

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ058708

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (Sede en Valladolid)**

Sentencia 533/2015, de 19 de marzo de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 212/2013

**SUMARIO:**

**Comprobación de valores. Impugnación de la comprobación de valores. En general.** No se aprecia falta de motivación por el hecho de que las liquidaciones provisionales reproduzcan las propuestas de liquidación, y que la modificación de la valoración de los bienes a que se alude no es tal, pues con independencia de que las cifras de bienes inmuebles urbanos y otros bienes sean distintas, lo que está claro es que el valor final de los bienes y derechos de la causante es el mismo en las propuestas y en las liquidaciones, 891.368,06 euros en unos casos y 906.731,26 euros en los otros. Estas diferencias se justifican en las valoraciones acompañadas con las liquidaciones y que en función del resultado de las reclamaciones previas presentadas por los herederos, unas estimadas y otras desestimadas, la situación de los mismos no era idéntica, de suerte que para tres de los hermanos la liquidación se hace a valores comprobados mientras que para los otros tres se está a los valores declarados.

**ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible. Vivienda habitual.** Es la permanencia del bien en el patrimonio familiar lo que justifica el mejor trato fiscal para el mismo. Si el bien sale del círculo familiar antes de ese plazo, como ha ocurrido en el caso que nos ocupa, pierde el beneficio fiscal. No puede mantenerse el beneficio si la vivienda habitual sale del círculo familiar antes del plazo establecido, ni aunque se «sustituya» por otra vivienda habitual, pues este incentivo no es una medida de fomento del acceso a la vivienda habitual. En el caso se mantuvo la vivienda, que es el elemento nuclear o clave de la reducción (solo se vendió una plaza de garaje), de forma que esta Sala entiende que no procede eliminar la totalidad del beneficio fiscal al que en su día se acogieron los demandantes, conclusión que supone, la anulación del acto impugnado y de las liquidaciones que están en su origen, debiendo practicarse unas nuevas en las que únicamente se elimine de la reducción el porcentaje correspondiente a la plaza de garaje vendida.

**Procedimiento sancionador. Culpabilidad. Causas exculpatorias. Interpretación razonable de la norma. Procede.** La anulación de las resoluciones sancionadoras, no solo porque la cuantía no ingresada no es la tenida en cuenta en ellas, sino porque puede entenderse que los sujetos pasivos obraron conforme a una interpretación razonable de la norma. Al anularse las liquidaciones impugnadas y las sanciones impuestas procede reconocer su derecho a que les sea devuelto el importe que hayan ingresado a resultas de tales actos, con los intereses legales correspondientes.

**PRECEPTOS:**

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 63.

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 20.

RD 1775/2004 (Rgto. IRPF), art. 55.

**PONENTE:***Don Javier Oraá González.*

Magistrados:

Doña ANA MARIA VICTORIA MARTINEZ OLALLA

Don JAVIER ORAA GONZALEZ

Don RAMON SASTRE LEGIDO

**T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD VALLADOLID**

Sala de lo Contencioso Administrativo Sección SEGUNDA

VALLADOLID C/ Angustias s/n

SENTENCIA: 00533/2015

N.I.G: 47186 33 3 2013 0100313

PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000212 /2013 LP

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. Eutimio , Victoria , Ángela , Ildefonso , Luis

LETRADO EVA FUERTES GONZALEZ

PROCURADOR D./D<sup>a</sup>. SONIA RIVAS FARPON

Contra D./D<sup>a</sup>. CONSEJERIA DE HACIENDA, TEAR

LETRADO DIREC. SERV. JUR. JUNTA DE CASTILLA Y LEON, ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA N° 533

ILMOS. SRES.

PRESIDENTA DE LA SALA:

DOÑA ANA MARÍA MARTÍNEZ OLALLA

MAGISTRADOS:

DON JAVIER ORAÁ GONZÁLEZ

DON RAMÓN SASTRE LEGIDO

En Valladolid, a diecinueve de marzo de dos mil quince.

Visto por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, el presente recurso número 212/13, en el que se impugna:

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, de 30 de noviembre de 2012, que desestimó las reclamaciones números NUM000 y NUM001 presentadas por D. Luis , D. Eutimio , D<sup>a</sup> Ángela , D. Ildefonso y D<sup>a</sup> Victoria (también por D<sup>a</sup> Micaela ) contra los acuerdos del Servicio de Hacienda de la Delegación Territorial de Valladolid de la Junta de Castilla y León que en la misma se indican -de un lado, las liquidaciones provisionales que se les practicaron en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado por el fallecimiento de su madre D<sup>a</sup> Sonsoles y, de otro, las sanciones que les fueron impuestas por la comisión de sendas infracciones tributarias leves por haber dejado de ingresar dentro del plazo establecido parte de la deuda tributaria-

Son partes en dicho recurso:

Como recurrente: D. Luis , D. Eutimio , D<sup>a</sup> Ángela , D. Ildefonso y D<sup>a</sup> Victoria , representados por la Procuradora Sra. Rivas Farpón y defendidos por la Letrada Sra. Fuertes González.

Como demandada: La Administración General del Estado (Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León), representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Como codemandada: La Administración de la Comunidad Autónoma de Castilla y León (Servicio de Hacienda de la Delegación Territorial de Valladolid de la Junta de Castilla y León), representada y defendida por Letrado de sus servicios jurídicos.

Ha sido ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. JAVIER ORAÁ GONZÁLEZ.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Interpuesto y admitido a trámite el presente recurso, y una vez recibido el expediente administrativo, la parte recurrente dedujo demanda en la que, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, solicitó de este Tribunal que se dicte sentencia por la que se anule y se deje sin efecto el acto impugnado, o en su caso se declare la improcedencia de la anulación de la reducción por vivienda habitual y/o de la sanción, o subsidiariamente la reducción de las mismas.

Por otrosí interesó el recibimiento del pleito a prueba.

#### **Segundo.**

En el escrito de contestación de la Administración demandada, en base a los hechos y fundamentos de derecho expresados en el mismo, se solicitó de este Tribunal que se dicte sentencia por la que se desestime el recurso y se impongan las costas a la parte actora.

En el escrito de contestación de la Administración codemandada, en base a los hechos y fundamentos de derecho expresados en el mismo, se solicitó de este Tribunal que se dicte sentencia por la que se desestime el recurso interpuesto.

#### **Tercero.**

Denegado el recibimiento del proceso a prueba por auto de quince de octubre de dos mil trece, se dio traslado a las partes para conclusiones, trámite en el que todas ellas presentaron escrito con las que estimaron convenientes.

#### **Cuarto.**

Declarados conclusos los autos, se señaló para su votación y fallo el pasado día diecisiete de marzo.

#### **Quinto.**

En la tramitación de este recurso se han observado las prescripciones legales.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Interpuesto por D. Luis , D. Eutimio , D<sup>a</sup> Ángela , D. Ildefonso y D<sup>a</sup> Victoria recurso contencioso administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Castilla y León, de 30 de noviembre de 2012, que desestimó las reclamaciones números NUM000 y NUM001 presentadas por aquéllos (también por D<sup>a</sup> Micaela ) contra los acuerdos del Servicio de Hacienda de la Delegación Territorial de Valladolid de la Junta de Castilla y León que en la misma se indican -de un lado, las liquidaciones provisionales que se les practicaron en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado por el fallecimiento de su madre D<sup>a</sup> Sonsoles y, de otro, las sanciones que les fueron impuestas por la comisión de sendas infracciones tributarias leves por haber dejado de ingresar dentro del plazo establecido parte de la deuda tributaria-, pretenden los recurrentes que se anule y se deje sin efecto el acto impugnado o en su caso que se declare la improcedencia de la anulación de la reducción por vivienda habitual y/o de la sanción o, subsidiariamente, la reducción de las mismas, pretensión que basan en distintos motivos, unos formales y otros sustantivos o de fondo.

#### **Segundo.**

Empezando por el examen del primer motivo del recurso, en el que se alega que el TEAR de Castilla y León no dio respuesta a alguna de las cuestiones planteadas en la reclamación presentada ante él, por lo que a juicio de los actores se habría producido una incongruencia omisiva que les generó indefensión, hay que recordar, y esto sirve para rechazarlo, que la Jurisprudencia tiene declarado que debe distinguirse entre lo que son meras

alegaciones efectuadas por las partes en defensa de sus pretensiones y estas últimas en sí mismo consideradas, y así mientras respecto a las primeras puede no ser necesario una respuesta explícita y pormenorizada a todas ellas, en relación con las segundas la exigencia de respuesta congruente se muestra con todo rigor si bien es posible la desestimación tácita cuando puede deducirse del conjunto de razonamientos ( STS 20 febrero 2015 ). En la misma dirección hay que destacar que el Tribunal Supremo también ha puesto de relieve, por ejemplo en sentencias de 24 de febrero de 2011 , 17 de octubre de 2014 y 23 de febrero de 2015 , que no es necesaria una contestación explícita y pormenorizada de todas y cada una de las alegaciones que se aducen por las partes como fundamento de su pretensión, pudiendo bastar, en atención a las circunstancias particulares concurrentes, con una respuesta global o genérica, aunque se omita respecto de alegaciones concretas no sustanciales. Asimismo se proclama en la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de febrero de 2015 que la exigencia de motivación no puede comprender el derecho a que se proporcione a las partes una explicación exhaustiva y pormenorizada de cada argumento invocado o de cada prueba practicada o elemento documental del expediente administrativo, doctrina que ha de ser puesta en conexión con la exigencia de que el defecto de motivación haya producido una indefensión efectiva ( artículo 63.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre ), indefensión que la Jurisprudencia descarta cuando el interesado ha tenido la oportunidad de alegar cuanto ha estimado oportuno en defensa de su derecho tanto en vía administrativa como judicial ( STS 27 noviembre 2014 ). Con estas premisas, hay que indicar que aunque es cierto que el TEAR de Castilla y León omitió valorar algunas de las alegaciones realizadas por los reclamantes, no lo es menos que sí resolvió motivadamente, desestimándola, la pretensión por ellos ejercitada y que lo hizo en términos que permiten conocer de manera bastante cuáles han sido los criterios jurídicos esenciales fundamentadores de su decisión, o lo que es lo mismo su ratio decidendi, con expresa respuesta a la cuestión nuclear, la de si los contribuyentes tenían o no derecho a seguir manteniendo la reducción del 95% por vivienda habitual.

### **Tercero.**

Por las mismas razones expresadas en el fundamento jurídico precedente debe desestimarse el segundo motivo del recurso, el que denuncia la falta de motivación de la resolución notificada en el mes de junio de 2012. Efectivamente, lo primero que hay que decir es que según el expediente y el propio relato fáctico recogido en la demanda en esta fecha se notificaron las resoluciones sancionadoras, resoluciones que explican de forma más que suficiente los razonamientos en que se basan, como por lo demás se deduce de que al desarrollar este motivo los recurrentes se refieren a las liquidaciones y no a las sanciones. En cualquier caso no está de más añadir que no se aprecia falta de motivación por el hecho de que las liquidaciones provisionales reproduzcan las propuestas de liquidación (por más que ciertamente y desde luego sería deseable que si los interesados hacen alegaciones éstas sean objeto de valoración), sin que pueda confundirse falta de motivación con disconformidad de la parte recurrente con el resultado de la valoración - STS 17 octubre 2014 -, y que la modificación de la valoración de los bienes a que se alude no es tal, o al menos no tiene la virtualidad postulada, pues con independencia de que las cifras de bienes inmuebles urbanos y otros bienes sean distintas, lo que está claro es que el valor final de los bienes y derechos de la causante es el mismo en las propuestas y en las liquidaciones, 891.368,06 euros en unos casos y 906.731,26 euros en los otros. Debe precisarse que estas diferencias se justifican en las valoraciones acompañadas con las liquidaciones y que en función del resultado de las reclamaciones previas presentadas por los herederos, unas estimadas y otras desestimadas, la situación de los mismos no era idéntica, de suerte que como bien se explica en el documento del folio 348 para tres de los hermanos la liquidación se hace a valores comprobados mientras que para los otros tres se está a los valores declarados. Cabe decir, para terminar este extremo, que ningún sentido tendría anular por falta de motivación las liquidaciones controvertidas cuando en este proceso han podido hacer los actores cuantas alegaciones han considerado oportunas y cuando, como luego va a decirse, aquéllas van a ser anuladas al acogerse otro de los motivos del recurso.

### **Cuarto.**

Idéntica suerte desestimatoria merece el tercer motivo del recurso, primero de fondo, esto es, el que sobre la base de haber existido reinversión (se dice que se ha mantenido el valor del bien adquirido al haberse reinvertido lo obtenido de su venta) lleva a los demandantes a sostener que subsiste su derecho a la reducción que se regula en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones . En efecto, lo primero que hay que decir es que como bien apunta la Abogacía del Estado en su contestación a la demanda el criterio de esta Sala sobre la cuestión que ahora se está examinando es contrario a la tesis de los actores, habiendo declarado la misma en su sentencia de 26 de abril de 2012 , dictada en el procedimiento ordinario número 269/2009, que « El recurso no puede sino desestimarse vista la confusión en que incurre la parte demandante entre la reducción por adquisición de vivienda habitual en el impuesto sucesorio y otros incentivos fiscales a la adquisición de vivienda habitual en el sistema tributario, más populares y conocidos quizá que el que aquí nos ocupa, pero con un régimen jurídico distinto. El beneficio fiscal instrumentado en el

artículo 20 de la Ley del impuesto sucesorio es de carácter real y singular, afecta a la vivienda habitual del causante, y no a otra cualquiera. Es ese bien concreto el que por su singularidad disfruta del mejor trato fiscal. El legislador quiere excluir de gravamen en este impuesto patrimonial esa muestra concreta de capacidad económica y no hacerla tributar cuando se transmite a los herederos, con tal de que la mantengan un determinado tiempo. El requisito de mantenimiento no es ocioso ni susceptible de uso alternativo. Es la permanencia del bien en el patrimonio familiar lo que justifica el mejor trato fiscal para el mismo, en el entendimiento de que se trata de la muestra más primigenia de la capacidad económica del grupo familiar afectado por la sucesión, el causante y sus herederos. En la medida en que la vivienda se mantenga dentro de ese grupo familiar durante un plazo razonable, se beneficiará del trato fiscal benévolo. Si el bien sale del círculo familiar antes de ese plazo, como ha ocurrido en el caso que nos ocupa, pierde el beneficio fiscal, pues éste está condicionado, como tantos otros, al mantenimiento del bien en un patrimonio concreto durante un plazo determinado. Es una reducción objetiva y singular que afecta a un bien concreto y sólo a ése, instrumentada para salir al paso de las críticas sobre la posible injusticia de un gravamen sucesorio global que sujeta por igual a todos los bienes ahorrados y que se transmiten por el fallecimiento del titular. No es posible, entonces, el mantenimiento del beneficio si la vivienda habitual sale del círculo familiar antes del plazo citado, ni aunque se "sustituya" por otra vivienda habitual, pues el incentivo que contemplamos no es una medida de fomento del acceso a la vivienda habitual, cualquiera que sea ésta, como sostiene erradamente la demanda, sino una medida paliativa de la tributación de un bien concreto, la vivienda habitual del causante, siempre que ésta se mantenga dentro del núcleo familiar ». No está de más subrayar, a este mismo respecto, que en el precepto citado se establece una regulación distinta según cuál sea el objeto de la adquisición mortis causa, de manera que mientras de un lado se habla del valor de una empresa individual, de un negocio profesional o de unas participaciones, de otro se contempla la vivienda habitual de la persona fallecida. En cualquier caso y aunque se aceptara la posición de los recurrentes, debe quedar claro que no se aprecia que en el supuesto litigioso se dé la reinversión por ellos defendida, a cuyo fin basta con poner de relieve, uno, que la compra de la nueva vivienda se produjo casi cuatro meses antes de la venta de la plaza de garaje que en este pleito interesa, lo cual en principio supone que aquélla se ha llevado a cabo con fondos propios, especialmente cuando no consta como en el caso presente que tales fondos provengan de un préstamo que pudiese amortizarse con el importe de la venta posterior ( sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 12 de junio de 2012 ), dos, que no cabe válidamente hacer valer las facturas obrantes a los folios 408 y siguientes, pues por más que los actores denominen las obras que en ellas se recogen como de rehabilitación lo cierto es que en absoluto responden al concepto de ésta, esto es, no tienen encaje en la interpretación que del mismo se hace en el artículo 55.5 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF ) aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (no consta que fueran calificadas o declaradas como actuación protegida o que tuviera como objeto principal la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas con el coste global exigido superior al 25%), tratándose en realidad de gastos de conservación y reparación - pintado, revoco o arreglo de instalaciones- o de mejoras que expresamente no se consideran adquisición de vivienda (artículo 55.2 del mismo texto reglamentario), y tres, que dados los importes de la venta de la plaza de garaje y de las facturas expresadas no se advierte que el de la primera (cuyo valor formaba parte de la masa hereditaria) fuese reinvertido en su totalidad en la nueva vivienda, sino solo parcialmente - sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 10 de julio de 2012 -.

#### **Quinto.**

Mejor suerte merece, por el contrario, el motivo del recurso en el que se mantiene que únicamente procedería anular la reducción de la parte correspondiente al bien vendido, motivo que ciertamente no fue objeto de examen ni por la Oficina gestora ni por el TEAR de Castilla y León. En efecto, lo primero que hay que señalar es que no hay cuestión en torno a los hechos, es decir, que los contribuyentes se aplicaron la reducción del 95% por vivienda habitual considerando como tal un piso, dos plazas de garaje y un trastero, todos ellos sitios en el mismo inmueble, y que lo vendido antes del transcurso de los diez años siguientes al fallecimiento de la causante fue una de esas plazas de garaje por el heredero al que se le había adjudicado, plaza que había sido valorada, con la consiguiente repercusión en la reducción aplicada, en menos del 4% respecto del total. Así las cosas, tienen razón los demandantes cuando afirman que carece de lógica y es desproporcionado eliminar toda la reducción aplicada cuando el incumplimiento del requisito de permanencia afecta solo a una muy pequeña parte y en particular cuando se refiere no a la vivienda que fue habitual sino a una de las plazas de garaje, o sea, a uno de esos anexos o elementos que en términos del artículo 55.2.c) RIRPF no constituyen la vivienda propiamente dicha . En estas condiciones, y sobre la base de que en el caso se mantuvo la vivienda, que es el elemento nuclear o clave de la reducción (no consta lo contrario), esta Sala entiende que no era procedente eliminar la totalidad del beneficio fiscal al que en su día se acogieron los demandantes, conclusión que supone, uno, la anulación del acto impugnado y de las liquidaciones que están en su origen -estimándose así la pretensión subsidiaria ejercitada en la demanda-, debiendo practicarse unas nuevas en las que únicamente se elimine de la reducción por vivienda habitual el porcentaje correspondiente a la plaza de garaje vendida (en el bien entendido

que este pronunciamiento no afecta a las actuaciones seguidas contra D<sup>a</sup> Micaela , que no compareció como actora y que por tanto no recurrió la desestimación de la reclamación por ella presentada, de suerte que la liquidación que se le giró es firme para ella), y dos, la anulación de las resoluciones sancionadoras (también únicamente las cuestionadas en esta litis), no solo porque la cuantía no ingresada y por consiguiente la base de la sanción no es ya la tenida en cuenta en las mismas sino porque puede entenderse que los sujetos pasivos obraron conforme a una interpretación razonable de la norma, de lo que es buena prueba la decisión aquí alcanzada. Al anularse las liquidaciones impugnadas y las sanciones impuestas a los actores, procede reconocer su derecho a que por la Administración de la Comunidad Autónoma de Castilla y León les sea devuelto el importe que hayan ingresado a resultas de tales actos, con los intereses legales correspondientes.

**Sexto.**

Estimado el recurso en los términos que han sido apuntados, no procede hacer una especial imposición de las costas causadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 139.1 LJCA .

**Séptimo.**

Esta sentencia es firme al no ser susceptible de recurso de casación, teniendo en cuenta la cuantía del presente recurso.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación

**FALLAMOS**

Que estimando parcialmente el presente recurso contencioso administrativo interpuesto por la Procuradora Sra. Rivas Farpón, en nombre y representación de D. Luis , D. Eutimio , D<sup>a</sup> Ángela , D. Idefonso y D<sup>a</sup> Victoria , y registrado con el número 212/13, debemos anular y anulamos la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, de 30 de noviembre de 2012, que desestimó las reclamaciones números NUM000 y NUM001 , así como también las liquidaciones que se les giraron a los recurrentes y las sanciones que les fueron impuestas a que se refiere aquélla, debiendo practicarse por el Servicio de Hacienda de la Delegación Territorial de Valladolid de la Junta de Castilla y León unas nuevas liquidaciones en las que solo se elimine de la reducción por vivienda habitual el porcentaje correspondiente a la plaza de garaje vendida. Reconocemos el derecho de los demandantes a que por la Administración de la Comunidad Autónoma de Castilla y León les sea devuelto el importe que hayan ingresado a resultas de los actos que han sido anulados, con los intereses legales correspondientes.

No se hace una especial imposición a ninguna de las partes de las costas causadas.

Notifíquese a las partes esta sentencia, que es firme.

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

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente que en ella se expresa en el mismo día de su fecha, estando celebrando sesión pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en Valladolid, de lo que yo, la Secretaria de Sala, doy fe.

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.