

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093697

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1405/2024, de 23 de julio de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 8950/2022

SUMARIO:

IP. Base imponible. Bienes y derechos. Valores representativos de la participación en fondos propios de entidades. *Principio de íntegra regularización.* La sentencia de instancia, valida la liquidación administrativa, cuestión que, en principio, es formalmente correcta, pero no lo es materialmente. Efectivamente, se utiliza el valor teórico que es criterio recogido en el art.16 Ley IP para el cálculo de su base imponible, pero obvia, la regularización practicada por la inspección y como ella afecta a dicho valor teórico, puesto que considera que no debe confundirse el valor neto del patrimonio, que es la referencia que utiliza para calcular la base imponible del impuesto sobre patrimonio con el valor de los rendimientos obtenidos por la persona física o jurídica que es utilizada para hallar la base imponible del IRPF o del IS. La inspección elimina los ingresos obtenidos por considerar que se estaba en presencia de una simulación, al apreciar que quien, realmente, realizaba las operaciones era su único socio, lo que comporta que a la sociedad, como tal, no puede aplicársele la exención que contempla el art. 4. Ocho. Dos Ley IP. Ahora bien, no es conforme a derecho eliminar la exención de la que venía disfrutando la sociedad, pero, al mismo tiempo mantener el valor de sus participaciones, cuando en realidad la inspección ha procedido a un «vaciamiento» de la sociedad. La inspección debería haber fijado un valor de las participaciones diferente al calculado inicialmente, debería, en efecto, haber establecido un nuevo valor de las participaciones y después trasladar el mismo al impuesto sobre el patrimonio, imputándolo en su base imponible. Siendo el valor teórico de las participaciones el resultado de dividir el patrimonio neto entre el número participaciones, si varía el patrimonio neto, como es el caso, resulta obvio que el valor teórico de la sociedad (ni el resultado de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de sus beneficios en los tres últimos ejercicios, cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto, que es otro criterio al que se refiere también el art.16 Ley IP no puede ser el mismo antes de la regularización que después. La regularización practicada fue parcial, debiendo haber sido íntegra a la vista de las circunstancias del caso enjuiciado. Si la inspección tributaria considera, a efectos del IRPF, que los rendimientos derivados de la actividad económica de la sociedad deben ser imputados, en realidad, al socio, puesto que la sociedad no realiza tal actividad, y esa misma realidad es aceptada por la Administración competente para liquidar el impuesto sobre el patrimonio para negar la exención del art.4.Ocho Ley IP, dicha asunción debe realizarse de forma íntegra. Es decir, debe aceptarse tanto para entender sujeto y no exento en el citado impuesto el valor de las participaciones en los fondos propios de la sociedad, como, también, para determinar el valor de dichas participaciones, considerando la composición real del patrimonio neto resultante de la realidad jurídica y económica sobre la que se realizó la regularización en el IRPF. Esto ha de ser así con base en el principio de íntegra regularización, en virtud del cual, la Administración debe corregir la situación tributaria tanto a favor del contribuyente como a favor de la Administración. El Tribunal fija la siguiente doctrina jurisprudencial: en aquellos supuestos en los que, tras una regularización del IRPF, se ha considerado inexistente la actividad económica de una sociedad y se han imputado sus rendimientos al socio persona física, el principio de íntegra regularización impone a la Administración competente para liquidar el impuesto sobre el patrimonio que, si asume la anterior consideración para negar la exención de las participaciones en dicha sociedad por incumplimiento del art.4.Ocho.Dos.a) Ley IP, tenga también en consideración el impacto que aquello tiene en la valoración de las participaciones (art. 16 Ley IP), como consecuencia de la variación del valor del patrimonio neto. Por ello procede casar y anular la sentencia impugnada y correlativamente se ordena la retroacción de actuaciones para que dicho tribunal resuelva sobre el valor de las participaciones de la recurrente en la sociedad [Vid., ATS de 5 de julio de 2023, recurso n.º 8950/2022 (NFJ090445) y STSJ de Cataluña, de 27 de julio de 2022, recurso n.º 3213/2020 (NFJ090446) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 19/1991 (Ley IP), arts. 4 y 16.
Constitución Española, arts. 9 y 31.

PONENTE:

Don Isaac Merino Jara.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.405/2024

Fecha de sentencia: 23/07/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8950/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 28/05/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.2

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 8950/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente
D. Rafael Toledano Cantero
D. Dimitry Berberoff Ayuda
D. Isaac Merino Jara
D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 23 de julio de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 8950/2022, interpuesto por la procuradora doña Adela Cano Lantero en representación de don Gregorio, contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo

Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, el 27 de julio de 2022, en el recurso núm. 408/2020 sobre impuesto sobre el patrimonio, ejercicios 2011 y 2012.

Han comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado y la Generalidad de Cataluña, representada por la abogada de la Generalidad.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 27 de julio de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que desestimó el recurso núm. 408/2020 (recurso Sala TSJ 3213/2020) interpuesto por la representación procesal de don Gregorio, contra la resolución del TEAR de Cataluña, de 10 de septiembre de 2020, que resolvió acumuladamente las reclamaciones NUM002 sobre la liquidación del impuesto sobre el patrimonio de los ejercicios 2011 y 2012, NUM004 sobre la sanción relativa al ejercicio 2011 derivada de la liquidación y NUM003 contra la sanción correspondiente al ejercicio 2012, desestimando la primera de ellas y estimando las relativas a las sanciones.

Segundo. *Hechos relevantes.*

1º.- Autoliquidaciones del impuesto sobre el patrimonio

El señor Gregorio presentó, en tiempo y forma, las autoliquidaciones correspondientes al impuesto sobre el patrimonio de los ejercicios 2011 y 2012 en las que declaró como exento el valor de las participaciones que ostentaba en el capital de dos sociedades no negociadas -Cristher Salou, S.L. y Roca Musclera, S.L.- por importe de 9.168.280,26 y 9.374.939,10 euros, en cada año respectivamente.

2º.- Actas de inspección

Con fecha 8 de julio de 2014 se iniciaron actuaciones inspectoras por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Cataluña correspondientes con el impuesto sobre el patrimonio de los ejercicios 2011 y 2012.

Tras los trámites legalmente previstos, el 25 de junio de 2015 se incoó acta de disconformidad n.º A02- NUM000, haciéndose constar en el informe ampliatorio que la acompañaba, entre otros aspectos, lo siguiente:

- Que en la misma fecha se había firmado acta con acuerdo en relación con el IRPF, ejercicios 2010 a 2012, en virtud de la cual los rendimientos obtenidos por la entidad Cristher Salou S.L. se imputaban directamente, como rendimientos de actividades profesionales, al señor Gregorio al no disponer la citada sociedad de los medios humanos y materiales para prestar los servicios facturados.

- Que la anterior circunstancia tenía como consecuencia que, en el impuesto sobre patrimonio del señor Gregorio, el valor de las participaciones en el capital de Cristher Salou SL no pudiera quedar exento al amparo del artículo 4. Ocho. Dos de la LIP, dado que se había apreciado que dicha sociedad no realizaba actividad económica alguna, siendo esta una condición legal para la aplicación de la citada exención.

En la propuesta de liquidación, además del incremento de la base imponible, derivado de lo expuesto (art. 16 LIP) se contemplaba la deducción de las cuotas del IRPF regularizadas de los ejercicios 2011 y 2012.

3º.- Actuaciones complementarias y acuerdos de liquidación y de imposición de sanción

A la vista de la anterior acta, el jefe de la Inspección Territorial de la Generalidad de Cataluña dictó acuerdo con fecha 10 de diciembre de 2015 en el que ordenaba la práctica de actuaciones complementarias.

Efectuadas las mencionadas actuaciones complementarias y como consecuencia de ellas, el Inspector Regional de la AEAT incoó nueva acta núm. A02- NUM001.

Con fecha 21 de julio de 2016, el jefe de la Inspección Territorial de la Generalidad de Cataluña dictó acuerdo en el que rectificó la segunda propuesta de liquidación en el sentido de no admitir la deducción de las deudas derivadas de las cuotas regularizadas del IRPF, ejercicios 2011 y 2012, manteniéndose, por su parte, la

regularización propuesta relativa al incremento de la base imponible por el valor de las participaciones en el capital de Cristher Salou S.L. que se reputaban no exentas.

Transcurrido el plazo de alegaciones, el 12 de septiembre de 2016, el jefe de la Inspección Territorial de la Generalidad dictó acuerdo de liquidación, confirmando la última propuesta señalada.

Finalmente, el 24 de noviembre de 2016 la Inspección Territorial de la Generalidad inició sendos expedientes sancionadores que finalizaron con dos acuerdos de imposición de sanción del artículo 191 de la Ley General Tributaria, uno por cada ejercicio, notificados el 25 de julio de 2017.

4º.- Reclamación económico-administrativa

Frente a los acuerdos de liquidación y de imposición de sanciones, el señor Gregorio interpuso las correspondientes reclamaciones económico- administrativas núm. NUM002 (liquidación), NUM003 y NUM004 (sanciones).

Tras la acumulación de las reclamaciones, el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña dictó resolución el 10 de septiembre de 2020 en la que desestimó la reclamación relativa a la liquidación, confirmándola, y estimó las reclamaciones contra los acuerdos sancionadores, anulándolos, manifestando, en su fundamento de derecho octavo:

"el citado artículo 4. Ocho. Dos de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, establece una serie de requisitos o condiciones "sine qua non" para acceder a la exención allí establecida, y dichos requisitos han de cumplirse en su totalidad.

En este caso, el contribuyente en el acta con acuerdo admitió que la citada entidad no realizaba ninguna actividad económica, con lo cual, se trataba de una entidad que se limitaba a gestionar un patrimonio mobiliario o inmobiliario, circunstancia no desvirtuada en esta Instancia, pues el reclamante en sus alegaciones se ha limitado a señalar que los rendimientos de dicho entidad se han imputado al contribuyente, no procedía imputar en el Impuesto sobre el Patrimonio el valor de las participaciones, alegación que carece de fundamento, pues, como se ha dicho, al no realizar ninguna actividad económica, el legislador ha querido que el valor de sus participaciones, que representan el patrimonio neto de una entidad que se limita a gestionar un patrimonio, estén sometidas a tributación, tal como ha realizado la inspección, por lo que, esta Instancia considera ajustada a derecho la regularización de dicha entidad y dado que no se ha cuestionado su valoración, procede confirmar la actuación de la inspección en este punto".

5º.- Recurso contencioso-administrativo

Disconforme con el sentido parcialmente desestimatorio de la anterior resolución, el señor Gregorio interpuso recurso contencioso-administrativo que se tramitó con el número 408/2020 (recurso Sala TSJ 3213/2020) ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

Tercero. *La sentencia de instancia.*

La ratio decidendi de la sentencia, en lo que a este recurso interesa, se contiene en el fundamento jurídico cuarto (traducido):

"Cuarto.- El artículo 4.8 Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, dispone para disfrutar de las exenciones los requisitos o condiciones siguientes que deben cumplirse en su totalidad: [...]

Resulta también acreditado en las actuaciones que la mercantil CHISTER SALOU, SL, no tenía medios materiales ni personales, que estaba inactiva y que se limitaba a gestionar un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Por ello va a ser denegada la exención a efectos del impuesto sobre el patrimonio y se va a regularizar la tributación del recurrente por sus participaciones en la sociedad, por IRPF. Cabe señalar al respecto que en vía administrativa el actor no va a cuestionar la valoración de las participaciones y lo hace en esta sede judicial. En cuanto a la base imponible del impuesto sobre el patrimonio, relativo a los valores representativos de fondos propios viene constituida por lo dispuesto en el artículo 16 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, que establece que: [...]

De acuerdo con el precepto transcrito se trata, por tanto, de un valor que depende del patrimonio social o de su capitalización. Ahora bien, ello no significa que el valor de las acciones o participaciones se identifique con la base imponible de otros impuestos. Si la base imponible del impuesto sobre el patrimonio se determina directamente por el valor neto del patrimonio de referencia, la base imponible del impuesto sobre la renta como del de sociedad se determina por el valor de los rendimientos obtenidos por una persona física o jurídica, y un patrimonio productivo puede tributar por patrimonio y por renta, de acuerdo con magnitudes diferentes.

En este supuesto se trata de rentas del patrimonio del actor que no han de tributar por el impuesto sobre sociedades, dado que en este caso CHISTER SALOU, SL, es una sociedad inactiva que se limita a gestionar un

patrimonio, sino por el impuesto sobre la renta de su socio único y eso es lo que entiende la Inspección tributaria. En consecuencia, sin confundir rendimientos y activos, cabe señalar de acuerdo con la apreciación de la Administración tributaria que el patrimonio de la sociedad no es cero y que la valoración realizada por la Inspección se ha ajustado a lo que dispone el artículo 16 transcrito".

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

Cuarto. *Tramitación del recurso de casación*

1.- Preparación. La representación procesal de don Gregorio, presentó escrito el 13 de octubre de 2022 preparando recurso de casación contra la sentencia dictada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos, los artículos 1, 9, 16 y 25 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio) ["LIP"] y la jurisprudencia relativa al principio de íntegra regularización contenida en las sentencias del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2019 (rec. 1675/2018, ECLI:ES:TS:2019:3677) y de 25 de septiembre de 2019 (rec. 4786/2017, ECLI:ES:TS:2019:3705).

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 24 de noviembre de 2022.

2.- Admisión. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 5 de julio de 2023, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

[...] "Determinar, en aquellos supuestos en los que, tras una regularización del IRPF, se ha considerado inexistente la actividad económica de la sociedad y se han imputado sus rendimientos al socio persona física, si el principio de íntegra regularización impone a la Administración competente para liquidar el impuesto sobre el patrimonio que, si asume la anterior consideración para negar la exención de las participaciones en dicha sociedad por incumplimiento del artículo 4.Ocho.Dos.a) LIP, tenga también en consideración el impacto que aquello tiene en la valoración de las participaciones (art. 16 LIP), como consecuencia de la variación del valor del patrimonio neto.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: el artículo 16.1 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en relación con el principio de íntegra regularización y los artículos 9.3 y 31.1 de la Constitución Española.

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

3.- Interposición. La procuradora doña Adela Cano Lantero, en representación de don Gregorio interpuso recurso de casación mediante escrito de 25 de septiembre de 2023.

Concluye el escrito de interposición delimitando el objeto de su pretensión casacional en:

"1º) Que con estimación del presente recurso de casación se anule la Sentencia impugnada, con imposición de las costas del recurso a la parte recurrida.

2º) Que como consecuencia de la estimación del recurso de casación y la consiguiente anulación de la Sentencia impugnada, se dicte Sentencia por el Tribunal Supremo al examen del asunto que presenta interés casacional objetivo para la formación de Jurisprudencia, estableciendo que en aquellos supuestos en los que, tras una regularización del IRPF, se ha considerado inexistente la actividad económica de la sociedad y se han imputado sus rendimientos y resultados al socio persona física, el principio de íntegra regulación impone a la Administración a tener en consideración el impacto que aquello tiene en la valoración de las participaciones sociales - artículo 16.Uno de la LIP-, como consecuencia de la variación del valor del patrimonio neto de la sociedad".

4.- Oposición al recurso interpuesto. La abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito, el 6 de noviembre de 2023, oponiéndose al presente recurso, en el cual frente a las pretensiones del recurrente, tras la debida argumentación, concluye que la respuesta ha de ser: "En base a lo razonado, en los supuestos en los que, tras una regularización del IRPF, se considere inexistente la actividad económica de la sociedad y se imputen sus rendimientos al socio persona física, el principio de íntegra regularización NO impone a la Administración competente para liquidar el Impuesto sobre el Patrimonio que, si asume la anterior consideración para negar la exención de las participaciones en dicha sociedad por incumplimiento del artículo 4.Ocho.Dos.a) LIP, tenga que apreciar, por este solo hecho, un impacto en la valoración de las participaciones (art. 16 LIP). Máxime cuando en

este caso, frente a lo que el ATS parece asumir, no queda acreditada ninguna variación en el valor del patrimonio neto de la sociedad".

En cuanto a la letrada de la Generalidad de Cataluña, presentó escrito de oposición el 24 de noviembre de 2023 en el que concluye, "con base en todo lo que se acaba de exponer, que la Sentencia de instancia no ha infringido en ningún momento los preceptos de la legislación tributaria ni la jurisprudencia de este Alto Tribunal.

Son todas las razones anteriores las que, en opinión de esta representación procesal, han de determinar que por ese Alto Tribunal se acuerde que la desestimación del recurso de casación".

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 27 de noviembre de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 21 de febrero de 2024 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 28 de mayo de 2024, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Objeto del presente recurso de casación*

El presente recurso trata de dar respuesta a la cuestión de determinar si procede o no la aplicación del principio de regulación íntegra en un supuesto en el que ha considerado inexistente la actividad económica de la sociedad y, por tanto, se niega la exención de las participaciones en dicha sociedad por incumplimiento del artículo 4.Ocho.Dos.a) LIP, pero no se toma en consideración por la administración el impacto que aquello tiene en la valoración de las participaciones (art. 16 LIP) como consecuencia de la variación del valor del patrimonio neto.

Segundo. *Alegaciones de las partes.*

El Sr. Gregorio considera que la sentencia de instancia, en tanto en cuanto confirma la tesis de la administración tributaria sobre la concreta cuestión objeto del presente recurso de casación, ha infringido la jurisprudencia de esta Sala.

En concreto, argumenta, en el fundamento de derecho quinto de la sentencia 1574/2019 de 13 de noviembre 2019, rec. cas. 1675/2018 se indica que la Administración tributaria debe adoptar la solución más favorable para el interesado, que evite una duplicidad impositiva y el consiguiente enriquecimiento por parte de la Administración, debiendo efectuar las actuaciones necesarias para regularizar de forma íntegra la situación del obligado tributario, en dicho caso respecto al IVA.

La Administración debe realizar todas las rectificaciones y correcciones para establecer la situación tributaria conforme a la Ley, tanto si beneficia a la Administración como si la perjudica. La regularización puede afectar a sujetos distintos de los inspeccionados u otros tributos, pero el objetivo principal es proteger al contribuyente de cualquier consecuencia no deseada de la regularización que se está llevando a cabo, así como que esta regularización sea global.

En el mismo sentido se pronuncia la sentencia 3705/2019 de 25 de septiembre, rec. cas. 4786/2017, en la que el Tribunal Supremo reprocha a la administración su costumbre de regularizar las cuotas positivas (a ingresar) olvidándose de las negativas (a devolver) que resultan conexas con la regularización efectuada, lo que puede extrapolarse al asunto que nos ocupa, en cuanto la AEAT elimina la exención que contempla el artículo 4.Ocho.Dos de la LIP, pero mantiene la valoración inicial de la sociedad, cuando esta valoración, una vez practicada la regularización, debería de ser inferior.

Igualmente, la recurrente hace suya la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero 2023, rec. 4598/2021, que en su fundamento de Derecho 5º declara que "es reiteradísima la jurisprudencia de este Tribunal Supremo construida en relación con este principio de regularización íntegra y su directa vinculación a principios sustantivos y procedimentales. Entre los primeros se encuentra concernido directamente el de justicia tributaria, atributo del sistema por medio del cual se satisface el deber de contribuir a las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica (art. 31.1 CE). Más específicamente, sirve al designio de evitar la doble imposición y las situaciones de enriquecimiento sin causa o injusto, corolarios de dicho principio de justicia. Entre los de orden procedimental, es de conectar este principio, obviamente, con los de eficacia y economía, en el ámbito de una organización servicial de los intereses generales (art. 103 CE), que desdeña enrevesamientos, artificio o excusas banales para no devolver lo que se ha satisfecho de más, así como el de proporcionalidad en la aplicación del derecho tributario (art. 3.2 LGT)".

En el presente caso, señala el Sr. Gregorio, "la Agencia Tributaria regularizó las cuotas positivas, eliminando la exención que contempla el artículo 4. Ocho. Dos de la LIP, pero se olvidó de las negativas, por cuanto dejó de minorar la valoración de las participaciones sociales de CRISTHER SALOU consecuencia de eliminar por completo los resultados de la sociedad en los ejercicios inspeccionados, lo que afectaba directamente al patrimonio neto de la sociedad y, por ende, a su valoración teórica. Este olvido afecta directamente al principio de capacidad económica (artículo 31.1 de la CE), así como a un enriquecimiento injusto de la Administración, en cuanto la base imponible del IP se mantuvo bajo la misma valoración pre-regularización, eliminando, eso sí, la exención inicialmente consignada en el IP. En cuanto la sociedad fue literalmente vaciada por la inspección, al atribuir los beneficios al socio persona física, se produjo el enriquecimiento injusto denunciado, al estar tributando por una base imponible en el Impuesto sobre el Patrimonio superior a la debida".

No comparte la apreciación de la sentencia recurrida de que el patrimonio de la sociedad no es cero y que la valoración de la administración se ha limitado a aplicar el artículo 16 de la LIP. Mantiene que "si la Administración elimina todas las reservas de la sociedad, por entender que existía un remansamiento de rentas en la sociedad atribuibles al socio persona física, el patrimonio neto de la sociedad queda huérfano o, como mucho, en un valor equivalente al de su capital social y, por ello, no puede tener la misma valoración que con las reservas intactas".

En su escrito de oposición, la Abogacía del Estado comienza manifestando que se ha de partir de la base de que el hecho imponible del IRPF y el del IP no son coincidentes. El IRPF grava la obtención de rendimientos mientras que el IP lo que grava es el valor del patrimonio del que es titular una persona, aunque no produzca rendimiento alguno.

El art. 16. Uno LIP regula como se determinará el valor de los bienes cuando se trate de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades que no cotizan en mercados organizados. Para éstas dice que: "...la valoración de las mismas se realizará por el valor teórico resultante del último balance aprobado, siempre que éste, bien de manera obligatoria o voluntaria, haya sido sometido a revisión y verificación y el informe de auditoría resultara favorable.

En el caso de que el balance no haya sido auditado o el informe de auditoría no resultase favorable, la valoración se realizará por el mayor valor de los tres siguientes: el valor nominal, el valor teórico resultante del último balance aprobado o el que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto".

El art. 4. Ocho. Dos LIP incluye, entre los bienes exentos de pago del impuesto, la propiedad de participaciones sociales, siempre que concurren una serie de requisitos, entre ellos, el ejercicio por la sociedad, de una actividad económica.

En cambio, el IRPF no grava la titularidad de los bienes sino la obtención de renta. Así lo dicen los arts. 1 y 2 LIRPF sobre naturaleza y objeto del impuesto y lo confirma el art. 6.1 LIRPF

La conclusión de lo expuesto es que un patrimonio no productivo tributará en el IP de acuerdo con sus normas reguladoras, aunque no genere rendimientos que tributen en el IRPF, mientras que un patrimonio productivo dará lugar a tributación en ambos: en IP por su valor y en IRPF por los rendimientos que genere. Esto supone que no son trasladables de uno a otro impuesto, las normas sobre determinación de la base imponible, ni cabe identificar rendimientos generados por un patrimonio con su valor.

Afirma, en relación con lo anterior, que se ha de tener en cuenta el principio de estanqueidad tributaria plasmado en el art. 7.1.d) LGT cuando dice que los tributos se regirán, cada uno, por su ley reguladora. Si bien este principio se aplica por la jurisprudencia con suma prudencia y no excluye que, en algunos casos, el acto de valoración dictado en un tributo vincule a la Administración tributaria en el momento de realizar la valoración en otro, ello no permite asumir, como regla general, una unidad de tratamiento impositivo.

Razona que, en cuanto al principio de regularización íntegra, la STS de 28-2-2023, rec. cas. 4598/2021, recuerda que se trata de un principio de creación jurisprudencial que: "establece que la regularización fiscal resultante de un procedimiento de comprobación o investigación tributarias debe alcanzar tanto a los aspectos desfavorables como a los favorables para el contribuyente" de modo que: "... su fin es el de evitar situaciones de doble imposición o enriquecimiento injusto de la Administración, que se produciría si la Administración exigiera una obligación tributaria que ya se había pagado en cierto modo o que fuese la otra cara de una devolución que la Administración difiriera a un momento posterior o a un procedimiento distinto, ..." por lo que: "la Administración tributaria, en sus actuaciones de comprobación, está obligada a realizar todas las correcciones que sean necesarias para restablecer la situación que hubiera habido de no haber sido necesaria esa regularización, y ello en unidad de acto...".

Defiende que, si bien la STS de 28 de febrero de 2023, rec. cas. 4598/2021, declara que la regularización puede afectar a periodos, conceptos tributarios o sujetos distintos y destaca que los tributos no son compartimentos estancos, "ni en sí mismos considerados ni puestos en relación con otras figuras fiscales", en el FD quinto, rechaza "la incorporación justificadora del supuesto principio de estanqueidad" pero "dentro de una misma figura tributaria, entre periodos".

Al profundizar en el significado del principio de regularización íntegra, trae a colación la STS de 20 de abril 2022, rec. cas. 1510/2020, que rechazó su aplicación en fase de ejecución de resoluciones de los tribunales económico-administrativas. En su FD Cuarto, esta STS hace las siguientes reflexiones:

"Ahora bien, más allá de una denominación común, los perfiles del principio de íntegra regularización son difícilmente separables de los casos concretos en que se ha ido configurando esta doctrina, porque sus efectos son específicos en cada una de las figuras impositivas en las que ha sido considerado. En el caso de la STS de 13 de noviembre de 2019 (RJ 2019, 4660) cit., la doctrina de interés casacional fijada es que "[...] en los expedientes en los que se cuestiona la realidad de operaciones entre sociedades del grupo o entre las que existe algún tipo de vinculación, que en caso de aplicarse a otros sujetos pasivos intervinientes en la operación les generaría a aquellos un exceso de tributación susceptible de regularización, la Administración debe efectuar o no una regularización completa y bilateral de la situación, evitando con ello el enriquecimiento injusto de la Administración, ha de responderse afirmativamente, ha de efectuar una regulación completa y bilateral de la situación, evitando con ello el enriquecimiento injusto.

[...]

Se hace referencia, así, al principio sustantivo básico de proscripción del enriquecimiento injusto, para cuya consecución plena se debe efectuar la íntegra regularización. Y es que, en verdad, el principio de regularización íntegra o completa bien puede considerarse como la derivación de un conjunto de otros ya consolidados en el tiempo y reconocidos legalmente, como son, además del de proscripción del enriquecimiento injusto, los principios de seguridad jurídica, de economía procedimental, de eficacia de la actuación administrativa y de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario. En definitiva, es una traslación en lo funcional o procedimental, de las exigencias de aquellos otros principios, por lo que su alcance solo se manifiesta en presencia de las singularidades de algunos procedimientos tributarios en los que debe actuarse de forma global para evitar situaciones de enriquecimiento injusto para la administración, lo que se produciría si se establecen separaciones artificiales entre periodos impositivos de un mismo impuesto, o distintos impuestos interrelacionados y excluyentes, o diferentes obligados tributarios en un mismo impuesto cuyas obligaciones guarden entre sí una conexión funcional. Ocurre que, en todos estos casos, una actuación tributaria aislada del resto de los periodos, figuras impositivas o sujetos interdependientes, podría generar el enriquecimiento injusto de uno de los sujetos de la relación tributaria, fundamentalmente de la Administración. Por consiguiente, nuestra jurisprudencia sobre el principio de íntegra regularización impone que la Administración tributaria deba regularizar tanto los aspectos que perjudican como los que favorecen al obligado tributario, evitando que la invocación de la estanqueidad de los periodos o conceptos impositivos objeto de la actuación administrativa, hagan posible que un gasto deducible no se deduzca en ningún periodo impositivo, que una cuota soportada no se deduzca en el ejercicio correspondiente y tampoco sea devuelta o sea deducida en otro distinto, o que se someta a tributación una operación por un tributo sin realizar simultáneamente la devolución de otro "incompatible" por el que se haya tributado, o el ajuste correspondiente en el periodo impositivo del mismo tributo".

Considera la Abogacía del Estado que, en general, el principio de regularización íntegra no puede servir para revisar tributos cuyo resultado no se determina en función del regularizado. Es lo que ocurre en este caso en el que, como se ha visto, la tributación por el IP, no depende de la tributación por IRPF, ya que se trata de impuestos con hechos imponible diferentes. La doctrina jurisprudencial ha dicho, es cierto, que la regularización global que el mismo comporta, "puede afectar a periodos, conceptos tributarios o sujetos distintos a los determinantes del ámbito objetivo inicial del procedimiento comprobador de que se trate" pues "en uno y otros casos, la finalidad última es dejar indemne al contribuyente de los efectos colaterales de la regularización emprendida". Sin embargo, no hay efectos colaterales cuando los tributos tienen distinto objeto y diferente regulación. La misma jurisprudencia nos dice que los tributos no son compartimentos estancos y lo ilustra con la figura de las obligaciones conexas, actualmente recogida en los arts. 68.9 y 225 LGT. Sin embargo, como dice el primero de los citados, se entiende por obligaciones tributarias conexas "aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto".

Argumenta que el Tribunal Supremo ha dicho ya (STS 20 de abril 202220, rec. cas. 1510/2020,) que el principio de íntegra regularización solo se manifiesta en procedimientos tributarios en los que, para evitar el enriquecimiento injusto de la Administración, debe actuarse de forma global y ha identificado como tales, los referidos a periodos impositivos distintos de un mismo impuesto, a diferentes obligados tributarios en un mismo impuesto cuyas obligaciones guardan entre sí una conexión funcional y a impuestos interrelacionados y excluyentes. Sin embargo, entre el IRPF y el IP no se da esta interrelación.

En el caso del IRPF y el IP, se reitera por la Abogacía del Estado "que ni la base imponible ni el hecho imponible de estos impuestos, resulta afectado o se determina en función de la del otro. Un impuesto grava la renta y el otro la propiedad. Teniendo esto presente, no es aceptable el discurso del Interesado según el cual, al imputársele en su IRPF los rendimientos obtenidos por la sociedad, esta se queda sin valor alguno. Una cosa son los ingresos que obtiene una empresa en un ejercicio y otra es lo que vale esa empresa. No cabe confundir ni

identificar los rendimientos o los beneficios de una sociedad con su activo. El propio art. 16. Uno LIP, al establecer como se valorarán las participaciones de sociedades no cotizadas en este impuesto, solo considera los beneficios de ejercicios anteriores como criterio de valoración subsidiario o residual, en defecto de balance auditado favorablemente y, aun o beneficios así, solo en el caso de que el promedio de tales beneficios en los tres ejercicios anteriores, capitalizado al 20%, sea superior al valor nominal de las participaciones y al valor teórico resultante del último balance".

Observa que, en el supuesto concreto que aquí nos ocupa, el recurrente no cuestiona que no fuese aplicable a sus participaciones en Cristher Salou, la exención del art. 4. Ocho LIP. Únicamente defiende que, en base al principio de regularización íntegra, se debió reducir en este Impuesto el valor de dichas participaciones, dejándolo reducido a 0.

La Abogacía del Estado no comparte la posición de la parte recurrente. En primer lugar, como ya se ha dicho, no existe entre el IP y el IRPF la interrelación exigible para poder aplicar el principio de regularización íntegra. En cambio, sí existe esa interrelación entre el IRPF y el IS. Por eso, en el presente supuesto, al mismo tiempo que se imputaron al Interesado en su IRPF los rendimientos que obtuvo utilizando a Cristher Salou como sociedad interpuesta, se eliminaron esos rendimientos del IS de la empresa.

Además, en contra de lo que se sostiene en el escrito de interposición, por el solo hecho de que se imputaran al recurrente en su IRPF los rendimientos que declaró Cristher Salou, en su impuesto sobre sociedades en los ejercicios 2010-2012, no cabe asumir que la sociedad careciese de valor. En efecto, como dice el recurrente, el patrimonio neto de las sociedades, está integrado por su capital social, las reservas y los resultados de ejercicios anteriores. Sin embargo, de los hechos acreditados en la instancia, indiscutibles en casación, no resulta en absoluto que los de Cristher Salou fuesen cero o que fuese incorrecto el valor considerado por la Administración en aplicación del art. 16. Uno LIP. El recurrente simplemente lo afirma, dándolo por supuesto. Tampoco lo acreditó en la instancia cuando le hubiese sido muy fácil. Ya se ha denunciado que el ATS de admisión de este recurso hace, sin base alguna, la misma suposición. Se reitera que una cosa son los rendimientos que obtiene una sociedad en un ejercicio y otra es su capital social y las reservas de que pueda disponer.

La Generalitat de Cataluña comienza su oposición manifestando que el recurso de casación se articula en el siguiente argumento nuclear: en la determinación, en aquellos supuestos en los que, tras una regularización del IRPF, se ha considerado inexistente la actividad económica de la sociedad y se han imputado sus rendimientos al socio persona física, si el principio de íntegra regularización impone a la Administración competente para liquidar el impuesto sobre el patrimonio que, si asume la anterior consideración para negar la exención de las participaciones en dicha sociedad por incumplimiento del artículo 4.Ocho.Dos.a) LIP, tenga también en consideración el impacto que aquello tiene en la valoración de las participaciones (art. 16 LIP), como consecuencia de la variación del valor del patrimonio neto.

Resulta acreditado a las actuaciones que la sociedad Cristher Salou, no tenía medios materiales ni personales, que estaba inactiva y que se limitaba a gestionar un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Por eso le fue denegada la exención a efectos del impuesto sobre el patrimonio y se regularizó la tributación del recurrente por sus participaciones en la sociedad, por IRPF.

De acuerdo con dicho precepto, se trata, pues, de un valor que depende del patrimonio social o de su capitalización. Ahora bien, eso no significa que el valor de las acciones o participaciones se identifiquen con la base imponible de otros impuestos. Si la base imponible del impuesto sobre el patrimonio se determina directamente por el valor neto del patrimonio de referencia, la base imponible del impuesto sobre la renta como del de sociedades se determina por el valor de los rendimientos obtenidos por una persona física o jurídica, y un patrimonio productivo puede tributar por patrimonio y por renta, de acuerdo con magnitudes diferentes.

En este supuesto se trata de rentas del patrimonio del actor que no tienen que tributar por impuesto de sociedades, dado que en este caso Cristher Salou, es una sociedad inactiva que se limita a gestionar un patrimonio, sino por el impuesto sobre la renta de su socio único y eso es el que entiende la Inspección tributaria. En consecuencia, sin confundir rendimientos y activos, hay que señalar de acuerdo con el aprecia la Administración tributaria que el patrimonio de la sociedad no es cero y que la valoración realizada por la Inspección se ha ajustado a lo que dispone el artículo 16 transcrito.

Entiende la Generalitat de Cataluña que la sentencia de instancia no incurre en infracción alguna del ordenamiento jurídico. "En este caso, lo cierto es que la AEAT imputó a la persona física -el reclamante, y no a la sociedad, los rendimientos obtenidos por la sociedad Cristher Salou S.L por ser esta última una sociedad sin actividad económica y corresponder sus ingresos en realidad al producto de la actividad profesional desarrollada por la persona física, calculando los rendimientos imputables según la dotación a reservas dado que el demandante decidió que la sociedad Cristher Salou SL no distribuyera beneficios por los que tendría que haber tributado en su IRPF. Pero de ello no se deduce que el valor de las participaciones de la sociedad Cristher Salou SL sea cero, ni ha sido así considerado por la AEAT, sino que al no tener dicha sociedad actividad económica alguna se regularizó la tributación del recurrente en el impuesto sobre la renta exclusivamente respecto a sus rendimientos de actividad profesional".

Asegura que, de haberse distribuido los rendimientos, hubiese habido una transferencia del patrimonio de la empresa al recurrente y él mismo tendría que tributar en el IRPF por los dividendos percibidos y en el IP por el incremento de su patrimonio personal que subsistiera en el momento de su devengo.

Precisa que, al no haberlo hecho, no ha habido esa transferencia, los resultados positivos de ambos ejercicios permanecen en el activo de la sociedad y el cálculo del valor de las participaciones de la empresa se hace según los criterios establecidos en el art 16 de la LIP y debería reflejar el mantenimiento de dichos resultados positivos en el patrimonio neto de la mercantil.

Por tanto, "la atribución de los resultados de la sociedad a la renta del recurrente a los exclusivos efectos de liquidar el IRPF no supone en ningún caso ni una salida real de activos de la compañía o disminución patrimonial ni que desaparezcan contablemente las reservas de la sociedad. Por tanto, no es necesaria otra regularización habida cuenta de que la valoración realizada por la Administración tributaria es ajustada a lo previsto en el art. 16 de la LIP y sirve para establecer el verdadero valor de las participaciones".

Tercero. *El criterio de la Sala.*

En el seno de las actuaciones inspectoras realizadas respecto del IRPF, se ha llegado a la conclusión de que la actividad y los rendimientos derivados de ella, declarados por una sociedad o entidad en su impuesto personal, en realidad, deberían entenderse obtenidos, e imputarse, a las personas físicas socias y administradoras la sociedad. Y esto puede tener impacto, cuando tal contribuyente del IRPF también lo sea del impuesto sobre el patrimonio, tanto en la consideración de que las participaciones en el capital de la sociedad dejen de tener la consideración de exentos, como en la valoración que haya de darse a las participaciones en los fondos propios de dichas entidades.

En este sentido, debe señalarse que el artículo 16 de la LIP establece que las participaciones se valorarán conforme el valor teórico resultante del último balance aprobado, si éste ha sido sometido a auditoría favorable o, en caso contrario, por el mayor de los tres siguientes valores: el valor nominal, el valor teórico resultante del último balance aprobado o el que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto.

El patrimonio neto de la sociedad es un parámetro especialmente relevante para la valoración de las participaciones, y su cuantificación depende, entre otros factores, de los resultados de la entidad.

Por su parte, en relación con el artículo 16 de la LIP también pueden encontrarse algunos pronunciamientos de esta Sala, que, aunque no abordan exactamente la cuestión que hoy se suscita, sí contienen un criterio interpretativo favorable al acercamiento a la realidad económica de la base imponible del tributo. Decíamos, en este sentido, en las sentencias de 12 de febrero de 2013 (rec. cas. 10/2011) y de 14 de febrero de 2013 (rec. cas. 65/2011).

"A nuestro entender, tanto el artículo 21 de la Ley General Tributaria de 2003, al referirse a las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, como el 29 de la Ley 19/1991, al ordenar que el impuesto afecte al patrimonio del que sea titular el sujeto pasivo en la fecha del devengo, están haciendo un llamamiento a la realidad económica a la sazón existente, que es la que a su vez describe la capacidad económica que el legislador considera que debe de ser gravada, por lo que cualquier interpretación posible que nos aproxime a este ideal ha de ser objeto de especial consideración, lo que nos lleva al punto crucial de qué debemos de entender por el último balance aprobado, que se invoca en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

La tan razonable como defendible tesis de la sentencia impugnada es la de que la fecha a tener en cuenta para determinar cuál sea el último balance aprobado; ha de ser la del devengo, lo que inexorablemente le lleva al del año anterior a aquel que pretende ser gravado, aún cuando, como reconoce la propia sentencia, ello implique atender a una situación patrimonial que no es la propia de la data del devengo.

Es por eso que, en tesis divergente de la acordada en la instancia y en aplicación de un criterio favorable al mejor acercamiento a la realidad económica de la base imponible del tributo, consideramos que la expresión el último balance aprobado ha de tomar como punto de referencia al aprobado dentro del plazo legal para presentar la oportuna autoliquidación, de modo que si en esta fecha está aprobado el ejercicio que se liquida, aún cuando esto haya acontecido con posterioridad a la fecha del devengo, habrá de ser sin embargo el tenido en cuenta por reflejarse en él con evidente mejor precisión el patrimonio del que es titular el sujeto pasivo en la fecha del devengo, que es el que constituye el objeto específico sobre el que la Ley establecido el gravamen".

La sentencia recurrida efectúa una interpretación del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, que no va en esa línea, puesto que considera que la regularización practicada a Cristher Salou no afecta al valor teórico resultante del último balance aprobado, que es el método utilizado para calcular el valor representativo de la participación en fondos propios de cualquier entidad, cuando es más cierto que la regularización afectó directamente a la valoración de dicha empresa. El valor teórico, después de la regularización practicada por la inspección, será diferente del inicialmente calculado, puesto que la inspección ha eliminado los ingresos y, consiguientemente los beneficios de Cristher Salou, en los años regularizados, habida cuenta de que se trasladaron todos ellos a su único socio, el Sr. Gregorio.

Eliminados todos los ingresos de dicha sociedad, por considerarse que los servicios se prestaban íntegramente por su único socio, no puede mantenerse que el valor teórico permanece invariable, puesto que, según la propia inspección tributaria, que ha realizado una especie de levantamiento del velo, no ha conseguido ningún ingreso ni, lógicamente beneficios en los tres años inspeccionados. Ello comporta que el patrimonio neto de la empresa sea distinto al inicialmente indicado en la autoliquidación del impuesto sobre el patrimonio en tales años.

La sentencia de instancia, valida la liquidación administrativa, cuestión que, en principio, es formalmente correcta, pero no lo es materialmente. Efectivamente, se utiliza el valor teórico que es criterio recogido en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio para el cálculo de su base imponible, pero obvia, la regularización practicada por la inspección y como ella afecta a dicho valor teórico, puesto que considera que no debe confundirse el valor neto del patrimonio, que es la referencia que utiliza para calcular la base imponible del impuesto sobre patrimonio con el valor de los rendimientos obtenidos por la persona física o jurídica que es utilizada para hallar la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades.

Recuérdese, en primer lugar, que la inspección elimina los ingresos obtenidos por Cristher Salou por considerar que se estaba en presencia de una simulación, al apreciar que quien, realmente, realizaba las operaciones era su único socio, el Sr. Gregorio. Ello comporta que a la sociedad, como tal, no puede aplicársele la exención que contempla el artículo 4. Ocho. Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Ahora bien, no es conforme a derecho eliminar la exención de la que venía disfrutando la sociedad, pero, al mismo tiempo mantener el valor de sus participaciones, cuando en realidad la inspección ha procedido a un "vaciamiento" de la sociedad.

No compartimos la tesis del tribunal de instancia, de que la eliminación de la exención aplicada a la Cristher Salou, por considerarla inactiva, no tiene efectos sobre la valoración de sus participaciones, de las que es titular único el Sr. Gregorio.

La inspección debería haber fijado un valor de las participaciones diferente al calculado inicialmente, debería, en efecto, haber establecido un nuevo valor de las participaciones y después trasladar el mismo al impuesto sobre el patrimonio, imputándolo en su base imponible.

Siendo el valor teórico de las participaciones el resultado de dividir el patrimonio neto entre el número participaciones, si varía el patrimonio neto, como es el caso, resulta obvio que el valor teórico de la sociedad (ni el resultado de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de sus beneficios en los tres últimos ejercicios, cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto, que es otro criterio al que se refiere también el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio) no puede ser el mismo antes de la regularización que después. La regularización practicada fue parcial, debiendo haber sido íntegra a la vista de las circunstancias del caso enjuiciado.

Si la inspección tributaria considera, a efectos del IRPF, que los rendimientos derivados de la actividad económica de la sociedad deben ser imputados, en realidad, al socio, puesto que la sociedad no realiza tal actividad, y esa misma realidad es aceptada por la Administración competente para liquidar el impuesto sobre el patrimonio para negar la exención del artículo 4. Ocho LIP, dicha asunción debe realizarse de forma íntegra. Es decir, debe aceptarse tanto para entender sujeto y no exento en el citado impuesto el valor de las participaciones en los fondos propios de la sociedad, como, también, para determinar el valor de dichas participaciones, considerando la composición real del patrimonio neto resultante de la realidad jurídica y económica sobre la que se realizó la regularización en el IRPF.

Esto ha de ser así con base en el principio de íntegra regularización, en virtud del cual, la Administración debe corregir la situación tributaria tanto a favor del contribuyente como a favor de la Administración.

Entre los pronunciamientos más recientes, interesa citar la sentencia de 28 de febrero de 2023 (rec. cas. 4598/2021), que señala lo siguiente:

"[...] en una primera aproximación a la naturaleza y justificación de este principio de regularización íntegra, que se trata de un principio general del Derecho tributario de configuración judicial, inspirado en principios constitucionales y legales, que toma como punto de partida la generalizada declaración de los tributos y su cuantificación por la vía de la autoliquidación, por la que la carga, virtualmente universal, de declarar el hecho imponible y cuantificar la deuda recae sobre el llamado por ley a satisfacerlos.

En ese contexto, el principio que nos ocupa desarrolla su potencialidad en el curso de la regularización correctora que de tal autoliquidación efectúe la Administración tributaria, en el ejercicio de sus competencias legalmente atribuidas, y tiene por objetivo que tal ajuste sea íntegro o total, es decir, que en el curso de tal comprobación se han de llevar a cabo todas las correcciones y ajustes necesarios para rectificar o establecer la situación tributaria de manera global, tanto si beneficia a la Administración como si la perjudica.

Esa regularización, obviamente, puede afectar a periodos, conceptos tributarios o sujetos distintos a los determinantes del ámbito objetivo inicial del procedimiento comprobador de que se trate, pero, en uno y otros casos, la finalidad última es dejar indemne al contribuyente de los efectos colaterales de la regularización emprendida. Así, la idea misma de obligación conexa se encuentra recogida en la LGT (artículos 68 y 225, entre otros, tras la reforma operada por Ley 34/2015) como evidencia de que los tributos no son compartimentos estancos, ni en sí mismos considerados ni puestos en relación con otras figuras fiscales.

Es reiteradísima la jurisprudencia de este Tribunal Supremo construida en relación con este principio de regularización íntegra y su directa vinculación a principios sustantivos y procedimentales. Entre los primeros se encuentra concernido directamente el de justicia tributaria, atributo del sistema por medio del cual se satisface el deber de contribuir a las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica (art. 31.1 CE). Más específicamente, sirve al designio de evitar la doble imposición y las situaciones de enriquecimiento sin causa o injusto, corolarios de dicho principio de justicia. Entre los de orden procedimental, es de conectar este principio, obviamente, con los de eficacia y economía, en el ámbito de una organización servicial de los intereses generales (art. 103 CE), que desdeña enrevesamientos, artificio o excusas banales para no devolver lo que se ha satisfecho de más, así como el de proporcionalidad en la aplicación del derecho tributario (art. 3.2 LGT)".

Por todo ello, fijamos la siguiente doctrina jurisprudencial: en aquellos supuestos en los que, tras una regularización del IRPF, se ha considerado inexistente la actividad económica de una sociedad y se han imputado sus rendimientos al socio persona física, el principio de íntegra regularización impone a la Administración competente para liquidar el impuesto sobre el patrimonio que, si asume la anterior consideración para negar la exención de las participaciones en dicha sociedad por incumplimiento del artículo 4.Ocho.Dos.a) LIP, tenga también en consideración el impacto que aquello tiene en la valoración de las participaciones (art. 16 LIP), como consecuencia de la variación del valor del patrimonio neto.

Cuarto. *Resolución de las pretensiones de las partes.*

El Sr. Gregorio solicita que, con estimación del presente recurso de casación, se anule la sentencia impugnada y que como consecuencia de ello, se declare que, en aquellos supuestos en los que, tras una regularización del IRPF, se ha considerado inexistente la actividad económica de la sociedad y se han imputado sus rendimientos y resultados al socio persona física, el principio de íntegra regularización impone a la Administración tener en consideración el impacto que aquello tiene en la valoración de las participaciones sociales - artículo 16.Uno de la LIP- como consecuencia de la variación del valor del patrimonio neto de la sociedad

La Abogacía del Estado solicita que el recurso sea desestimado y que se fije como doctrina jurisprudencial que en los supuestos en los que, tras una regularización del IRPF, se considere inexistente la actividad económica de la sociedad y se imputen sus rendimientos al socio persona física, el principio de íntegra regularización no impone a la Administración competente para liquidar el Impuesto sobre el Patrimonio que, si asume la anterior consideración para negar la exención de las participaciones en dicha sociedad por incumplimiento del artículo 4.Ocho.Dos.a) LIP, tenga que apreciar, por este solo hecho, un impacto en la valoración de las participaciones (art. 16 LIP). Máxime cuando, en este caso, frente a lo que el ATS parece asumir, no queda acreditada ninguna variación en el valor del patrimonio neto de la sociedad.

La Generalitat de Cataluña pretende que se acuerde la desestimación del recurso de casación y, correlativamente, que se confirme la sentencia de instancia.

A la vista de lo expuesto en los fundamentos anteriores, declaramos haber lugar al recurso de casación 8950/2022, interpuesto, contra la sentencia de 27 de julio de 2022 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 408/2020, que, por tanto, se casa y anula y correlativamente se ordena la retroacción de actuaciones del recurso 408/2020, al momento anterior a dictar sentencia, para que dicho tribunal resuelva sobre el valor de las participaciones de la recurrente en la sociedad Cristher Salou, en los años 2011 y 2012, a los efectos del impuesto sobre el patrimonio.

Quinto. *Las costas.*

Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero.

Haber lugar al recurso de casación 8950/2022, interpuesto por la procuradora doña Adela Cano Lantero en representación de don Gregorio, contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, el 27 de julio de 2022, en el recurso núm. 408/2020 sobre impuesto sobre el patrimonio, ejercicios 2011 y 2012.

Segundo.

Ordenar la retroacción de actuaciones del recurso 408/2020, al momento anterior a dictar sentencia, para que la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, resuelva sobre el valor de las participaciones de la recurrente en Cristher Salou, S.L. en los años 2011 y 2012, a los efectos del impuesto sobre el patrimonio.

Tercero.

Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expuestos en el último fundamento.

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). 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.