

TRIBUNAL SUPREMO**Sentencia 1584/2025 de 5 de diciembre de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 8121/2023****SUMARIO:**

IP. Base imponible. Deducibilidad de las deudas de IRPF. La cuestión que se analiza en este caso es "si a los efectos de deducir de la base imponible del IP las deudas existentes - procedentes de liquidaciones del IRPF-, debe estarse al momento del devengo del impuesto de patrimonio o al momento en que se practica su liquidación". La sentencia recurrida que ahora se anula consideró que "la fecha en que se entienden deducibles las deudas procedentes de liquidaciones de IRPF en la base imponible del IP no se concreta en la del devengo del IP (31 de diciembre de cada ejercicio fiscal), sino que cabe fijarla en el momento en que se practica la liquidación del propio impuesto", lo que no es correcto conforme a la doctrina del TS, pues debe estarse a la fecha del devengo del impuesto sobre el patrimonio correspondiente al ejercicio del que se trata y no a la fecha en que se practica la ulterior comprobación y liquidación del impuesto, siendo lo cierto que, a la fecha de liquidación del impuesto, las liquidaciones por el concepto de IRPF no constituirían una deuda exigible. El Tribunal reitera la doctrina establecida por la STS de 27 de febrero de 2023 recurso n.º 5959/2021, que "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".

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

ISAAC MERINO JARA

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

MARIA DOLORES RIVERA FRADE

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1.584/2025**

Fecha de sentencia: 05/12/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8121/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 25/11/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 8121/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García

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

Síguenos en...

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1584/2025**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D.^a Sandra María González de Lara Mingo

D.^a María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 5 de diciembre de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso de casación nº 8121/2023 interpuesto contra la sentencia nº 2710, de 14 de julio de 2023, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (su PO 3447/2021). Han sido partes: como recurrente, la Generalitat de Catalunya, que ha actuado a través de su letrado Joan Coll Costa; y, como parte recurrida, la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Se interpone recurso de casación contra la sentencia nº 2710, de 14 de julio de 2023, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (su PO 3447/2021), que acordó *"ESTIMAR PARCIALMENTE el presente recurso contencioso-administrativo ordinario nº 3447/2021 de Sala y nº 1525/2021 de Sección, promovido por el SR. Pedro Antonio contra la AGÈNCIA TRIBUTÀRIA DE CATALUNYA y contra el TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA y, en su consecuencia, ANULAR la Resolución dictada por este último, así como las liquidaciones tributarias impugnadas -que podrán ser acomodadas a lo establecido en esta Sentencia- y, en unidad de acto, ANULAR también las sanciones tributarias impugnadas. En uno y otro caso, por ser contrarias a derecho las actuaciones administrativas que acabamos de invalida."*; y *"DESESTIMAR el presente recurso contencioso-administrativo en todo lo demás. Sin imposición de costas"*.

La resolución administrativa impugnada objeto de la anterior es el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 9 de septiembre de 2021, desestimatorio de las reclamaciones números NUM000, NUM001, NUM002, NUM003 y NUM004, relativas al impuesto sobre el patrimonio de los ejercicios 2011 a 2014 de D. Pedro Antonio.

SEGUNDO.-El abogado de la Generalitat de Catalunya (en adelante, la parte recurrente) presentó escrito de preparación de recurso de casación contra dicha sentencia en el que, tras exponer el cumplimiento de los requisitos reglados - art. 89.2.a) LJCA-, señaló las normas legales y jurisprudencia que considera infringida - art 89.2.b LJCA-; explicando que la infracción imputada ha sido relevante y determinante de la decisión adoptada - art 89.2.d LJCA-; y justificando que las normas cuya infracción denuncia forman parte del derecho estatal o de la Unión Europea - art 89.2.e) LJCA-. Por último, fundamentó el interés casacional con cita de los supuestos establecidos en los arts. 88.2. a) y c), y 88.3. b), todos ellos de la LJCA.

TERCERO. -Por Auto de 23 de octubre de 2023 se tuvo por preparado el recurso de casación y se emplazó a las partes ante el Tribunal Supremo. En su virtud, se han personado ante esta Sala: el recurrente mediante escrito presentado el 23 de noviembre de 2023 por el abogado de la Generalitat de Catalunya; la Abogacía del Estado el día 27 del mismo mes y año, como parte recurrida (en la instancia ocupaba la posición procesal de parte demandada, defendiendo la legalidad de la resolución del TEAR impugnada). No se ha personado el demandante en el procedimiento a quo.

CUARTO. - Esta Sala dictó Auto de admisión el 3 de octubre de 2024, acordando:

"2.º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, a los efectos de deducir de la base imponible del IP las deudas existentes - procedentes de liquidaciones del IRPF-, debe estarse al momento del devengo del impuesto de patrimonio o al momento en que se practica su liquidación.

Síguenos en...

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación: los artículos 1 , 3 , 9 , 25 y 29 de la Ley 19/1991, de 6 de junio .
Elo 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 LJCA .".

QUINTO. -El 22 de noviembre de 2024, el recurrente interpuso recurso de casación. Alega, básicamente, que *"el resultado de las liquidaciones definitivas del IRPF de los ejercicios 2011 a 2014 determinado por la Inspección Regional de la AEAT en el mes de noviembre de 2017, no constituía una deuda exigible en las correspondientes fechas de devengo del IP de los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014, ya que se trata de unos pasivos que afloraron por actuaciones inspectoras muchos años más tarde y producto del citado acuerdo de liquidación de 23.11.2017 adoptado por la Inspección de la AEAT; liquidaciones que además no fueron exigibles, en el mejor de los casos, sino después de girarse las liquidaciones por el IP por mi representada y, como mínimo, una vez tramitada la Tasación Pericial contradictoria"*.

En consecuencia, solicita que esta Sala acuerde *"Que, a los efectos de deducir de la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio las deudas procedentes de liquidaciones del IRPF, debe estarse a la fecha del devengo del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio de que se trate y no a la fecha en que se practica una ulterior comprobación y liquidación de dicho impuesto, de manera que sólo son deducibles la deudas existentes y exigibles a la fecha del devengo del Impuesto sobre el Patrimonio, pero no las nacidas con posterioridad"*; Y que *"case y anule en parte la Sentencia contra la que se recurre, se desestime el recurso contencioso administrativo sustanciado ante la Sala Contenciosa Administrativa del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en lo que atañe la impugnación de la liquidación tributaria, y declare la conformidad a Derecho de la citada liquidación por ser ajustada a Derecho"*.

SEXTO. -Dado traslado para oposición al anterior, el 16 de diciembre de 2024 la Abogacía del Estado presentó escrito en el siguiente sentido: *"SE ABSTIENE DE FORMULAR OPOSICIÓN AL RECURSO DE CASACIÓN"*.

SÉPTIMO. -Por providencia de 15 de octubre de 2025 se señaló para votación y fallo el día 25 de noviembre de ese año, siendo designado Ponente el Excmo. Sr. Manuel Fernandez-Lomana García.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso.

Se recurre en casación la STSJ de Cataluña de 14 de julio de 2023 -rec. 3447/2021-, que estimó parcialmente el recurso interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEAR), anulando la resolución dictada, *"así como las liquidaciones tributarias impugnadas -que podrán ser acomodadas a lo establecido en esta sentencia- y, en unidad de acto, ANULAR también las sanciones tributarias impugnadas. En uno y otro caso, por ser contrarias a derecho las actuaciones administrativas que acabamos de invalidar. DESESTIMAR el presente recurso contencioso-administrativo en todo lo demás. Sin imposición de costas"*.

La cuestión que debemos analizar es *"si a los efectos de deducir de la base imponible del IP las deudas existentes -procedentes de liquidaciones del IRPF-, debe estarse al momento del devengo del impuesto de patrimonio o al momento en que se practica su liquidación"*.

SEGUNDO. - Hechos relevantes.

1.-Por la AEAT de Barcelona se entendió que D. Pedro Antonio era residente en España, pues la tributación efectuada en Suiza se realizaba *"por la modalidad de imposición según gasto y no por su renta mundial"*. En consecuencia, *"se le hizo tributar por obligación personal en España y por todo su patrimonio"*.

Se dictó acuerdo de liquidación el 11 de enero de 2018, relativo a los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014, por el Impuesto sobre el Patrimonio. Asimismo, se le impuso sanción. El acuerdo fue recurrido en reposición y el recurso se desestimó el 31 de agosto de 2018.

Paralelamente se impusieron al obligado tributario sanciones por resolución de 26 de julio de 2018. También las sanciones fueron recurridas en reposición, siendo desestimado el recurso el 21 diciembre de 2018.

2.-Contra estas decisiones se interpuso recurso en vía económico-administrativa que fue desestimado por la resolución del TEAR de Cataluña de 9 de septiembre de 2021. El debate se

centró, básicamente, en determinar si el recurrente era no residente en España y en las sanciones, pues, como explica el TEAR, no se cuestionaron *"ni los bienes y derechos imputados ni su valoración"*.

3.-El recurrente, en su demanda, continuó sosteniendo que no era residente en España e impugnó las sanciones, pero, además, introdujo un nuevo argumento o motivo -se desestimó que fuese una cuestión nueva-. El argumento se refería a la improcedencia de no incluir entre los pasivos del patrimonio las deudas giradas por la AEAT.

Para ello adjuntaba a la demanda la resolución del TEAR de fecha 8 de julio de 2021, relativa al IRPF de los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014. En dicha resolución consta que:

- También se discutía la residencia del obligado tributario.

- El 23 de noviembre de 2017, el Inspector dictó el correspondiente acuerdo de liquidación en relación con el IRPF y comunicó al recurrente, además, que de no estar de acuerdo con la valoración efectuada podía solicitar la correspondiente tasación pericial contradictoria.

- El 29 de diciembre de 2017, se solicitó tasación pericial contradictoria. Se tuvo en cuenta el valor designado por perito tercero.

- El 2 de julio de 2018, se dictó nuevo acuerdo de liquidación relativo al IRPF. Recurrido en reposición y luego ante el TEAC, este resolvió el recurso el 8 de julio de 2021.

4.-La STSJ de Cataluña de 14 de julio de 2023 -rec. 3447/2021- que se recurre en casación, entendió que, efectivamente, el obligado tributario era residente en España, anulando las sanciones impuestas por entender que la Administración debió realizar un *"trabajo más cuidadoso, esmerado, personalizado y detallado a la hora de fundamentar la culpabilidad"*.

5.-Pero nos interesa destacar, a efectos del recurso, que en el fundamento quinto de la sentencia se afirma que *"la definitiva liquidación del IRPF (no su primera versión) deberá ser tomada en consideración por la ATC, incluyéndose, pues, como pasivo, a los efectos del IP que ahora nos ocupa"*, al encontrarnos ante *"una liquidación de IRPF que en el peor de los casos no nos consta suspendida y que sí consta notificada apenas mes y medio antes que la del IP"*.

TERCERO. - Los precedentes de la Sala, en especial la STS de 27 de febrero de 2023 -rec. 5959/2021 -.

La STS de 27 de febrero de 2023 -rec. 5959/2021- que cita a su vez el precedente contenido en la STS de 13 de enero de 2021 -rec. 384/2009- razonó:

".... 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.

.....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. - Doctrina que se fija.

Reiterando la doctrina establecida por la STS de 27 de febrero de 2023 -rec. 5959/2021-, "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. - Aplicación de la precedente doctrina al caso de autos.

En el caso que analizamos es recurrente la Generalitat de Catalunya. El obligado tributario no se ha personado y el Abogado del Estado se abstiene de formular oposición.

Básicamente, lo que pide la Generalitat es que se le aplique la doctrina contenida en la STS de 27 de febrero de 2023 -rec. 5959/2021-. En efecto, como ya se indica en el Auto de admisión del recurso de casación, el TSJ de Cataluña consideró que "la fecha en que se entienden deducibles las deudas procedentes de liquidaciones de IRPF en la base imponible del IP no se concreta en la del devengo del IP (31 de diciembre de cada ejercicio fiscal), sino que cabe fijarla en el momento en que se practica la liquidación del propio impuesto", lo que no es correcto conforme a la doctrina de esta Sala, pues debe estarse a la fecha del devengo del impuesto sobre el patrimonio correspondiente al ejercicio del que se trata y no a la fecha en que se practica la ulterior comprobación y liquidación del impuesto, siendo lo cierto que, a la fecha de liquidación del impuesto, las liquidaciones por el concepto de IRPF no constituían una deuda exigible.

La Generalitat pide únicamente que se anule la sentencia recurrida en la parte relativa a la liquidación tributaria, declarando su conformidad a derecho, a lo que debemos acceder. En consecuencia, se confirma y mantiene la legalidad de la liquidación efectuada, quedando anuladas las sanciones al haberse así acordado por el TSJ de Cataluña en pronunciamiento no recurrido en casación.

SEXTO. - Costas.

En virtud de lo dispuesto en el art 94.3 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en el recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad - art 139 LJCA-.

F A L L O

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

- 1.-Fijar los criterios interpretativos establecidos en el fundamento de derecho cuarto.
- 2.-Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la Generalitat de Catalunya contra la STSJ de Cataluña de 14 de julio de 2023 -rec. 3447/2021-, que estimó en parte el recurso contencioso-administrativo. Se casa y anula, en parte, la sentencia recurrida, en los términos que se infieren del fundamento de derecho quinto.
- 3.-En relación con el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de D. Pedro Antonio contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 9 de septiembre de 2021 (NUM000, NUM001, NUM002, NUM003 y NUM004), se confirma la resolución en lo relativo a la liquidación y se mantiene la anulación de las sanciones acordada por el TSJ de Cataluña, en los términos descritos en el fundamento de derecho quinto y con las consecuencias legales inherentes.
- 4.-Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expuestos en el fundamento de derecho sexto.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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

Síguenos en...

