

CONSECUENCIAS EN EL IP DE LA REGULARIZACIÓN SOCIO-SOCIEDAD EN EL IRPF: REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA Y SISTEMA TRIBUTARIO. STS DE 23 DE JULIO DE 2024, REC. 8950/2022

Eva M. Cordero González

Prof. Titular de Derecho Financiero y Tributario

Acreditada a Catedrática

Universidad de Oviedo

(España)¹

<https://orcid.org/0000-0002-7720-0807>

Resumen

El presente comentario analiza la doctrina fijada por la sentencia del TS de 23 de julio de 2024 (rec. 8950/2022), según la cual la atribución a la persona física, como rendimientos de la actividad económica en el IRPF, de los rendimientos de una sociedad carente de medios, determina que la regularización practicada después por la Administración autonómica en relación con el IP, no pueda limitarse a eliminar la exención de las participaciones en la entidad, debiendo disminuir también su valoración. El trabajo aborda la relevancia de esta sentencia desde el punto de vista del principio de regularización íntegra y considera que el pronunciamiento del TS debería de haber ido más allá para permitir la deducción de la deuda liquidada por el IRPF en la liquidación por IP.

Palabras clave

Regularización íntegra, seguridad jurídica, procedimiento inspector, IRPF, IP.

1 El presente trabajo se ha realizado en el marco del proyecto de investigación del Plan Estatal de Investigación Científica, Técnica y de Innovación PID2023-149797NB-I00 «Los derechos y garantías de los contribuyentes ante la necesidad de un cambio de modelo de las relaciones con la Administración Tributaria».

Abstract

This commentary analyzes the doctrine established by the TS ruling of July 23, 2024 (rec. 8950/2022), according to which the attribution of the income of a company to the individual, as income from its economic activity, determines that the regularization practiced afterwards by the Comunidad Autónoma in relation to the IP, cannot be limited to eliminating the exemption of the participations in the entity, and must also reduce the value of the participations. The work addresses the relevance of this ruling from the point of view of the principle of full regularization and considers that it should have gone further to allow the deduction of the debt settled by the IRPF in the liquidation for IP.

Keywords

Full regularization, legal certainty, inspection procedure, personal income tax, IP.

Cómo citar: Cordero González, E.M. (2024). Consecuencias en el IP de la regularización socio-sociedad en el IRPF: regularización íntegra y sistema tributario. STS de 23 de julio de 2024, rec. 8950/2022. *Revista Técnica Tributaria*, (147), 303-312.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

La sentencia del TS núm. 1405/2024, de 23 de julio (rec. 8950/2022, ponente D. Isaac Merino Jara) estima el recurso interpuesto frente a la sentencia del TSJ de Cataluña de 27 de julio de 2022, relativa a liquidación derivada de un procedimiento inspector por el IP y fija la siguiente doctrina en relación con la cuestión de interés casacional planteada:

«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 IP que, si asume la anterior consideración para negar la exención de las participaciones en dicha sociedad por incumplimiento del artículo 4. Ocho. Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio (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».

Con ello, el TS estima el recurso de casación interpuesto por el obligado tributario y ordena retrotraer las actuaciones para que el tribunal de instancia resuelva sobre la valoración de las participaciones en el IP.

2. Supuesto de hecho

El supuesto de hecho que dio lugar a la sentencia se refiere a unas actuaciones inspectoras por el IP de los ejercicios 2011 y 2012, derivadas de la previa comprobación del IRPF por los mismos ejercicios, en la que se atribuyeron al socio único y administrador, como rendimientos de actividades profesionales, las rentas obtenidas por la sociedad, al considerar que ésta no disponía de medios humanos y materiales necesarios para prestar los servicios facturados, extremo que fue aceptado por el contribuyente en un acta con acuerdo firmada en relación con el IRPF. Dado que se entendió que la entidad no realizaba actividades económicas, la Administración regularizó también el IP para eliminar la exención de las participaciones del artículo 4. Ocho. Dos de la LIP, liquidando la deuda correspondiente y tramitando el consecuente procedimiento sancionador². La primera propuesta de liquidación contemplaba, en todo caso, la deducción de las cuotas previamente regularizadas por el IRPF para calcular la base imponible del IP, deducción que, sin embargo, fue eliminada en las actas que se formalizaron tras ordenarse la práctica de actuaciones complementarias por el jefe de la Inspección.

² Este artículo declara exenta en el IP «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. (...)*».

Presentada reclamación económico-administrativa, fue desestimada por haberse admitido en el acta con acuerdo del IRPF que la entidad no realizaba actividades económicas y ser este un requisito de la exención. Es en la vía judicial cuando se plantea la cuestión de la valoración de las participaciones, que es desestimada por el TSJ de Cataluña a partir del tenor literal del artículo 16 de la LIP, que atiende al patrimonio social de la entidad o su capitalización, sin que puedan *confundirse*, al decir de la sentencia, *los rendimientos* _sujetos en el IRPF_ *y los activos*, sujetos al IP. El TSJ desestimó también la pretensión de que se tuviera en cuenta la deuda por IRPF para determinar la base imponible del IP, apelando a las resoluciones del TEAC de 18 de septiembre de 2018 y de 2 de julio de 2015, según las cuales sólo las deudas *exigibles* en el momento del *devengo* del IP resultan deducibles, pero no las resultantes de regularizaciones inspeccionadas desarrolladas con posterioridad.

3. Fundamentos de derecho

Aunque el recurso de casación se planteó frente a las dos cuestiones desestimadas por el TSJ, el TS sólo admitió la relativa a la valoración de las participaciones en el IP, al considerar que la deducibilidad de las deudas por el IRPF carecía de interés casacional una vez dictada la sentencia de 27 de febrero de 2023 (rec. 5959/2021), según la cual sólo son deducibles las deudas *«existentes y exigibles»* a la fecha del *devengo* del IP, confirmando el criterio de la sala de instancia.

En relación con la valoración de las participaciones, la sentencia de 23 de julio estima el recurso en base a dos consideraciones: la aplicación del principio de regularización íntegra y la interpretación de las normas relativas a la valoración del patrimonio de acuerdo con la realidad económica derivada, en este caso, de las previas actuaciones de comprobación en el IRPF. El TS recuerda, en este sentido, que la regularización que lleve a cabo la Administración tributaria debe de ser *íntegra o total*, es decir ha de comprender «todas las correcciones y ajustes necesarios para rectificar o establecer la situación tributaria de manera global, tanto si beneficia a la Administración como si le perjudica. Esa regularización, obviamente, puede afectar a periodos, *conceptos tributarios* _ como era el caso_, o sujetos distintos a los determinantes del ámbito objetivo inicial del procedimiento comprobador de que se trate, pero (...) la finalidad última es dejar indemne al contribuyente de los *efectos colaterales* de la regularización emprendida». El TS recuerda que «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 *compartmentos estancos, ni en sí mismos considerados ni puestos en relación con otras figuras fiscales*», recordando además, la vinculación de este principio con los de justicia tributaria y capacidad económica, la evitación de la doble imposición y el enriquecimiento injusto, corolarios de dicho principio de justicia.

De este modo, «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 IP 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. Este criterio debe de presidir la interpretación del artículo 16. Uno de la LIP cuando señala que la valoración de las participaciones «se realizará por el valor teórico resultante del *último balance aprobado*» siempre que éste haya sido auditado, o 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 TS considera que esta norma ha de interpretarse conforme a la *realidad económica* derivada del previo procedimiento inspector, que sustrae los resultados de la entidad y los traslada a la persona física, lo que incide sobre el patrimonio neto y afecta al valor teórico de las participaciones, que no puede ser el mismo después de la regularización.

4. Análisis

A nuestro juicio, son tres los aspectos a destacar de la sentencia de 23 de julio:

1) La sentencia consolida, en primer lugar, la aplicación del principio de regularización íntegra como garantía de los obligados en los procedimientos de comprobación, principio que exigiría a la Administración tributaria mantener la coherencia de las calificaciones realizadas para extraer las consecuencias que de ellas se deriven en relación con otros tributos, de acuerdo con el principio de objetividad que rige sus actuaciones conforme al artículo 103 de la CE. Como destaca la AN en su sentencia de 26 de octubre de 2018 (rec 585/2016), la Administración debe de seguir las «consecuencias fiscales de sus planteamientos respecto de una figura tributaria en cuanto que incida en otras», sin variar su criterio si no existe una justificación razonable basada en la configuración normativa o la finalidad particular de cada tributo y prescindiendo, como es lógico, de consideraciones meramente recaudatorias.

En esta dimensión, la regularización íntegra es una derivación de los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE), que realza la concepción de los tributos como piezas integrantes de un *sistema* más amplio dotado de coherencia interna y tendente a la consecución de los objetivos de justicia tributaria del artículo 31 de la CE³. Esta idea está presente en numerosos pronunciamientos jurisprudenciales anteriores, que abordan la

³ Para HERRERA MOLINA la justicia del «sistema tributario» a la que se refiere el artículo 31.1 de la CE exige mantener no sólo la *coherencia interna* de los elementos del tributo, sino también *la coherencia externa* entre los diversos impuestos que lo integran Cfr. *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid-

regularización íntegra desde el mismo punto de vista. Así, la sentencia de la AN de 26 de octubre de 2018 (rec 585/2016) exige, por ejemplo, tener en cuenta, como mayor gasto en el IS, el IVA no deducible a resultados de una regularización, aunque no haya sido contabilizado como tal; IVA que debe de tenerse en cuenta también, según la STS de 15 de octubre de 2020 (rec. 1562/2019), para incrementar el valor de adquisición del inmovilizado para calcular el gasto por amortización en el IS. Del mismo modo, las sentencias del TSJ de Cataluña de 22 julio 2019 (rec. 74/2017), 27 mayo de 2020 (rec. 326/2019) y 27 de septiembre de 2017 (rec. 194/2016), así como las del TS de 12 de marzo de 2018 (rec. 165/2016), 17 diciembre de 2020 (rec. 1954/2019), 19 de febrero de 2018 (rec 192/2016) y de 17 de abril de 2018 (rec 193/2016) consideran que, si se descubren operaciones ocultas no facturadas y el IVA se entiende incluido en el precio, el mismo criterio debe aplicarse en el IS y el IRPF para determinar el valor de la contraprestación, sin que la misma operación pueda considerarse IVA incluido en este impuesto y excluido en los impuestos sobre la renta. Este criterio ha de ser, además, el mismo para todos los períodos a que se extienda la comprobación inspectora, aunque para algunos de ellos el IVA esté prescrito, según ha destacado la reciente RTEAC de 24 de septiembre de 2024 (00/02769/2023), con base en el principio de seguridad jurídica y la *imprescindible coherencia lógica* de las calificaciones realizadas por la Inspección. Finalmente, el TS ha reprobado también la falta de coherencia que supone rechazar la deducibilidad de la retribución de los administradores en el IS, por considerarla una liberalidad no deducible, si la misma renta tributa para su perceptor en el IRPF y no en el ISyD (STS de 18 de enero de 2024, rec. 4378/2022), a la vez que considera que tampoco es posible rechazar la deducibilidad en el IS de la retribución del socio mayoritario por entender que falta el requisito de ajenidad propio de una relación laboral, si las mismas rentas se considera rentas del trabajo en el IRPF (STS de 6 de julio de 2022 (rec. 6278/2020) y 11 de julio de 2022 (rec. 7626/2020). El principio de regularización íntegra exigiría, al decir del TS en estas sentencias, *«homogenizar»* el tratamiento fiscal en sede de sociedades y en sede de renta «sin que pueda sostenerse», *al mismo tiempo, una cosa y la contraria*.

Por las mismas razones, en el supuesto de hecho que motivó la sentencia de 23 de julio de 2024, no cabe sostener que la entidad no realiza actividades económicas, atribuyendo la renta a la persona física y negando la exención de las participaciones en el IP, sin tener en cuenta los efectos de esta calificación sobre el patrimonio neto de la entidad y su repercusión en la valoración de las participaciones en el IP del socio. Esta sentencia extiende, además, el principio de unidad que el TS ha aplicado tradicionalmente a las valoraciones de bienes, aun cuando afecten a tributos gestionados por distintas Administraciones, a las calificaciones jurídicas. De manera que, una vez asumidas las calificaciones realizadas por la Administración estatal para comprobar el IP, la Administración

Barcelona 1998, pág. 141. Del mismo modo, para LÓPEZ CANDELA la existencia de un auténtico sistema tributario se aviene mal con la valoración jurídica *a la carta* de una realidad económica o negocio jurídico celebrado sin causa alguna que justifique ese tratamiento distinto, en función del tipo de impuesto de que se trate, por el mero hecho de invocar su autonomía. La estanqueidad tributaria se convierte en arbitrariedad si la Administración llega a soluciones distintas ante supuestos de hecho íntimamente relacionados, sin suficiente motivación, manteniendo una doble verdad ante una misma realidad económica. Cfr. «La necesaria superación del principio de estanqueidad tributaria», *RCYT*, núm. 370/2014, pág. 105.

autónomica debe de mantener también la lógica interna de este último impuesto para extraer dentro de él las consecuencias que resulten favorables al obligado⁴. Precisamente por ello, cabe plantearse, si, como advierte LUCAS DURÁN, de haberse considerado simulada la sociedad, no deberían de haberse atribuido sus activos a la persona física, para considerarlos afectos a la actividad económica y valorarlos como tal en el IP (arts. 4.Ocho.Uno y 11 de la LIP), en lugar de limitarse a reducir el valor de las participaciones, dadas las consecuencias que la transferencia de estas rentas tienen en la valoración del patrimonio de la persona física⁵.

II) La sentencia comentada es también relevante por propiciar una interpretación de las reglas de valoración del artículo 16 de la LIP para las participaciones sociales ajustada a la realidad económica de la sociedad tras la regularización, aspecto que ya había sido defendido por el TS en ocasiones anteriores y que puede ser interesante a efectos de otros tributos. El TS cita, en este sentido, sus pronunciamientos anteriores de 12 y de 14 de febrero de 2013 (rec.10/2011 y 65/2011) que consideraron que, cuando el artículo 16 de la LIP se refiere al valor derivado del último balance aprobado, no alude necesariamente al que lo esté a fecha del devengo, que en ese caso se remontaba al ejercicio anterior, sino al que lo hubiera sido dentro del plazo de autoliquidación, que reflejaba con mayor precisión el valor del patrimonio titularidad del sujeto pasivo en el momento del devengo. Este criterio sería acorde con el artículo 29 de la misma Ley que, cuando señala que el impuesto debe afectar al *patrimonio del que sea titular el sujeto pasivo en la fecha del devengo*, está *haciendo un llamamiento a la realidad económica existente* en ese momento, que es la capacidad económica que el legislador pretende gravar.

3) Finalmente, el acercamiento de las normas de valoración del IP a la realidad económica que se desprende de las actuaciones de comprobación, defendido por esta sentencia, debería de haber permitido también la toma en consi-

4 En este sentido, cabe recordar que la prevalencia del criterio de unidad de valoraciones frente al criterio de estanqueidad se ha amparado también en la noción de *sistema* predicable del ordenamiento tributario, tal y como pone de manifiesto el ATS de 16 de julio de 2018 (rec. 2664/2018), según el cual este criterio exige que la valoración de la Administración en relación con un mismo bien sea idéntica, aunque se refiera a dos figuras tributarias distintas «salvo cuando la normativa establezca diferencias específicas y debidamente justificadas en asimetrías regulatorias de las exacciones en cuestión» (STS de 3 de mayo de 2010 (rec. 1083/2005). Por otra parte, la sentencia del TSJ Madrid 5 de junio de 2023 (rec. 1188/2020) vincula también el principio de unidad de valoraciones con la regularización íntegra, cuando exige que la valoración efectuada por la Administración en relación con el valor de transmisión de unas participaciones sociales para determinar la ganancia patrimonial del transmitente en el IRPF sea tenido en cuenta también como valor de adquisición para el adquirente a efectos de determinar después la posterior ganancia patrimonial obtenida en una nueva transmisión.

5 Este autor destaca que si se reduce el valor de las participaciones sociales deberían aumentarse otros elementos patrimoniales como los activos empresariales o profesionales no exentos, los depósitos en cuenta corriente o de ahorro, etc., del sujeto pasivo del IP. Por ello, pone de manifiesto que, si se entendiera que la sociedad no existe en el plano tributario, tampoco existirían participaciones sociales que habrían de valorarse según el art. 16 LIP y, en consecuencia, la valoración de los activos y pasivos del balance social debería hacerse bien siguiendo los criterios fijados en el art. 11 LIP (para los activos empresariales y profesionales) o bien de acuerdo con otros preceptos del mismo texto legal (v. gr. en el art. 12 para los depósitos en cuenta corriente o de ahorro que no pudieran reputarse afectos a la actividad económica). Cfr. LUCAS DURAN, M. <https://www.politicafiscal.es/equipo/manuel-lucas-duran/regularizacion-integra-e-impuesto-sobre-el-patrimonio> (consultado el 27-11-2024).

deración, para calcular el patrimonio neto sujeto a imposición, de la deuda por IRPF correspondiente al mismo ejercicio y cuantificada en la inspección previa al IP, tal y como recogió inicialmente el acta provisional que está en el origen de la sentencia de 23 de julio de 2024. Este criterio sería, además, coherente con la interpretación que la propia Administración tributaria ha mantenido desde hace años en relación con las deudas autoliquidadas. Efectivamente, las deudas por IRPF correspondientes al mismo período y autoliquidadas en el mismo plazo que el IP se consideran deducibles según la consulta de la DGT V0060-06, que señala, con acierto, que «la cuota diferencial positiva del IRPF debe deducirse como deuda, pues la falta de exigencia de esta a 31 de diciembre, *no significa que la misma no exista*», habida cuenta de que el devengo es el momento en que se entiende realizado el hecho imponible y nace la obligación tributaria, tanto del IP como del IRPF. Del mismo modo, esta consulta entendió que el importe de la devolución a obtener debía consignarse también como derecho susceptible de integrar la base imponible del impuesto patrimonial.

En relación con las deudas liquidadas en el marco de un procedimiento inspector, tanto el TEAC como el TS han mantenido, sin embargo, que la deuda no sólo ha de existir a fecha del devengo del IP, sino que ha de ser exigible, criterio que, a nuestro juicio no se desprende de las normas del impuesto, cuyos artículos 9 y 25 aluden únicamente a las deudas «de las que deba responder el sujeto pasivo», cuando estén debidamente justificadas. Efectivamente, la sentencia de 27 de febrero de 2023 (rec. 5959/2021) rechazó que una deuda por IRPF de 2013, derivada de un procedimiento inspector, desarrollado en 2017, pudiera deducirse en el IP correspondiente al mismo ejercicio comprobado (2013) instando la rectificación de la autoliquidación, por no *estar liquidada* en el momento del devengo de este impuesto y ser con ello «inexistente» e inexistente a efectos del IP. Esta sentencia completa el criterio de la anterior de 13 de enero de 2012 (rec. 384/2009) que exigió, además, que la liquidación fuera firme o no estuviera suspendida, pues de lo contrario no minora «la capacidad de pago adicional por la posesión de patrimonio, que es la riqueza susceptible de ser gravada por el IP»⁶. El TS aludió, además, a la posibilidad de que la deuda fuera anulada y no llegara a exigirse al sujeto pasivo, criterio que no podemos compartir, pues el mismo argumento es predicable de cualquier deuda autoliquidada, no sólo la del IRPF, sino también la del IP.

La revisión de este criterio sería, por ello, deseable en el marco del recurso 8121/2023, actualmente pendiente y admitido por auto del TS 12217/2024, de 3 de octubre, que aborda precisamente esta cuestión. El auto se dicta, en efecto, al hilo de la regularización practicada en 2017 a un contribuyente que no había presentado autoliquidaciones por IRPF ni IP durante los ejercicios 2011-2014, al no considerarse residente en nuestro país, respecto del que se siguieron sendos procedimientos de inspección paralelos por parte de la Administración estatal y autonómica, que concluyen con una liquidación por IRPF y una posterior liquidación por IP, dictada unos meses después, sin que constara que la primera

⁶ En ella, el TS rechazó que una deuda por el IRPF de 1989 liquidada en 1997 tras una inspección fuera deducible en el IP de éste último periodo, por estar recurrida la liquidación en vía judicial y haberse obtenido la suspensión de su ejecución.

hubiera sido recurrida ni suspendida⁷. En estas circunstancias, el TS tendrá la oportunidad de volver a pronunciarse sobre «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»⁸.

7 A esta situación se refiere en todo caso, la RTEAC 4574/2015, de 18 de septiembre de 2018, que resuelve un supuesto similar, rechazando la deducibilidad de la deuda por IRPF.

8 La necesidad de revisar la doctrina del TS relativa a la deducibilidad de las deudas del IRPF en el IP, a la luz del principio de regularización íntegra, ha sido puesta de manifiesto por LUCAS DURÁN, que destaca como la sentencia comentada ha defendido que «lo autoliquidado en el momento en que se devengó el IP, de producirse cambios instados por la Administración tributaria, puede variarse para reestablecer la justicia tributaria en relación con la regularización administrativa realizada, sin tomar en cuenta cuestiones de devengo». Cfr. <https://www.politicafiscal.es/equipo/manuel-lucas-duran/regularizacion-integra-e-impuesto-sobre-el-patrimonio> (consultado el 27-11-2024).