número 2105, de 9 de octubre de 2002, recurso 2263/99, ha señalado en supuesto similar al de autos (cónyuges que presentan declaración individual, comprobación por la Inspección del IRPF e IP, pretensión de los interesados de deducir cada uno de ellos del IP del ejercicio comprobado, en concepto de deuda tributaria por el mismo ejercicio del IRPF, la suma de las cuotas diferenciales fijada a cada uno de ellos dividida por dos):

«Debe recordarse, en este punto, que tanto el TEAC (24-1-96) como la DGT (30-4-90) han declarado que son deducibles como deudas en el Impuesto sobre el Patrimonio las cuotas diferenciales positivas del IRPF pendientes de liquidación, sin que la falta de exigencia a 31 de diciembre signifique que la deuda no exista.

[...]

La pretensión, sin embargo, no puede ser acogida ya que, en primer lugar, Los recurrentes presentaron declaraciones individuales por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1988, de modo que habiendo optado por tal sistema de tributación, cada cónyuge sólo puede deducir la cuota diferencial positiva que figure en su respectiva liquidación, conclusión que no resulta afectada por el hecho de que el régimen económico del matrimonio sea el de gananciales, por cuanto las normas tributarias contienen una regulación específica de la imputación de bienes, derechos y deudas. Por otro lado, en esta sentencia no pueden determinarse las cuantías de las aludidas deducciones, pues si bien es cierto que la documentación aportada en período probatorio evidencia los importes de las cuotas diferenciales positivas que figuran en las propuestas realizadas por la Inspección a cada uno de los recurrentes, es igualmente cierto que no hay prueba que demuestre que esas propuestas se convirtiesen finalmente en liquidaciones administrativas ni que éstas hubiesen adquirido firmeza».

En consecuencia, aplicando esta misma doctrina al caso de autos procede también desestimar este motivo de impugnación, porque la cuota de IRPF devengada por el cónyuge de la demandante admitimos que sería deducible en la liquidación impugnada (mayores deudas en el IRPF implican unas menores bases imponibles en el Impuesto sobre el Patrimonio), pero sólo en el caso de haber presentado los cónyuges declaración conjunta.

En el Título IX de la Ley del IRPF, bajo la rúbrica de "Tributación familiar", se regula la tributación conjunta, modalidad que permite a las personas que formen parte de alguna de las unidades familiares que se enumeran (entre ellas, la integrada por los cónyuges no separados legalmente), la posibilidad de sustituir la tributación individual por la conjunta.

Ejercitada la opción de tributación conjunta, los obligados tributarios quedan sometidos al impuesto de forma conjunta y solidaria.

Sin embargo, al haber presentado declaraciones individuales, nos encontramos ante una deuda personal del cónyuge como único sujeto pasivo del impuesto. Deuda tributaria que recae sobre el patrimonio del cónyuge, deudor principal. Por ello no resulta deducible en la liquidación de IP de la actora. Y ello con independencia de la responsabilidad que de las deudas tributarias de los cónyuges pueda tener el patrimonio ganancial cuando se liquide; responsabilidad que se rige por el propio régimen legal de la sociedad de gananciales contenido en el Código Civil y otras disposiciones.

Como se razona en las resoluciones recurridas, las normas tributarias contienen una regulación específica de la imputación de bienes, derechos y deudas, que hemos transcrito anteriormente.

En méritos a todo lo expuesto procede confirmar la liquidación efectuada a la actora y desestimar el recurso contencioso administrativo.

CUARTO. - Sobre las costas.

De conformidad con lo dispuesto por el [artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional](#), procede imponer a la demandante las costas del recurso, que se fijan en un máximo de 2000 euros, más el IVA que corresponda, de acuerdo con su número cuatro.

VISTOS los artículos citados y demás preceptos de general y pertinente aplicación.

FALLAMOS

DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por doña Petra frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 24 de octubre de 2023 por la que se desestima la reclamación económico administrativa número NUM000 interpuesta contra acuerdo de liquidación dictado por la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid en concepto de Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2006, que confirmamos, así como el acuerdo de liquidación de que trae causa.

Y con imposición de las costas del recurso en los términos señalados.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el [artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa](#), con justificación del interés casacional objetivo que presente.

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

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