

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084452

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de noviembre de 2021

Sala 1.^a

R.G. 1187/2020

SUMARIO:

IP. Exenciones. Participaciones en entidades. Ejercicio efectivo de funciones remuneradas de dirección en la entidad. El Tribunal debe determinar si efectivamente se cumplen los requisitos para la exención de las participaciones en XZ SL, tal como alega el interesado y titular de las mismas.

La Inspección no discute el cumplimiento de los requisitos señalados en los apartados a) y b) del art. 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991 (Ley IP). Sin embargo, niega la procedencia de la exención por cuanto el obligado tributario no percibe una remuneración por la actividad de dirección ejercida que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, según exige el apdo. c) del mencionado artículo. Así las cosas, toda vez que el obligado tributario es el administrador único de la entidad y, además, no existe ninguna otra persona contratada para llevar a cabo labores de dirección, la Inspección admite el ejercicio efectivo de funciones de dirección por parte del sujeto pasivo. No obstante, niega la exención declarada ya que, según los Estatutos de la entidad, el cargo de administrador tiene carácter gratuito, circunstancia que impide el cumplimiento del requisito establecido en la letra c) en el que se prevé que por la labor de dirección se perciba una remuneración de más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. En este sentido, expone que, de acuerdo con el contrato suscrito con la entidad, las únicas retribuciones que el obligado tributario recibía eran debidas a la prestación de sus servicios de ... y a la cesión de sus derechos de imagen.

Pues bien, lo realmente esencial no es de la denominación empleada en el contrato suscrito entre entidad y obligado tributario, sino si éste realiza de forma clara y fehaciente funciones de dirección, extremo que es indiscutido en el presente expediente. Por lo tanto, una vez demostrada la existencia de una relación remunerada de prestación de servicios en exclusiva entre la sociedad y el obligado tributario que además ejerce efectivamente funciones directivas, debe entenderse cumplido materialmente el requisito legal, sin que quepa la exclusión por el hecho de que los estatutos societarios prevean la gratuidad del cargo de administrador. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 19/1991 (Ley IP), art. 4.

RD 1704/1999 (Desarrollo art. 4.º octavo.dos Ley IP), art. 5.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 23 de noviembre de 2021

RECURSO: 00-01187-2020

CONCEPTO: IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO. IP

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

RECURRENTE: **Axy** - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 25/02/2020 tuvo entrada en este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) el presente recurso de alzada, interpuesto el 30/12/2019 contra la resolución parcialmente estimatoria del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña de fecha 07/11/2019 (en reclamaciones acumuladas números 08-08226-2016 y 08-12126-2016) relativa a liquidaciones y sanciones del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) de los ejercicios 2011 y 2012. Cuantía a efectos del recurso de alzada, 337.866,01 euros, que corresponde a la liquidación

del ejercicio 2012 que es la que tiene mayor importe de las liquidaciones y sanciones (siendo el importe total de las liquidaciones 669.093,48 euros y de las sanciones 437.624,53 euros).

Segundo.

En fecha 20/01/2016, el Jefe de la Inspección Territorial de la Generalidad de Cataluña dictó acuerdo de liquidación en el que se recogía el resultado de las actuaciones de comprobación de alcance general, por el concepto Impuesto sobre el Patrimonio (IP), correspondiente a los ejercicios 2011 y 2012.

En el curso de las actuaciones se puso de manifiesto lo siguiente:

a) El obligado tributario había presentado autoliquidaciones por el IP en ambos ejercicios, incluyendo en las mismas las participaciones en la entidad **XZ SL** (en la que era socio único) valoradas en 14.012.126,40 euros en 2011 y en 15.862.764,08 euros en 2012, y declarándolas totalmente exentas al amparo del artículo 4. Ocho.2 de la Ley 19/91, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP).

b) La Inspección consideró que el obligado tributario no reunía los requisitos para acogerse a la exención, ya que no percibía por sus funciones directivas unas retribuciones que representasen más del 50% de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo. En especial, para alcanzar la conclusión, se tuvieron en cuenta las siguientes circunstancias:

- El contribuyente era el administrador de la entidad, si bien, según los Estatutos sociales, dicho cargo no estaba retribuido.

- El contribuyente desarrollaba su actividad de ... a través de su entidad. Esto es, prestaba a la sociedad sus servicios profesionales y la cesión de sus derechos de imagen. En contrapartida, la entidad le abonaba las correspondientes retribuciones, cuyos importes fueron regularizados simultáneamente en acta con acuerdo por IRPF, quedando fijados en 7.381.448,65 euros en 2011 y 9.501.738,15 euros en 2012. De esta forma, la totalidad de los ingresos por la actividad económica del sujeto pasivo en los ejercicios comprobados procedían de la sociedad que le pertenecía y administraba, con la que había suscrito un contrato de prestación de servicios.

- Por lo tanto, se constata que todas las retribuciones que el obligado tributario recibía de la entidad se debían a la prestación de sus servicios de ... y a la cesión de sus derechos de imagen, sin percibir ninguna cantidad por el ejercicio de funciones directivas.

c) Asimismo, la Inspección practica otros ajustes adicionales, incrementando el valor de los inmuebles declarados (en 1.163.227,33 euros en 2011 y en 17.273,00 euros en 2012) y de los depósitos y cuentas corrientes (en 912.318,11 euros en 2011 y en 7.678,54 euros en 2012).

Disconforme con el acuerdo de liquidación, el contribuyente interpuso frente al mismo reclamación económico-administrativa ante al TEAR de Cataluña a la que se asignó número 08-08226-2016.

Tercero.

Por otra parte, trayendo causa en los hechos puestos de manifiesto en el expediente, se dictaron sendos acuerdos de imposición de sanción por entender cometidas infracciones graves tipificadas en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, LGT.

Disconforme también con las sanciones, el obligado tributario interpuso frente a las mismas reclamación económico-administrativa ante al TEAR de Cataluña a la que se asignó número 08-12126-2016.

Cuarto.

En fecha 07-11-2019, el TEAR de Cataluña dictó resolución parcialmente estimatoria de las reclamaciones anteriores (resueltas acumuladamente), en la que:

- Estimó en parte la reclamación tramitada con número 08-08226-2016, anulando el acuerdo de liquidación impugnado para que sea sustituido por otro en el que, si bien continúe sin admitirse la exención de las participaciones, se proceda a modificar su valoración considerando como tal el valor teórico de las mismas de acuerdo con el último balance aprobado en atención al informe de auditoría favorable con que cuenta el contribuyente.

- Estimó en parte la reclamación tramitada con número 08-12126-2016, anulando las sanciones para que sean sustituidas por otras en las que, además de adaptarse cuantitativamente a la modificación del acuerdo de liquidación, su calificación pase a ser leve, toda vez que no se aprecia la existencia de ocultación.

Quinto.

A su vez, frente a la resolución del TEAR, que le fue notificada en fecha 02-12-2019, el obligado tributario interpuso el presente recurso de alzada, al que se asignó RG 00-01187-2020.

Sexto.

Con fecha 15-05-2020, el obligado tributario registró escrito por el que modificaba el domicilio señalado a efectos de notificaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la conformidad a derecho de la resolución impugnada, atendidas las alegaciones formuladas en el seno del presente recurso y que se concretan en:

I. Frente a los acuerdos de liquidación, se insiste en la procedencia de la exención de las participaciones, señalando en cuanto al requisito discutido en el expediente, que el criterio actualmente reconocido y avalado, especialmente en sede jurisdiccional, prescinde totalmente de la denominación en la que se enmarque el pago percibido de la sociedad, centrándose exclusivamente en la realidad material de la realización de funciones de dirección y en la existencia de una efectiva retribución satisfecha por la empresa.

II. Frente a las sanciones, alega que la cuantía de las mismas debe adaptarse a la reducción en las cuotas liquidadas como consecuencia de la estimación de la alegación anterior. Y, subsidiariamente, en relación con las sanciones derivadas del ajuste por la impropiedad de la exención de las participaciones, se alega ausencia de culpabilidad al estar el comportamiento del contribuyente amparado en una interpretación razonable de la normativa, como se pone de manifiesto con la existencia de diversos pronunciamientos jurisdiccionales que apoyan su pretensión.

Tercero.

Entrando ya en la cuestión controvertida, hemos de determinar si efectivamente se cumplen los requisitos para la exención de las participaciones en **XZ SL**, tal como alega el reclamante y titular de las mismas.

En el artículo 4. Ocho. Dos LIP, en su redacción vigente para los ejercicios objeto de comprobación, se estableció la exención para las participaciones en entidades en los siguientes términos:

Dos. La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

*Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o
Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.*

A los efectos previstos en esta letra:

Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos:

1.º No se computarán los valores siguientes:

Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra.

2.º No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas.

b) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

c) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número uno de este apartado.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.uno de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora.

En el curso de las actuaciones, la Inspección no discute el cumplimiento de los requisitos señalados en los apartados a) y b). Sin embargo, niega la procedencia de la exención por cuanto el obligado tributario no percibe una remuneración por la actividad de dirección ejercida que represente más del 50% de las totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, según exige el apartado c) del artículo transcrito.

En este punto, debe recordarse que la exigencia de la letra c), en cuanto a que el sujeto pasivo «ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad» se desarrolla reglamentariamente en el segundo párrafo del artículo 5.º 1.d) del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, en el que se establece que:

«Se considerarán funciones de dirección, que deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los cargos de: Presidente, Director General, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualesquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa.»

Así las cosas, toda vez que el obligado tributario es el administrador único de la entidad y, además, no existe ninguna otra persona contratada para llevar a cabo labores de dirección, la Inspección admite el ejercicio efectivo de funciones de dirección por parte del sujeto pasivo. No obstante, niega la exención declarada ya que según los Estatutos de la entidad, el cargo de administrador tiene carácter gratuito, circunstancia que impide el cumplimiento del requisito establecido en la letra c) en el que se prevé que por la labor de dirección se perciba una remuneración de más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal. En este sentido, expone que de acuerdo con el contrato suscrito con la entidad, las únicas retribuciones que el obligado tributario recibía eran debidas a la prestación de sus servicios de ... y a la cesión de sus derechos de imagen.

Llegados aquí, en su reclamación ante el TEAR, el obligado tributario expone que el criterio jurisprudencial más reciente, en cuanto al requisito de retribución, se centra en prescindir de la denominación en la cual se enmarque la retribución abonada por la sociedad, otorgando únicamente relevancia a la realización material de las funciones de dirección y a la existencia de una retribución por parte de la empresa, cualquiera que sea el concepto formal por el que se reciba.

Por su parte, en la resolución ahora impugnada, el TEAR admite que el requisito establecido en el apartado c) del precepto transcrito ha sido matizado por la jurisprudencia, señalando que efectivamente carece de importancia la denominación utilizada para calificar las funciones que la persona desempeña en la sociedad, puesto que lo que se considera decisivo es que su actuación suponga realmente el ejercicio de la labor directiva (en esta línea, señala particularmente el contenido de la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 18 de enero de 2016 (recurso número 2316/2015)). Sin embargo, a pesar de lo expuesto, el TEAR argumenta que la controversia se circunscribe a un problema de prueba, y continúa negando la aplicación de la exención porque el interesado no aporta ningún elemento probatorio que acredite que percibe retribuciones derivadas del ejercicio de funciones ejecutivas. Por lo tanto, concluye señalando que:

<...la Inspección acreditó que el contribuyente por las funciones ejecutivas que llevó a cabo como Administrador de la sociedad no recibió ninguna contraprestación, acreditación que no ha sido desvirtuada por el contribuyente, al cual, le correspondía desvirtuarla si quería beneficiarse de la exención, pues como se ha dicho, corresponde al contribuyente acreditar que cumple con los requisitos que la normativa señala, y en este caso, el interesado no ha probado que cumplía con la exigencia de que por las funciones directivas había percibido una remuneración que representase más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal percibidos, pues no ha conseguido acreditar el cobro de ninguna cantidad, y ante esta ausencia de prueba hay que confirmar la actuación de la Inspección no admitiendo al exención de las participaciones de la entidad XZ SL.>

Con ocasión del presente recurso de alzada, el interesado expone que ni la Inspección ni el TEAR han cuestionado el ejercicio efectivo de sus labores directivas, quedando acreditado a lo largo del expediente que era él quien adoptaba y ejecutaba todas las decisiones y proyectos en la entidad. Por lo tanto, siendo indiscutidos tanto el ejercicio de sus funciones directivas como la percepción de retribuciones derivadas de los servicios que presta a la entidad (que suponen el total de sus rendimientos profesionales), el recurrente insiste en que debe acogerse la interpretación finalista que la jurisprudencia ha realizado del requisito cuyo cumplimiento se analiza. Para la resolución de la controversia suscitada no podemos prescindir del criterio expresado en este punto por el Tribunal Supremo en la ya citada Sentencia de fecha 18 de enero de 2016 (recurso número 2316/2015), cuyo Fundamento de Derecho Quinto:

En esta situación, debemos estar a la doctrina sentada por la sentencia de 31 de marzo de 2014 (RJ 2014, 2275) , que no se opone a la que emana de la de 23 de septiembre de 2010 (RJ 2010, 6743) , cas.. 6794/2005 , como mantuvo la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha en la sentencia de 7 de noviembre de 2014 (JT 2015, 102) , rec. 199/11 , que aportó el servicio jurídico del Principado de Asturias, y que viene a coincidir con el criterio de diversas contestaciones a consultas vinculantes formuladas a la Dirección General de Tributos (V1335-13, v1155-2014 O v3085-14); a saber: cualquiera que sea la denominación empleada para calificar las funciones desempeñadas por el sujeto en la entidad mercantil, lo realmente decisivo es que tales funciones impliquen la administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento de la correspondiente organización.

Como gráficamente razona la DGT:

(i) << (L) a norma reglamentaria, aunque enumera a título ejemplificativo una serie de cargos que comportan por lo general el desempeño de funciones directivas, vincula el ejercicio de tales funciones a que impliquen una efectiva intervención en el día a día de las decisiones empresariales, sin referencia al tipo de vínculo que tenga el directivo con la entidad de que se trate>> (V1155-14).

(ii) << Si concurren los requisitos materiales necesarios para el disfrute de la bonificación fiscal, en este caso el ejercicio de funciones generales y de gestión, es decir directivas y la percepción del porcentaje de remuneraciones exigido legalmente es irrelevante a tal efecto el modo en que se hagan efectivas>> (V1353-13).

Por otra parte, no cabe desconocer, que esta Sala viene afirmando que la reducción discutida es << consecuencia de la preocupación por la continuidad de las empresas familiares, también demostrada por la Unión Europea, pues la recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 2004 sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas pone de manifiesto la necesidad de que los Estados adopten una serie de medidas tendentes a tener en cuenta la disminución del valor que se produce en la empresa por el hecho de la transmisión, y a que se dispense un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones, cuando la empresa siga en funcionamiento>> (sentencia de 18 de marzo de 2009, (rec. casación 6739/2004, FD Cuarto), reproducida en la sentencia de 23 de septiembre de 2010, (recurso de casación 6794/2005, FD. Tercero), por lo que debe aplicarse cuando pueda entenderse materialmente cumplido el requisito legal controvertido, sin que deban excluirse los supuestos en que los estatutos societarios prevean la gratuidad de los cargos de administración de la sociedad si queda demostrada la existencia de una relación laboral entre el sujeto que ejerce efectivamente funciones directivas y la sociedad.

Por lo tanto, a la luz de la doctrina transcrita, ha de señalarse que lo realmente esencial no es de la denominación empleada en el contrato suscrito entre entidad y obligado tributario, sino si éste realiza de forma clara y fehaciente funciones de dirección, extremo que es indiscutido en el presente expediente. Por lo tanto, una vez demostrada la existencia de una relación remunerada de prestación de servicios en exclusiva entre la sociedad y el obligado tributario que además ejerce efectivamente funciones directivas, debe entenderse cumplido materialmente el requisito legal, sin que quepa la exclusión por el hecho de que los estatutos societarios prevean la gratuidad del cargo de administrador.

En esta misma línea ya nos hemos expresado en anteriores resoluciones de este TEAC, como la de fecha 26-02-2021 RG 00-04028-2018 en que señalamos como criterio:

<A la luz de la jurisprudencia transcrita (STS 15/2016, rec.2316/2015, de 18 de enero de 2016), a efectos de acreditar el requisito relativo al cumplimiento de las funciones de dirección, es indiferente la denominación de la categoría profesional que consta en el contrato de trabajo si efectivamente son desarrolladas funciones de dirección.>

En consecuencia, debemos aceptar en este punto la alegación del recurrente, declarando ajustada a derecho la exención de las participaciones declaradas en las autoliquidaciones por el IP ejercicios 2011 y 2012.

Cuarto.

Por otra parte, debe recordarse que la liquidación que subyace en el presente recurso contiene además otros ajustes por los que se incrementa el valor de los inmuebles y de los depósitos y cuentas corrientes declarados, modificaciones frente a las que el obligado tributario no planteó ninguna objeción y cuya procedencia ha sido confirmada por el TEAR. Pues bien, aun cuando en este recurso de alzada, el interesado continúa sin formular alegaciones respecto a estos elementos regularizados, este TEAC en virtud de las funciones revisoras que le otorga el artículo 237 LGT, ha comprobado la plena adecuación a derecho de dichas correcciones, por lo que sólo cabe la confirmación de las mismas.

De lo expuesto hasta el momento, procede anular la resolución del TEAR impugnada en todo cuanto se refiere a las liquidaciones practicadas por improcedente exención de las participaciones. Asimismo, debemos también anular la liquidación subyacente en el presente recurso, ordenando su sustitución por otra en la que se eliminen los ajustes derivados de la inadmisión de la exención de las participaciones y se mantengan el resto de elementos regularizados.

Quinto.

En cuanto a los acuerdos de imposición de sanción, ha de tenerse en cuenta que, una vez ordenada la anulación de la liquidación a fin de que sea sustituida por otra, procederá asimismo anular la sanción en la parte de la misma que se derive de la cuota ahora anulada, tal como reclama el recurrente en su siguiente alegación. Llegados a este punto, conviene recordar el criterio de este TEAC, manifestado en resolución de 05-11-2015 RG 00-03142-2013 DYCTEA que, en lo que aquí interesa, para los supuestos de estimación en parte de la liquidación por razones de fondo, concluye:

"Si el defecto material de la liquidación no implica su anulación total sino que se confirma parcialmente la regularización, acordándose la anulación de la liquidación para su sustitución por otra, el Tribunal habrá de enjuiciar

la sanción impuesta por la parte de regularización confirmada, y, en caso de confirmarla, en su ejecución, se dictará acto reduciendo la cuantía de la liquidación y de la sanción, sin necesidad de tramitar nuevo procedimiento sancionador, lo que no vulnera el principio ne bis in idem."

Para terminar, nada alega el recurrente en relación con la parte de la sanción que deriva de la cuota resultante de incrementar los valores declarados de inmuebles y de depósitos y cuentas corrientes, confirmada en parte por el TEAR quien, si bien mantuvo la procedencia de la sanción, cambió la calificación de la misma de grave a leve. A pesar de que en este recurso de alzada, el interesado tampoco formula alegaciones respecto a la sanción que deriva de estos elementos regularizados, este TEAC en virtud de las funciones revisoras que le otorga el artículo 237 LGT, ha comprobado la plena adecuación a derecho de la misma y comparte la modificación en la calificación realizada por el TEAR.

De lo expuesto, procede anular la resolución del TEAR impugnada en todo cuanto se refiere a las sanciones derivadas de la liquidación practicada por improcedente exención de las participaciones. Asimismo, debemos también anular la sanción subyacente en el presente recurso, ordenando su sustitución por otra en la que, sin necesidad de tramitar un nuevo expediente, se proceda a ajustar la base a la nuevas cuotas liquidadas y además, en cumplimiento de lo ordenado por el TEAR, se modifique la calificación de grave a leve.

Sexto.

En conclusión, procede la estimación en parte del presente recurso de alzada, en los siguientes términos:

- Anular la resolución del TEAR impugnada en todo lo que se refiere a liquidaciones y sanciones derivadas de la inadmisión de la exención de las participaciones
- Anular la liquidación subyacente, ordenando su sustitución por otra en la que se eliminen los ajustes derivados de la inadmisión de la exención de las participaciones y se mantengan el resto de elementos regularizados.
- Anular los acuerdos de imposición de sanción, ordenando su sustitución por otros en los que, sin necesidad de tramitar nuevos expedientes, se proceda a ajustar las bases a la nuevas cuotas liquidadas y además, en cumplimiento de lo ordenado por el TEAR, se modifiquen las calificaciones de graves a leves.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.