

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084053

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (Sede en Burgos)

Sentencia 126/2021, de 21 de junio de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 59/2017

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Procedimiento. Tramitación. Plazo. Caducidad. Deuda tributaria. Interés de demora. Cómputo/Plazo. Diferencias interpretativas. La parte recurrente declaró los hechos correctamente y la discrepancia entre la Administración y los contribuyentes se reduce a una pura y simple diferencia interpretativa. Las diferencias interpretativas sobre la aplicación del Impuesto concurren en el presente caso, tal y como evidencian las resoluciones del TEAR y del TEAC parcialmente estimatorias de las pretensiones de los reclamantes y aquí impugnadas, por lo que habiendo sido veraces en la declaración de los hechos, resulta claro que no es procedente exigir intereses de demora por el tiempo que tarde la Administración Tributaria en practicar las correspondientes liquidaciones, considerando por ello improcedente el devengo de intereses de demora a favor de la Administración Tributaria por la diferencia entre las cantidades ingresadas y las resultantes de las liquidaciones provisionales practicadas, procediendo estimar el recurso interpuesto con relación a tal extremo, declarando que las resoluciones administrativas impugnadas no son conformes a derecho, cuanto mantienen la procedencia del interés de demora por la diferencia entre las cantidades ingresadas y las resultantes de las liquidaciones provisionales. Mientras se tramitaba el referido recurso de alzada, y en ejecución de la resolución del TEAR se anularon las liquidaciones allí impugnadas, practicando nuevas liquidaciones contra las que se interpusieron reclamaciones económico-administrativas, que fueron a su vez estimadas parcialmente mediante resolución del TEAR. Por tanto procede concluir que la resolución adoptada por el TEAC necesariamente conlleva la anulación de las ulteriores liquidaciones practicadas en el año 2016, así como de todos los actos posteriores que traigan su causa de lo así anulado, sin que ello conlleve la declaración de conformidad a derecho de las autoliquidaciones y declaraciones tributarias presentadas por los recurrentes en 2013 en concepto de Impuesto de Sucesiones, con ocasión del fallecimiento de su madre, tal y como se solicita en las demandas, por cuanto habrán de practicarse nuevas liquidaciones, en consonancia con lo resuelto por el TEAC, en virtud de la estimación parcial acordada, y de conformidad con lo razonado en la presente resolución, lo que conlleva la estimación parcial de los recursos acumulados interpuestos. La Sala concluye que resultan conformes a derecho las liquidaciones practicadas, en cuanto aplican la reducción del 95% por adquisición de participaciones en la mercantil, sin que se considere procedente por ello plantear cuestión de inconstitucionalidad. Sin embargo, resulta improcedente y no ajustado a derecho el devengo de intereses de demora a favor de la Administración Tributaria por la diferencia entre las cantidades ingresadas y las resultantes de las liquidaciones provisionales.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT) arts. 26, 27 y 239.

Ley 39/2015 (LPAC), arts. 88 y 119.

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

Constitución Española, arts. 14 y 31.

Ley 22/2009 (Sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía), art. 48.

DLeg. 1/2013 de Castilla y León (TR de las disposiciones legales en materia de tributos propios y cedidos), art. 17.

PONENTE:

Doña María Concepción García Vicario.

T.S.J.CASTILLA Y LEON CON/AD SEC.2

BURGOS

SENTENCIA: 00126/2021

T.S.J.CASTILLA Y LEON CON/AD SEC.2

BURGOS

SENTENCIA: 00126/2021

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE

CASTILLA Y LEÓN.- BURGOS

SECCIÓN 2ª

Presidente/allma. Sra. Dª. Concepción García Vicario

Sentencia Nº : 126/2021

Fecha Sentencia : 21/06/2021

TRIBUTARIA

Recurso Nº : 59/2017 y Acumulado P.O. 246/2019

Ponente Dª. Concepción García Vicario

Letrado de la Administración de Justicia: Sra. Rodríguez Vázquez

SENTENCIA

Ilmos. Sres.:

Dª. Concepción García Vicario
Dª. M. Begoña González García
D. Alejandro Valentín Sastre

En la Ciudad de Burgos a veintiuno de junio de dos mil veintiuno.

En los recursos contencioso-administrativos números 59/2017 y acumulado 246/2019 interpuestos por los hermanos Don Narciso y Doña Sonsoles , representados por el Procurador Don Álvaro Moliner Gutiérrez y defendidos por el propio recurrente D. Narciso en su condición del Letrado; el primero (rec. 59/2017) seguido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 28 de febrero de 2017, estimando parcialmente las reclamaciones económico-administrativas Nº NUM000 y acumulada NUM001, y el segundo (rec. 246/2019) seguido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 10 de octubre de 2019, estimando parcialmente el recurso de alzada interpuesto contra otra resolución del TEAR de Castilla y León, Sala de Burgos, de 22 de diciembre de 2015, estimando parcialmente las reclamaciones acumuladas Nº NUM002 y NUM003 interpuestas contra las liquidaciones provisionales practicadas en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, devengado por el fallecimiento de su madre Dª Blanca.

Ha comparecido como parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado en virtud de la representación que por Ley ostenta, así como la Comunidad Autónoma de Castilla y León representada y defendida por el Letrado de la Comunidad en la misma condición.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la parte demandante se interpuso recurso contencioso administrativo Nº 59/2017 el día 29 de marzo de 2017, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 28 de febrero de 2017, estimando parcialmente las reclamaciones económico-administrativas Nº NUM000 y acumulada NUM001.

Admitido a trámite el recurso y no habiéndose solicitado el anuncio de la interposición del recurso, se reclamó el expediente administrativo, habiéndose acordado sucesivas ampliaciones del mismo.

Mediante Decreto de 14.12.2017 se accedió a la solicitud de la parte recurrente y se acordó suspender el curso del procedimiento. Posteriormente, por Decreto de 12.06.2018 se acordó archivar provisionalmente los autos del P.O. 59/17 permaneciendo en tal situación mientras no se solicitase la continuación del proceso, o se produjese la caducidad de la instancia.

Segundo.

Mediante escrito de 20.11.2019 se instó la continuación del procedimiento y por Diligencia de Ordenación de 22.11.2019 se acordó reabrir el procedimiento provisionalmente archivado, dando traslado a la parte recurrente para que formalizara la demanda, lo que efectuó en legal forma por medio de escrito de fecha 27.12.2019 que en lo sustancial se da por reproducido y en el que terminaba suplicando se dicte sentencia por la que "... se dicte Sentencia en virtud de la cual se estime el presente Recurso, declarándose la nulidad de la resolución recurrida en la parte que afecta a la desestimación de las reclamaciones económico-administrativas, al mismo tiempo que se reconozca el derecho de los recurrentes a la reducción del 99% sobre el valor de las participaciones sociales de CANARIAS SOL SL, ordenando al mismo tiempo a la Administración demandada la anulación de las liquidaciones provisionales NUM004 y NUM005 y practicadas en ejecución de la resolución objeto del presente Recurso las NUM006 y NUM007, la devolución de la cantidad ingresada con los intereses legales devengados desde la fecha de su compensación o, en su caso, de la deuda tributaria indebidamente compensada como consecuencia de esas liquidaciones provisionales por los motivos y hechos expuestos en el cuerpo de este escrito con expresa imposición de costas a las Administraciones demandadas."

Tercero.

Asimismo, por la parte demandante se interpuso recurso contencioso administrativo Nº 246/2019 el día 26 de noviembre de 2019, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 10 de octubre de 2019, estimando parcialmente el recurso de alzada interpuesto contra otra resolución del TEAR de Castilla y León, Sala de Burgos, de 22 de diciembre de 2015, estimando parcialmente las reclamaciones acumuladas Nº NUM002 y NUM003 interpuestas contra las liquidaciones provisionales practicadas en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, devengado por el fallecimiento de su madre D^a Blanca.

Cuarto.

A la vista de la acumulación solicitada por la parte actora y tras oír a las demás partes al respecto, por Auto de 10.02.2020 se accedió a lo interesado y se acordó acumular al recurso número 59/2017 el seguido en esta Sala bajo el número 246/2019, al que se unirá en cuerda floja, quedando en suspenso el primero hasta que alcancen la misma fase procesal.

Seguida la tramitación de este último procedimiento, con fecha 13.10.2020 se presentó escrito de demanda en el PO 246/2019 que en lo sustancial se da por reproducido y en el que terminaba suplicando se dicte sentencia por la que "...se estime el presente Recurso, declarándose la resolución recurrida es incongruente al dejar sin resolver una de peticiones formuladas por los recurrentes, al mismo tiempo que se declaren conformes las autoliquidaciones y declaraciones tributarias de los contribuyentes por el Impuesto de Sucesiones presentadas con ocasión del fallecimiento de su madre DOÑA Blanca y el otorgamiento de la escritura pública de aceptación y adjudicación de herencia de 20 de Septiembre de 2.013 y se reconozca el derecho de los recurrentes a la reducción del 99% sobre el valor de las participaciones sociales de la CANARIAS SOL SL, ordenando al mismo tiempo a la Administración demandada la anulación de las liquidaciones provisionales y practicadas en ejecución de la resolución objeto de la reclamación económico-administrativa, la devolución de la cantidad ingresada con los intereses legales devengados desde la fecha de su compensación o, en su caso, de la deuda tributaria indebidamente compensada como consecuencia de esas liquidaciones provisionales por los motivos y hechos expuestos en el cuerpo de este escrito con expresa imposición de costas a las Administraciones demandadas".

Habiendo llegado ambos procedimientos a la misma fase procesal, por providencia de 16.10.2020 se acordó proceder a la acumulación de ambos recursos, conforme a lo acordado en Auto de 10.02.2020.

Quinto.

Mediante Diligencia de Ordenación de 28.10.2020, una vez practicada ya la acumulación del PO 246/19 al PO 59/2017, se levantó la suspensión que estaba acordada, acordando la continuación de los recursos ya acumulados, confiriendo traslado de la demanda por término legal al Abogado del Estado quien contestó a la demanda a medio de escrito de 18.12.2020 oponiéndose al recurso solicitando la desestimación del mismo basándose en los fundamentos jurídicos que aduce.

Sexto.

Seguidamente se dio traslado de la demanda por término legal a la representación de la Comunidad Autónoma de Castilla y León quien contestó mediante escrito de 22.01.2021 oponiéndose al recurso y solicitando su desestimación, conforme argumenta en el escrito que obra en autos.

Séptimo.

Una vez dictado Decreto de fijación de cuantía, mediante Auto de 22.03.2021 se acordó no haber lugar a recibir el recurso a prueba por innecesaria ya que vista la solicitud de prueba interesada, la misma se limitaba a solicitar la unión de los documentos acompañados en el escrito de demanda, que han de considerarse reproducidos por disposición legal, y habiendo solicitado las partes la presentación de conclusiones escritas, se evacuó traslado para cumplimentar tal trámite, quedando los autos pendientes de señalamiento de día para Votación y Fallo, para cuando por orden de declaración de conclusos correspondiese, habiéndose señalado el día 17 de junio de 2021 para votación y fallo, lo que se efectuó.

En la tramitación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo Ponente la Ilma. Sra. D^a. M^a Concepción García Vicario, Presidenta de la Sala y Sección, quien expresa el parecer del Tribunal.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero. *Resoluciones del TEAR y del TEAC impugnadas.*

Constituyen el objeto del presente recurso jurisdiccional dos procedimientos acumulados:

- El PO 59/2017 seguido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 28 de febrero de 2017, estimando parcialmente las reclamaciones económico-administrativas N^o NUM000 y acumulada NUM001 interpuestas por Don Narciso y Doña Sonsoles, contra las liquidaciones provisionales números NUM005 y NUM004 practicadas por el Servicio Territorial de Hacienda de Burgos de la Junta de Castilla y León en concepto del Impuesto sobre Sucesiones, en el expediente con n^o de presentación NUM008 y n^o de hecho imponible NUM009 devengado por el fallecimiento de D^a. Blanca, por un importe a ingresar, cada una de ellas, de 92.782,25 €, habiéndose practicado las citadas liquidaciones en cumplimiento de la previa resolución del TEAR de 22 de diciembre de 2015 que estimó parcialmente las reclamaciones n^o NUM002 y acumulada n^o NUM003.

-El PO 246/2019 seguido a instancias de los mismos recurrentes, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 10 de octubre de 2019, estimando parcialmente el recurso de alzada interpuesto contra la mencionada resolución del TEAR de Castilla y León de 22 de diciembre de 2015, que estimó parcialmente las reclamaciones acumuladas N^o NUM002 y NUM003 previamente interpuestas contra las liquidaciones provisionales números NUM010 y NUM011 practicadas por el Servicio Territorial de Hacienda de Burgos de la Junta de Castilla y León en concepto del Impuesto sobre Sucesiones, en el expediente con n^o de presentación NUM008 y n^o de hecho imponible NUM009 devengado por el fallecimiento de D^a. Blanca, por un importe a ingresar, cada una de ellas, de 267.505,95 €.

Segundo. *Posiciones de las partes.*

Invocan los recurrentes en apoyo de sus pretensiones anulatorias, varios motivos o causas de impugnación, que a modo de síntesis, podemos concretar en:

1.- Caducidad del procedimiento de gestión tributaria ya que desde que se presentó la declaración del impuesto el día 9 de octubre de 2013, hasta que se notificaron las propuestas de liquidación, el día 1 de septiembre de 2014 y las liquidaciones provisionales, el 18 de diciembre de ese año, habían transcurrido los 6 meses legalmente previstos para terminar el procedimiento, alegando que el procedimiento se inició el 22 de octubre de 2013, cuando se libraron tres oficios a las Dependencias o Secciones encargadas de Valoraciones de las Comunidades Autónomas de Cantabria, Andalucía y Madrid, que fueron cumplimentados, a pesar de haberse

informado a los recurrentes, hasta en tres ocasiones, el 22 de enero, 3 de marzo y 2 de mayo de 2.014, que no se había iniciado aún ningún procedimiento de gestión tributaria respecto al expediente de referencia.

Consideran inadmisibles que la Administración autonómica, para salvar la caducidad del expediente, acuda al requerimiento efectuado de fecha 1 de julio de 2.014 como de inicio del expediente, omitiendo que el 22 de octubre de 2.013 había solicitado las valoraciones de los bienes inmuebles sitios fuera de la Comunidad Autónoma de Castilla y León y obtenido los valores de los bienes inmuebles sitios en Laredo (Cantabria), y el 15 de noviembre de ese mismo año se habían valorado los residenciados en Madrid, siendo recibidos esos dictámenes periciales, unos días más tarde, el 19 de ese mes y año, añadiendo que en cualquier caso, cuando el día 1 de julio de 2.014 se les requirió documentación para acreditar las reducciones de las participaciones societarias, no se les informó del inicio de procedimiento alguno y además habían transcurrido 8 meses desde las peticiones de valoración para comprobar los valores declarados, por lo que el procedimiento había caducado.

2.- Incongruencia omisiva al no haberse pronunciado el TEAC sobre todas las cuestiones planteadas en su reclamación por lo que se ha infringido el artículo 239.2 de la LGT, en relación con los art. 88 y 119.3 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, habiéndose dejado de resolver cuestiones de gran trascendencia para garantizar el derecho a la tutela judicial efectiva y que exigían un pronunciamiento por economía procesal con el objeto de evitar nuevas impugnaciones ante las liquidaciones tributarias que se practicaran en su ejecución.

3.- Procedencia de aplicar una reducción por adquisición de participaciones en la mercantil Canarias Sol S.L. del 99%, y no del 95% reconocido, con independencia de que la referida sociedad no tenga su domicilio fiscal y social en Castilla y León, invocando dos resoluciones del TEAC de 16.10.2014 y 12.02.2015 dictadas en relación a los no residentes en territorio nacional, con base en la doctrina sentada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sentencia de 3 de septiembre de 2014, interesando se extienda esa declaración al presente supuesto, máxime cuando tanto en la Comunidad Autónoma de Canarias, donde tiene su domicilio social y fiscal la entidad mercantil CANARIAS SOL SL, como en la Comunidad Autónoma de Castilla y León donde se ha producido el hecho imponible del Impuesto, su normativa fiscal establece la misma reducción del 99%, y la no aplicación de ese porcentaje, cuando en este caso concurre la doble condición u obligación real y personal implica una discriminación arbitraria y una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos.

Mantienen que se cumplen los requisitos establecidos en el apartado 2 c) del artº 20 de la Ley 29/1987 de 18 de Diciembre, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, según consta acreditado en la documentación ya aportada al expediente, alegando que debe ser aplicable la reducción del 99 por 100 del valor de las participaciones en la entidad CANARIAS SOL, S.L., ya que la normativa prevé en ambas Comunidades la misma reducción del 99%, por lo que su inaplicación vulnera el art. 31.1 de la CE al impedirse la aplicación de la reducción del 99% por tener la causante unas participaciones societarias en una Comunidad distinta a la de su residencia efectiva o donde fallece, lo que a su vez vulnera el art. 139 de la CE, afirmando que la inaplicación de la reducción del 99%, por ostentar participaciones de una sociedad cuyo domicilio se encuentra en Canarias y no en Castilla y León, implica, ipso facto, la adopción de medidas tendentes a impedir y obstaculizar la libre circulación de bienes y personas en todo el territorio nacional, máxime cuando para garantizar, precisamente a esa libertad de circulación de personas y bienes, las dos Comunidades Autónomas tienen prevista la misma reducción del 99%.

Sostienen que resulta incomprensible y contraria a la doctrina constitucional, la interpretación de la Administración tributaria y de la resolución recurrida, por cuanto estamos ante un tributo cedido a las Comunidades Autónomas, en virtud del cual y al amparo del artº48.1 de la Ley 22/2009, el Estado permite aplicar una mejora en la reducción existente estatal, conllevando el efecto jurídico legal, en el ejercicio de las competencias normativas, una reducción mejorada que sustituirá, en esas Comunidades Autónomas, a la reducción estatal, añadiendo que no estamos ante un conflicto de competencias o de normativas ni ante un distinto tratamiento autonómico de la reducción, ya que en ambas autonomías se aplica el mismo porcentaje, sino a una interpretación administrativa restrictiva y contraria a la naturaleza jurídica de la mejora que implica la aplicación de la normativa estatal en base a la residencia de la causante y al domicilio social de la entidad mercantil, cuando tanto en la Comunidad donde tiene su residencia como en la del domicilio social donde detenta sus participaciones sociales, se han decantado por el 99% de reducción, no existiendo justificación alguna que motive un distinto trato y discriminatorio, a unos herederos que, mortis causa, adquieren unas participaciones sociales en distinta Comunidad Autónoma, de una misma causante, ni la aplicación de una normativa estatal cuando nos encontramos ante un tributo cedido a las Comunidades Autónomas en las cuales se garantiza la aplicación del mismo porcentaje de reducción.

Salvando las distancias, reiteran que al presente supuesto sería de aplicación la doctrina expuesta por el TJUE, Sala Segunda, en Sentencia de 3 de Septiembre de 2.014, concluyendo que debe reconocerse una reducción por adquisición de participaciones en CANARIAS SOL SL del 99% en lugar del importe reconocido del 95%, pues no pueden ser de peor condición los recurrentes ni su causante, residente en Castilla y León, que aquel otro que al fallecer residiera en la UE o EEE, distinto de España, ni tampoco recibir un distinto y discriminatorio trato fiscal.

Y a tenor de lo argumentado en el FJ Sexto de su demanda, al considerar que el artº17.2 del Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, vulnera y es contrario a los artículos 14 y 31.1 CE, al exigir para la aplicación de la reducción del 99% del valor de participaciones en entidades, que no coticen

en mercados organizados, que el domicilio fiscal y social se encuentre en Castilla y León y no aplicarla cuando la causante, residente y con domicilio habitual en Castilla y León que obliga formalmente a sus herederos a presentar la declaración-autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones en esa Comunidad Autónoma, transmita mortis causa a sus herederos y estos adquieran participaciones en entidades, que no coticen en mercados organizados, con domicilio fiscal y social en otra Comunidad Autónoma, al amparo del artº35 y siguientes de la LOTC, se interesa a este Tribunal que plantee oportuna cuestión de inconstitucional al Tribunal Constitucional,

4.- Improcedencia de la liquidación de intereses de demora practicada, en atención a la doctrina jurisprudencial recogida entre otras, en la STS de 16 de Noviembre de 2.015, ya que los recurrentes no han ocultado dato alguno a la Administración Tributaria, han sido veraces en la declaración de los hechos y las discrepancias entre la Administración y ellos, como consta en la propia resolución recurrida, se reduce a una pura y simple diferencia interpretativa, por lo que no cabe exigir intereses de demora a los recurrentes.

Tales pretensiones son rebatidas puntual y detalladamente de contrario por las representaciones procesales de las Administraciones demandadas, interesando la desestimación del recurso al no concurrir la caducidad invocada. No cabe entender que el procedimiento se inició al requerir valoraciones a órganos de otras administraciones, porque el único objeto del procedimiento no es esa valoración de esos bienes situados en Madrid, Andalucía y Cantabria, sino que alcanza a otros bienes y a otras sociedades, así como la relativa al cumplimiento de los requisitos de la reducción por aportaciones a empresas, alegando que en todo caso entre el día 8 de agosto de 2014 al 18 de diciembre de 2014, no ha transcurrido el plazo de 6 meses.

Por lo que se refiere a la reducción del 99% en las aportaciones de la mercantil Canarias Sol SL, mantienen que la norma autonómica no vulnera la Constitución al respetar el régimen de cesión de competencias en esta materia, considerando que esta Comunidad Autónoma tiene competencias para establecer reducciones de la base imponible siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de esta Comunidad Autónoma, no de la Comunidad Autónoma de Canarias. Por tanto, teniendo su sede la referida mercantil en otra Comunidad Autónoma no procede aplicar la reducción del 99 % dado que no responde a ninguna circunstancia propia de Castilla y León, y ello con independencia de la reducción que para sus empresas establezca Canarias dado que su ley no se aplica en esta sucesión, por lo que procede aplicar la reducción del 95% estatal, concluyendo que el precepto de la norma autonómica es conforme a derecho, sin que quepa aquí hacer mutatis mutandi una equiparación a los supuestos del artículo 27 de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones ,dado que no es una manifestación del mismo, ni por lo tanto del principio de neutralidad.

En último término, por lo que se refiere a los intereses de demora, se opone que la doctrina jurisprudencial contenida en las sentencias del Tribunal Supremo y del TSJ de Madrid invocadas de contrario, de que tanto en el régimen de declaración como en el de autoliquidación en el Impuesto sobre Sucesiones, cuando ambos son opcionales, no procederá liquidar de Intereses de demora cuando se cumplan dos circunstancias: que el contribuyente declare los hechos correctamente y que éstos hayan sido valorados acertadamente, no resulta de aplicación al caso aquí debatido, porque a la fecha del hecho imponible, el 9 de abril de 2013, era obligatorio y único en la Comunidad de Castilla y León el régimen de declaración- liquidación o autoliquidación en la gestión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al haber sido implantando con tal carácter desde el 1 de enero de 2004, por lo que resulta procedente la liquidación de intereses de demora incluida en las liquidaciones impugnadas.

Tercero. *Antecedentes de los que traen causa las resoluciones impugnadas.*

Centrándonos en el análisis de las cuestiones suscitadas, es preciso concretar los presupuestos básicos de la actuación que se revisa, tal y como constan acreditados en las actuaciones, pues será desde su constatación desde la que habremos de resolver la problemática suscitada.

1.- Con ocasión del fallecimiento de D^a Blanca el día 9 de abril de 2013, sus hijos y herederos otorgaron Escritura pública de aceptación y adjudicación de herencia el 20 de septiembre de 2.013 ante Notario de Burgos D. Daniel González del Álamo, bajo el número de su protocolo 970, habiendo presentado el 8 de octubre de 2013 el citado documento público ante la Administración tributaria competente y autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, abonando una cuota tributaria cada uno de ellos de 687.141,54 €.

2.- Con fecha 23 de octubre de 2013, la Jefatura de la Sección de Impuestos Directos del Servicio Territorial de Hacienda de la Junta de Castilla y León en Burgos, solicitó a la Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma de Madrid, a la Agencia Tributaria de Andalucía -en su Gerencia Provincial de Málaga- y al Gobierno de Cantabria para la valoración de los bienes del caudal hereditario que se ubicaban en sus respectivos territorios.

3.- A petición de los recurrentes el 13 de enero de 2014, la Jefa de la Sección informó el día 22 de enero que no existía constancia de que se hubiese iniciado ningún procedimiento de gestión tributaria. Nuevamente, el día 21 de febrero de 2.014 se reiteró tal petición, recibiendo idéntica respuesta el día 3 de marzo de 2.014 . Y ante la insistencia de los actores el día 2 de mayo de 2.014, la Jefa de Sección informó en igual sentido. Idénticas solicitudes se efectuaron el 6 de mayo y 6 de junio de 2014, no obteniendo ya respuesta alguna.

4.- Con 1 de julio de 2014, le fue notificado a D. Narciso un requerimiento de fecha 13 de junio de 2014 de la Jefatura de la Sección, para que informase sobre el valor teórico de las acciones y participaciones sociales, aportando las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades y sobre la Renta de las Personas Físicas; trámite que fue cumplimentado el 9 de Julio de ese año, advirtiendo de la caducidad del procedimiento.

5.- Con fecha 8 de agosto de 2014, la Jefatura de la Sección de Impuestos Directos del Servicio Territorial de Hacienda de la Delegación Territorial de Burgos de la Junta de Castilla y León, dictó propuestas de liquidación provisional de las que resultaba una deuda neta de cada heredero de 904.996,66 €, lo que fue notificado el día 1 de septiembre de 2014.

6.- Efectuada oportunas alegaciones, en fecha 4 de diciembre de 2.014 se practicaron sendas liquidaciones provisionales N° NUM011 y NUM010, por un importe a ingresos cada una de ellas de 267.505,95 €, siendo notificadas a los recurrentes el día 18.12.2014.

7.- Contra las citadas liquidaciones formularon reclamaciones económico-administrativas N° NUM002 y NUM002, alegando en lo sustancial, la caducidad del procedimiento, la falta de motivación de las liquidaciones provisionales que producen indefensión en los contribuyentes, al no justificar y fundamentar las comprobaciones de valores de los bienes inmuebles, impugnando asimismo la aplicación del 3% del caudal relicto para determinar el ajuar doméstico, la reducción por adquisición de participaciones de la entidad Canarias Sol S. L., a la que se ha aplicado una reducción del 95% cuando debería habersele reconocido una reducción del 99%, y la improcedente liquidación de intereses de demora.

Dichas reclamaciones fueron estimadas parcialmente mediante Resolución del TEAR de 22 de diciembre de 2015, en cuanto estimó que las comprobaciones de valor de los bienes inmuebles situados en Madrid y en Castrillo del Val no estaban suficientemente motivadas, estimando asimismo la pretensión deducida con relación al ajuar doméstico, desestimando expresamente las alegaciones relativas a la caducidad del procedimiento, a las comprobaciones de valor de los inmuebles sitios en Laredo, Marbella y Burgos (Marqués de Berlanga N° 1) y a la reducción aplicable por adquisición de participaciones societarias, sin pronunciarse sobre los intereses al haberse anulado las liquidaciones impugnadas, anulando en consecuencia las liquidaciones impugnadas en los términos expuestos en dicha resolución.

8.- Disconformes con esa resolución del TEAR de 22.12.2015 interpusieron recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central el 25 de enero de 2016, que fue registrado con el N° 2638/2016, alegando en lo sustancial que no están conformes con las comprobaciones de valor de los inmuebles situados en Laredo, Marbella y en Burgos (calle Marqués de Berlanga n° 1); que procede la aplicación de la reducción del 99% en la adquisición de participaciones de la entidad CANARIAS SOL S L; y la improcedencia de la liquidación de intereses de demora hasta la liquidación provisional, puesto que las discrepancias entre el contribuyente y la Administración se reducen a una diferencia interpretativa cuando los obligados tributarios declararon los hechos correctamente.

9.- En tanto se tramitaba el referido recurso de alzada, y en ejecución de la resolución del TEAR de 22.12.2015 , mediante Acuerdo de 11 de marzo de 2016 se anularon las liquidaciones allí impugnadas, practicando nuevas liquidaciones N° NUM005 y NUM004, por un importe a ingresar cada una de ellas de 92.782,75 euros.

10.- Disconformes también con dichas liquidaciones provisionales, interpusieron las reclamaciones económico-administrativas N° NUM000 y acumulada N° NUM001, que fueron estimadas parcialmente mediante resolución del TEAR de 28 de febrero de 2.017, declarando conformes a derecho las comprobaciones de valor de los inmuebles urbanos sitios en Marbella y Laredo, así como las referidas a las fincas urbanas -local en planta baja de la C/ Marqués de Berlanga, n° 1, de Burgos, y construcciones existentes en las zonas AR 50A y 50B de Castrillo del Val (Burgos)-, anulando la nueva tasación de las parcelas rústicas ya que no se encuentra suficientemente motivada, debiendo pasar la Administración en este caso, por el valor declarado de las mencionas parcelas rústicas, anulando asimismo la tasación de los urbanos sitios en Madrid, debiendo estarse a los declarados en su día, no accediendo el TEAR a la aplicación de la reducción del 99% en la adquisición de participaciones de la entidad CANARIAS SOL SL, manteniendo en último término la procedencia de la liquidación de intereses de demora.

11.- Contra esta resolución del TEAR se interpuso ante esta Sala recurso contencioso-administrativo N° 59/2017, en el que se decretó la suspensión del procedimiento a instancias de la parte actora, una vez formulado escrito de demanda.

12.- Mediante resolución del TEAC de 10 de octubre de 2019 se estimó parcialmente el recurso de alzada interpuesto contra la primera resolución del TEAR de 22.12.2015, resolviendo el TEAC anular las comprobaciones de valor de los inmuebles urbanos sitios en Laredo y Marbella, entendiendo que el informe de valoración del inmueble sito en la calle marqués de Berlanga N° 1 de Burgos, no reúne los requisitos de motivación necesarios para su validez por lo que procede la retroacción para que se subsane ese error, sin pronunciarse sobre las demás cuestiones suscitadas, por entender que anulado el acto administrativo y la liquidación en él contenida por la existencia de vicios en el procedimiento, carece de competencia ese órgano económico-administrativo para pronunciarse sobre la cuestión de fondo.

13.- Contra la meritada resolución del TEAC se interpuso recurso contencioso-administrativo N° 246/2019, que se acumuló al inicialmente seguido con el N° 59/2017, constituyendo los mismos el objeto del presente procedimiento.

Cuarto. *Sobre la improcedencia de examinar la caducidad del procedimiento invocada en la demanda del PO 59/2017 y su no concurrencia.*

Invocan los recurrentes la caducidad del procedimiento de gestión tributaria ya que desde que se presentó la declaración del impuesto el día 9 de octubre de 2.013, hasta que se notificaron las propuestas de liquidación, el día 1 de septiembre de 2.014 y las liquidaciones provisionales, el 18 de diciembre de ese año, habían transcurrido los 6 meses legalmente previstos para terminar el procedimiento, alegando que el procedimiento se inició el 22 de octubre de 2013, cuando se libraron tres oficios a las Dependencias o Secciones encargadas de Valoraciones de las Comunidades Autónomas de Cantabria, Andalucía y Madrid, que fueron cumplimentados, a pesar de haberse informado a los recurrentes, hasta en tres ocasiones, el 22 de enero, 3 de marzo y 2 de mayo de 2.014, que no se había iniciado aún ningún procedimiento de gestión tributaria respecto al expediente de referencia.

Hemos de significar que la caducidad del procedimiento fue suscitada inicialmente, con ocasión de cumplimentar el requerimiento efectuado desde la Jefatura de Sección y notificado el 1 de julio de 2014, y posteriormente con ocasión de la interposición de las reclamaciones económico-administrativas Nº NUM002 y NUM003, lo que fue desestimado por Resolución del TEAR de 22 de diciembre de 2015, en sus FJ III y IV concluyendo que el plazo de los 6 meses no ha transcurrido, ya que este expediente se inicia con la notificación del aludido requerimiento el 1 de julio de 2014 y concluye con la notificación de las liquidaciones provisionales que tuvo lugar el 18 de diciembre de 2014, por lo que este motivo impugnatorio debe rechazarse.

Contra la citada resolución del TEAR de 22.12.2015, se interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central, alegando en lo sustancial que no están conformes con las comprobaciones de valor de los inmuebles situados en Laredo, Marbella y en Burgos (calle Marqués de Berlanga nº 1); que procede la aplicación de la reducción del 99% en la adquisición de participaciones de la entidad CANARIAS SOL S L; y la improcedencia de la liquidación de intereses de demora hasta la liquidación provisional, sin efectuar alegación alguna con relación a la caducidad del expediente, consintiendo en este concreto extremo la mencionada resolución del TEAR, siendo esta la razón por lo que la posterior resolución del TEAC de 10 de octubre de 2019, no efectúa ningún pronunciamiento al respecto de la caducidad del procedimiento, ni tampoco los hacen los recurrentes en la demanda formulada el 13.10.2020, esgrimiéndose sin embargo tal motivo impugnatorio en la demanda presentada el 27.12.2019 en el PO 59/2017, lo cual resulta sorprendente, por cuanto tal cuestión no había sido sometida a consideración, ni por ende analizada en la Resolución del TEAR de 28 de febrero de 2017 que estimó parcialmente las reclamaciones Nº NUM000 y acumulada NUM001 interpuestas por los recurrentes contra las liquidaciones provisionales números NUM005 y NUM004 practicadas por el Servicio Territorial en cumplimiento de la previa resolución del TEAR de 22 de diciembre de 2015 que como se ha dicho, estimó parcialmente las reclamaciones nº NUM002 y acumulada nº NUM003, desestimando expresamente el motivo impugnatorio de caducidad del expediente, habiendo consentido los reclamantes tal decisión, tal y como se desprende del recurso de alzada interpuesto ante el TEAC y de la propia resolución dictada por éste el 10 de octubre de 2019.

Así las cosas, al no haber sido impugnado tal extremo por la parte recurrente, no resulta procedente entrar a examinar en la presente resolución si concurre la caducidad invocada, pues la declaración efectuada al respecto por el TEAR el 22.12.2015 ha devenido firme y consentida al no cuestionarse la misma con ocasión del recurso de alzada ante el TEAC, ni en vía jurisdiccional en el recurso interpuesto contra la citada resolución, no resultando admisible introducir la misma con ocasión de la demanda interpuesta en el PO 59/2017 seguida contra una resolución del TEAR en la que no se suscitó tal cuestión, por lo que todas las alegaciones formuladas por los recurrentes con relación a tal extremo han de decaer.

En cualquier caso, ahondando en la cuestión, en la medida que las partes demandadas, sin advertir las circunstancias expresadas, sí se han opuesto a la caducidad invocada, hemos de decir que compartimos las argumentaciones vertidas por el TEAR en los FJ III y IV de su Resolución de 22.12.2015, pues si bien es cierto que no hay duda de que el procedimiento de comprobación limitada debe resolverse en el plazo de seis meses desde su inicio (artículo 137.1 y 2 de la Ley General Tributaria), por remisión de la letra b) del apartado 1 del artículo 139 de la Ley General Tributaria al artículo 104 de esta Ley, sin embargo como apunta el TEAR las fechas a las que hay que estar para su inicio no son las que alegan los reclamantes de la presentación de la declaración del Impuesto, el 9 de octubre de 2013, ni la de la solicitud de valoración de los bienes inmuebles sitios en Laredo (Cantabria), el 22 de octubre de 2013, ni las de las valoraciones de los bienes inmuebles residenciados en Madrid, el 15 de noviembre de 2013, pues el referido procedimiento de comprobación limitada, en el que la comprobación de valores de los bienes inmuebles integrantes de la herencia a través el procedimiento previsto en el artículo 134 de esa Ley se ha sustanciado como una actuación concreta del referido procedimiento de comprobación limitada, conforme establece el artículo 57.4 de la propia LGT, no se inicia a instancia de parte, con la presentación de la declaración del impuesto, al estar vigente en el momento del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones el procedimiento de declaración-liquidación o autoliquidación, ni con las solicitudes de las valoraciones de los bienes inmuebles sitios en Laredo (Cantabria) ni con la realización de las valoraciones de los bienes inmuebles sitios en Madrid, pues incluso en el supuesto de que la comprobación de valores fuera el único objeto del procedimiento éste se iniciaría no con la

solicitud de las valoraciones ni con la emisión de los informes de valoración sino con la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración, conforme al artículo 104.1 de la Ley General Tributaria, sino de oficio con la notificación del requerimiento emitido por la Jefa de la Sección de Impuestos Directos del Servicio Territorial de Hacienda de Burgos de la Junta de Castilla y León, por el que se solicitó copia de la declaración del Impuesto sobre Sociedades de los tres ejercicios fiscales previos al fallecimiento de la causante de las empresas Inmobiliaria Doble G, Gonalpi, S.L. y Canarias Sol, S.A., y copia de la declaración del IRPF (...) según disponen los apartados 1 y 2 del artículo 137 de la LGT, que ha de considerarse como el acto de inicio del procedimiento de comprobación limitada, pues resulta indudable que todo requerimiento efectuado por el órgano gestor con objeto de comprobar determinados datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones-liquidaciones debe incardinarse dentro de alguno de los procedimientos de gestión tributaria regulados en la Ley General Tributaria de 2003 y su normativa de desarrollo, y concluye con la notificación de las liquidaciones aquí impugnadas.

Consecuentemente, partiendo de tales consideraciones, resulta claro que el plazo de los 6 meses no había transcurrido, ya que el expediente se inició con la notificación del aludido requerimiento el 1 de julio de 2014 y concluyó con la notificación de las liquidaciones provisionales el 18 de diciembre de 2014, por lo que en cualquier caso, tal motivo impugnatorio no podría prosperar.

Quinto. Sobre la incongruencia omisiva de la Resolución del TEAC de 10.10.2019.

Alegan los recurrentes que el TEAC no se ha pronunciado sobre todas las cuestiones planteadas en su reclamación por lo que se ha infringido el artículo 239.2 de la LGT, en relación con los art. 88 y 119.3 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, habiéndose dejado de resolver dos cuestiones de gran trascendencia para garantizar el derecho a la tutela judicial efectiva y que exigían un pronunciamiento por economía procesal con el objeto de evitar nuevas impugnaciones ante las liquidaciones tributarias que se practicaran en su ejecución, al no haberse pronunciado sobre la aplicación del 99% de reducción sobre el valor de las participaciones de la entidad mercantil Canarias Sol SL, ni sobre la improcedencia de la liquidación de intereses de demora hasta la liquidación provisional.

Con carácter general hay que recordar que, conforme a la Sentencia del Tribunal Constitucional 100/1987 de 12 de junio, la exigencia de motivar las resoluciones administrativas que se impone a quien las adopta no implica "una exhaustiva descripción del proceso intelectual que la ha llevado a resolver en un determinado sentido, ni le impone una determinada extensión, intensidad o alcance en el razonamiento empleado, sino que para su cumplimiento es suficiente que conste de modo razonablemente claro cuál ha sido el fundamento en derecho de la decisión adoptada, criterio de razonabilidad que ha de medirse caso por caso, en atención a la finalidad que con la motivación ha de lograrse".

Consiguientemente podemos decir que "no es exigible una pormenorizada respuesta a todas las alegaciones de las partes, sino que basta que la motivación cumpla la doble finalidad de exteriorizar el fundamento de la decisión adoptada y permitir su eventual control jurisdiccional" (Sentencias del Tribunal Constitucional 26/1989, de 14 de febrero; 70/1990, de 5 de abril, 14/1991, 116/1991 y 109/1992).

En el mismo sentido cabe significar que la doctrina jurisprudencial viene sosteniendo que la motivación ha de ser suficientemente indicativa, lo que significa que su extensión estará en función de la mayor o menor complejidad de lo que se cuestione o de la mayor o menor dificultad del razonamiento que se requiera, lo que implica que pueda ser sucinta o escueta, sin necesidad de amplias consideraciones cuando no son precisas en orden a la cuestión que se plantea y resuelve (SSTS 3ª, 31.10.95, 12.01 y 10.07.98); admitiendo la motivación por referencias a informes, dictámenes o memorias, señalando que las consideraciones jurídicas generales o estandarizadas no pueden obstar por sí solas a una clara y congruente motivación (STC 122/94) y, por último, que la falta de motivación o la motivación defectuosa pueden comportar la anulación del acto o bien constituir una mera irregularidad no invalidante (art. 63.2 de la Ley 30/1992), lo cual habrá de determinarse en función de la naturaleza del acto y de si realmente se constata una situación de indefensión material del administrado que no se produce en el supuesto de que la motivación, aunque sucinta, cumpla con las finalidades de proporcionar los elementos necesarios para una adecuada defensa frente al acto de que se trata y para su revisión en vía de recurso.

Pues bien, desde la perspectiva que nos da la jurisprudencia que acabamos de reseñar, hemos de decir que en el presente caso coincidimos con los recurrentes en considerar que concurre la incongruencia omisiva denunciada, en la medida que los reclamantes plantearon ante el TEAC tres cuestiones: que no están conformes con las comprobaciones de valor de los inmuebles situados en Laredo, Marbella y en Burgos (calle Marqués de Berlanga nº 1); que procedía la aplicación de la reducción del 99% en la adquisición de participaciones de la entidad CANARIAS SOL S L; y la improcedencia de la liquidación de intereses de demora hasta la liquidación provisional.

El TEAC estima parcialmente el recurso de alzada y anula las comprobaciones de valor de los inmuebles urbanos sitos en Laredo y Marbella, entendiéndolo que el informe de valoración del inmueble sito en la Calle Marqués de Berlanga Nº 1 de Burgos, no reúne los requisitos de motivación necesarios para su validez por lo que procede la retroacción para que se subsane ese error, sin pronunciarse sobre las otras dos cuestiones sometidas a su consideración, argumentando que anulado el acto administrativo y la liquidación en él contenida por la existencia de

vicios en el procedimiento, carece de competencia ese órgano económico-administrativo para pronunciarse sobre la cuestión de fondo.

No obstante, no compartimos tal argumentación, pues aunque la resolución del TEAC impugnada estima parcialmente el recurso de alzada y anula la resolución impugnada en los términos expuestos, en la medida que aprecia falta de motivación, con la consiguiente retroacción para que se motive adecuadamente la valoración del inmueble sito en la Calle Marqués de Berlanga Nº 1 de Burgos, nos encontramos con que al no haberse pronunciado sobre las demás cuestiones de índole material ya suscitadas ante el TEAR (reducción del 99% e intereses de demora) en las nuevas liquidaciones, que en su caso se practiquen, como consecuencia de tal retroacción de actuaciones, cuando los actores quieran impugnar esas nuevas liquidaciones, podría oponerse que tal impugnación ha de circunscribirse a la concreta valoración del inmueble, no pudiendo por ello cuestionar la reducción pretendida, ni los intereses de demora antedichos, por haber consentido las resoluciones impugnadas con relación a tales extremos, y prueba de ello, es que en tanto se tramitaba el referido recurso de alzada, en ejecución de la resolución del TEAR de 22.12.2015, mediante Acuerdo de 11 de marzo de 2016 se anularon las liquidaciones allí impugnadas, practicando nuevas liquidaciones Nº NUM005 y NUM004, en las que se volvió a aplicar el porcentaje de reducción del 95% y no del 99%, y se giraron intereses de demora, lo que evidencia - en contra de lo razonado por el TEAC- la necesidad de efectuar oportuno pronunciamiento respecto de tales motivos impugnatorios.

Así las cosas, en la medida que la resolución del TEAC no satisface totalmente las pretensiones de los reclamantes, en los términos precedentemente expuestos, preciso será concluir que aunque la misma anula las liquidaciones impugnadas por las razones expuestas, en la medida que no entra a analizar las demás cuestiones sometidas a su consideración, tal resolución no se ajusta a lo prevenido en el art. 239.2 de la LGT, pues si los recurrentes consintiesen tal omisión podrían ulteriormente negarles - con ocasión de un hipotético recurso contra las nuevas liquidaciones que pudieran practicarse - la invocación de tales motivos impugnatorios, al socaire de que devinieron consentidos y firmes, lo que a juicio de esta Sala justifica la estimación de tal motivo impugnatorio, y no habiendo solicitado la parte actora la retroacción de actuaciones para que el TEAC se pronuncie sobre tales extremos, solicitando de hecho un pronunciamiento de este Tribunal al respecto, procedente será acceder a lo interesado, por cuanto la resolución del TEAC impugnada no satisface plenamente las pretensiones actoras, resultando por tanto perjudicial para los intereses de la parte, procediendo por ello entrar a examinar las dos cuestiones de carácter material planteadas y no resueltas por el TEAC, a las que se dará oportuna respuesta en los siguientes fundamentos Jurídicos.

Sexto. *Sobre el porcentaje de reducción en la adquisición de participaciones en entidades.*

Sostienen los recurrentes que resulta procedente aplicar una reducción por adquisición de participaciones en la mercantil Canarias Sol S.L. del 99%, y no del 95% reconocido, con independencia que la referida sociedad no tenga su domicilio fiscal y social en Castilla y León, invocando dos resoluciones del TEAC de 16.10.2014 y 12.02.2015 dictadas en relación a los no residentes en territorio nacional, con base en la doctrina sentada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sentencia de 3 de septiembre de 2014, interesando se extienda esa declaración al presente supuesto, máxime cuando tanto en la Comunidad Autónoma de Canarias, donde tiene su domicilio social y fiscal la entidad mercantil CANARIAS SOL SL, como en la Comunidad Autónoma de Castilla y León donde se ha producido el hecho imponible del Impuesto, su normativa fiscal establece la misma reducción del 99%, y la no aplicación de ese porcentaje, cuando en este caso concurre la doble condición u obligación real y personal implica una discriminación arbitraria y una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos, todo ello en los términos recogidos en el FJ Segundo de la presente resolución, interesando de este Tribunal el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad por considerar que el actual art. 17.2 del Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, vulnera y es contrario a los artículos 14 y 31.1 CE, al exigir para la aplicación de la reducción del 99% del valor de participaciones en entidades, que no coticen en mercados organizados, que el domicilio fiscal y social se encuentre en Castilla y León.

Conforme a lo preceptuado en el art. 20.2.c) de la Ley 29/1987, reguladora, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, "En las adquisiciones "mortis causa", incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado anterior o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, se aplicarán las siguientes reducciones (...) c) En los casos en los que en la base imponible de una adquisición "mortis causa" que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de Junio, del Impuesto sobre el Patrimonio , (...), para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo".

Asimismo, el artículo 20.1 de la referida Ley del ISD dispone que "En las adquisiciones gravadas por este impuesto, la base liquidable se obtendrá aplicando en la base imponible las reducciones que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobadas por la Comunidad Autónoma. Estas reducciones se practicarán por el siguiente orden: en primer lugar, las del Estado y, a continuación, las de las Comunidades Autónomas".

En ejercicio de su capacidad normativa sobre esta materia, la Comunidad Autónoma de Castilla y León promulgó el Decreto Legislativo 1/2008, de 25 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de Castilla y León en materia de Tributos cedidos por el Estado, aplicable al presente caso atendida la fecha de devengo del impuesto, cuyo artículo 21, señalaba, bajo el título "Reducción en las adquisiciones de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades", en su apartado 2 lo siguiente: "Cuando en la base imponible de la adquisición esté incluido el valor de participaciones en entidades, que no coticen en mercados organizados, cuyo domicilio fiscal y social se encuentre en Castilla y León se aplicará una reducción propia de la Comunidad del 99 por 100 del mencionado valor, siempre que concurren las siguientes circunstancias: (...) ", disponiendo el art. 26, bajo el título "Aplicación de las reducciones", en su apartado 1 lo siguiente: " Las reducciones previstas en los artículos 20 y 21 son incompatibles, para una misma adquisición, entre sí, y con aplicación de las reducciones reguladas en la letra c) del apartado 2 del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ",

En un hecho no controvertido que la entidad mercantil CANARIAS SOL S.L. tiene su domicilio fiscal y social en la Comunidad Autónoma de Canarias, razón por la que la Oficina gestora aplicó una reducción del 95% sobre el valor de las participaciones de la misma transmitidas, conforme al artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, lo que ha de reputarse conforme a derecho, no pudiendo prosperar la pretensión de que se aplique el porcentaje de reducción del 99%, al no cumplirse el requisito exigido por el artículo 21.2 del Decreto Legislativo 1/2008, de 25 de septiembre, de que la referida sociedad tuviera su domicilio fiscal y social en Castilla y León.

Los recurrentes pretenden les sea aplicable la reducción del 99%, ya que la normativa prevé en ambas Comunidades la misma reducción del 99%, para el caso de empresas cuyo domicilio fiscal y social se encuentre en la respectiva Comunidad, alegando que su inaplicación vulnera el art. 31.1 de la CE al impedirse tal reducción por tener la causante unas participaciones societarias en una Comunidad distinta a la de su residencia efectiva o donde fallece, lo que a su vez vulnera el art. 139 de la CE, afirmando que la inaplicación de la reducción del 99%, por ostentar participaciones de una sociedad cuyo domicilio se encuentra en Canarias y no en Castilla y León, implica la adopción de medidas tendentes a impedir y obstaculizar la libre circulación de bienes y personas en todo el territorio nacional, máxime cuando para garantizar, precisamente a esa libertad de circulación de personas y bienes, las dos Comunidades Autónomas tienen prevista la misma reducción el 99%.

No obstante, tal alegación no puede prosperar, pues como argumentan las sentencias del TSJ de Andalucía, Sala de Granada, de 19.3.2020 (rec. 217/20176) y de 27.10.2020 (rec. 1199/2017) el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un impuesto que grava las adquisiciones de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, así como por donación o cualquier negocio jurídico a título gratuito "inter vivos". El Impuesto se exige tanto a los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España como a los que no la tengan. A los primeros, por obligación personal -y con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado- artículo 6 de la Ley 29/1987; y a los segundos por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, (artículo 7 LISD).

En el presente caso, al igual que en el examinado en las sentencias referidas, al momento de devengarse el impuesto y presentar la autoliquidación y efectuar el ingreso, se encontraba ya vigente la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, por la que se cede a las Comunidades Autónomas, entre otros, el impuesto sobre sucesiones y donaciones [art. 25.1 c) de la Ley 22/2009], que se rige, entre otras normas, tanto por "la Ley propia de cada tributo", como "por las normas emanadas de la Comunidad Autónoma competente según el alcance y los puntos de conexión establecidos en el mismo" (art. 27.1 de la Ley 22/2009). Nuevamente, se cede "el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio" (art. 32.1 de la Ley 22/2009), considerándose producido en su territorio, en el caso del impuesto que grava las adquisiciones mortis causa, el rendimiento generado "en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo" [art. 32.2 a) de la Ley 22/2009], de manera que "se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante o donatario hubiere tenido su residencia habitual" (art. 32.5 de la Ley 22/2009).

En lo que al ejercicio de competencias normativas se refiere, las Comunidades Autónomas podrán establecer tanto reducciones de la base imponible, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate [art. 48.1 a), párrafo primero, de la Ley 22/2009], como "deducciones y bonificaciones de la cuota" [art. 48.1 d) de la Ley 22/2009]. Por su parte, la Ley 29/1987, de 18 de

diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones, precisa, antes que nada, que "[l]a cesión del Impuesto a las Comunidades Autónomas se regirá por lo dispuesto en las normas reguladoras de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y tendrá el alcance y condiciones que para cada una de ellas establezca su específica Ley de Cesión" (art. 2.2 LISD). A continuación, atribuye la condición de sujetos pasivos, en las adquisiciones mortis causa, a los causahabientes [art. 5 a) de la Ley de impuesto sobre sucesiones y donaciones], que cuando tengan su residencia habitual en España se les exigirá el impuesto "con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado" (art. 6.1 de esa misma Ley).

Es más, como recuerdan dichas sentencias, el Pleno del Tribunal Constitucional en su sentencia 60/2015, de 18 de marzo , resolviendo la cuestión de inconstitucionalidad 3337/2013 planteada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, acordó la nulidad del artículo 12 bis de la Ley de la Comunidad Valenciana por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos en la redacción que le dio el artículo 16 de la Ley de la Comunidad Valenciana 10/2006, de 26 de diciembre de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat. Esa anulación se debió a que el meritado artículo supeditaba el disfrute de una bonificación tributaria a la residencia habitual en la Comunidad Valenciana de tal forma que de los tres herederos de un mismo causante, a dos por tener residencia habitual en la Comunidad valenciana se le aplicaba una bonificación del 99 por 100, en tanto que al tercero, que no la tenía, no se le reconocía el derecho a aplicarse esa bonificación.

Y el Tribunal Constitucional antes de adentrarse en la cuestión a resolver, estudia el marco normativo en el que fue aprobada aquella norma legal autonómica para analizar posteriormente la problemática constitucional de fondo planteada. En este sentido, explica el Tribunal Constitucional que al momento de dictarse la liquidación impugnada en el proceso contencioso administrativo del que deriva la presente cuestión de inconstitucionalidad se encontraba ya vigente la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, por la que se cede a las Comunidades Autónomas, entre otros, el impuesto sobre sucesiones y donaciones [art. 25.1 c) de la Ley 22/2009], que se rige, entre otras normas, tanto por "la Ley propia de cada tributo", como "por las normas emanadas de la Comunidad Autónoma competente según el alcance y los puntos de conexión establecidos en el mismo" (art. 27.1 de la Ley 22/2009). Nuevamente, se cede "el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio" (art. 32.1 de la Ley 22/2009), considerándose producido en su territorio, en el caso del impuesto que grava las adquisiciones mortis causa, el rendimiento generado "en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo" [art. 32.2 a) de la Ley 22/2009], de manera que "se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante o donatario hubiere tenido su residencia habitual" (art. 32.5 de la Ley 22/2009). En lo que al ejercicio de competencias normativas se refiere, las Comunidades Autónomas podrán establecer tanto "[reducciones de la base imponible, ... siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate" [art. 48.1 a), párrafo primero, de la Ley 22/2009], como "deducciones y bonificaciones de la cuota" [art. 48.1 d) de la Ley 22/2009]. Por su parte, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones, precisa, antes que nada, que "la cesión del Impuesto a las Comunidades Autónomas se regirá por lo dispuesto en las normas reguladoras de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y tendrá el alcance y condiciones que para cada una de ellas establezca su específica Ley de Cesión" (art. 2.2 LISD). A continuación, atribuye la condición de sujetos pasivos, en las adquisiciones mortis causa, a los causahabientes [art. 5 a) de la Ley de impuesto sobre sucesiones y donaciones], que cuando tengan su residencia habitual en España se les exigirá el impuesto "con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado" (art. 6.1 de esa misma Ley).

En esa misma sentencia el Tribunal Constitucional declara que es importante tener presente que ningún óbice existe desde el punto de vista constitucional para la utilización de la residencia como un elemento diferenciador entre contribuyentes, siempre y cuando, claro está, la diferencia de trato responda a un fin constitucionalmente legítimo y, por tanto, no se convierta la residencia, por sí sola, en la razón del trato diferente. Una vez hecha esta precisión hay que añadir, a renglón seguido, que es evidente que la situación de un heredero (descendiente) que reside en la Comunidad Valenciana respecto de la de otro heredero (también descendiente) que no reside en la Comunidad Valenciana, con relación a una misma herencia y causante (con residencia fiscal al momento del fallecimiento en la Comunidad Valenciana), en orden al pago del impuesto sobre sucesiones que para uno y otro se devenga, es objetivamente comparable. Y siendo objetivamente comparable una y otra situación, la norma legal cuestionada les dispensa un trato desigual, lo que hace concluir al Tribunal Constitucional, que como no existe una finalidad objetiva y razonable que lo legitime, la declara inconstitucional.

En el presente supuesto, entendemos no se da el parangón necesario con el resuelto por el Tribunal Constitucional. En el presente, es una norma de una Ley Estatal la que determina que el factor para determinar la normativa del impuesto que ha de regir la sucesión, es la de la residencia del causante y conforme a ella se aplicará la legislación de la Comunidad Autónoma de esa residencia. La determinación de la residencia habitual del causante como criterio para la legislación aplicable a su sucesión, no entraña ningún factor discriminatorio y que pudiera

conculcar el principio de igualdad. Es de aplicación a toda persona cuyo fallecimiento dé lugar a su sucesión. A todos sus causahabientes se les aplicarán las mismas bonificaciones y reducciones que establezca la normativa de la Comunidad Autónoma a la que deba sujetarse esa sucesión, por lo que no se aprecia ninguna diferencia atentatoria contra el principio de igualdad, pues recordemos que en el presente caso, para aplicar el porcentaje de reducción del 99% pretendido, es preciso cumplir el requisito exigido por el artículo 21.2 del Decreto Legislativo 1/2008, de 25 de septiembre, de que la referida sociedad tuviera su domicilio fiscal y social en Castilla y León, lo que como hemos visto, no acontece en el presente caso.

En otro orden de cosas, sostienen los recurrentes que resulta aplicable el criterio mantenido en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, recaída en el asunto C-127/2012, lo que tampoco resulta atendible, pues como señalan las sentencias del TSJ de Andalucía, Sala de Granada, previamente referenciadas, y cuyas consideraciones compartimos, en dicha sentencia el TJUE considera que la legislación española reguladora del Impuesto Sucesiones y Donaciones era contraria al Derecho Comunitario, por permitir que en herencias y donaciones con no residentes se tenga que pagar un impuesto superior al que se paga entre residentes, los únicos que pueden disfrutar de las ventajas fiscales autonómicas.

Como afirma textualmente el Tribunal: "la normativa de un Estado miembro que hace depender la aplicación de una reducción de la base imponible de la sucesión o de la donación del lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento, o del lugar de residencia del donante y del donatario en el momento de la donación, o también del lugar en el que está situado un bien inmueble objeto de sucesión o de donación, cuando da lugar a que las sucesiones o las donaciones entre no residentes, o las que tienen por objeto bienes inmuebles situados en otro Estado miembro, soporten una mayor carga fiscal que las sucesiones o las donaciones en las que sólo intervienen residentes o que sólo tienen por objeto bienes inmuebles situados en el Estado miembro de imposición, constituye una restricción de la libre circulación de capitales."

Por lo tanto, el Reino de España incumplió las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo EEE, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste.

Como consecuencia de ese fallo se produjo la reforma fiscal mediante la Disposición Final Tercera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre que acatando la citada sentencia, ha tenido en cuenta la relación efectiva del contribuyente con las comunidades autónomas españolas y con la naturaleza del bien o derecho que se hereda o se recibe en donación (muebles e inmuebles), modificando a tales efectos la Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, (sin modificación de los puntos de conexión establecidos en la Ley 22/2009), si bien tal disposición se refiere exclusivamente a residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, estableciéndose así las reglas a que ha de ajustarse la liquidación del impuesto aplicable a la adquisición de bienes y derechos por cualquier título lucrativo.

Ahora bien, como matizan las referidas sentencias del TSJ de Andalucía, la sentencia de 3 de septiembre de 2014 el TJUE en su apartado 53 hace una interesante acotación cuando declara que el impuesto que grava las sucesiones, que consisten en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, al igual que el trato fiscal de las donaciones, ya tengan éstas por objeto cantidades de dinero, bienes inmuebles o bienes muebles, está comprendido en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a los movimientos de capitales, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos estén circunscritos al interior de un solo Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia Mattner TJCE 2010,116, EU:C:2010:216, apartado 20, y jurisprudencia citada), lo que en principio supone que queda fuera de su pronunciamiento una cuestión como la que nos concierne, por cuanto que sus elementos constitutivos están circunscritos al interior de un Estado miembro, de ahí que no se pueda aplicar el criterio establecido por ese TJUE en la meritada sentencia. En efecto, la doctrina de la Sentencia de 3 de septiembre de 2014 sobre movimiento de capitales, la declara aplicable a aquellos supuestos como los ya reseñados en que se produce la implicación de varios estados miembros, por lo que cuando no se da esa circunstancia, el TJUE excluye de su proyección a los supuestos en que el causante y los causahabientes tienen residencia en España.

Atendidas las precedentes consideraciones, la Sala considera improcedente plantear la cuestión de inconstitucionalidad que se le solicita, significando que tampoco se consideró conveniente tal planteamiento en nuestra sentencia de 23 de septiembre de 2011 (rec. 2/2010) siguiendo el criterio mantenido por la Sala homónima de Valladolid, entre otras, en sentencia de 21 de junio de 2011 (Recurso 25/07); criterio seguido por distintos Tribunales Superiores de Justicia, pudiendo citarse al efecto las sentencias del TSJ de Cataluña de 17 de mayo de 2005, en cuanto previene que el principio de capacidad económica como base de tributación a que se refiere la Constitución se contempla de una forma global, sin que quepa descender a regular los aspectos detallados de aplicación de la potestad fiscal del Estado y sin que ello sea obstáculo a que las Administraciones con facultad de aplicación puedan regular la gestión en la manera que se considere más conveniente para fomentar el equilibrio fiscal y económico de su respectivo ámbito, debiendo recordarse que en lo que al ejercicio de competencias normativas se refiere, las Comunidades Autónomas podrán establecer tanto "reducciones de la base imponible, ...

siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate" [art. 48.1 a), párrafo primero, de la Ley 22/2009], como "deducciones y bonificaciones de la cuota" [art. 48.1 d) de la Ley 22/2009] en los términos precedentemente expuestos, lo que necesariamente conlleva la desestimación del recurso interpuesto con relación a tales extremos.

Séptimo. *Sobre la improcedencia de liquidación de intereses de demora.*

En otro orden de cosas, aducen los recurrentes la improcedencia de la liquidación de intereses de demora practicada, en atención a la doctrina jurisprudencial recogida entre otras, en la STS de 16 de Noviembre de 2.015, ya que no han ocultado dato alguno a la Administración Tributaria, han sido veraces en la declaración de los hechos y las discrepancias entre la Administración y ellos, como consta en la propia resolución recurrida, se reduce a una pura y simple diferencia interpretativa, por lo que no cabe exigir intereses de demora a los recurrentes.

El artículo 26 de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece: 1. El interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria. La exigencia del interés de demora tributario no requiere la previa intimación de la Administración ni la concurrencia de un retraso culpable en el obligado. 2. El interés de demora se exigirá, entre otros, en los siguientes supuestos: ... b) Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente, salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 de esta ley relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo.

El interés de demora, como tiene dicho esta Sala tiene una naturaleza indemnizatoria, pues persigue reparar el daño que el retraso haya ocasionado a la Administración tributaria (SSTS de 7.04.2011 -rec. 208/2009-; 13.01.2011 -rec. 164/2007-, entre otras).

Ahora bien, la STS de 16 de noviembre de 2015 (rec. 848/2014), reitera la doctrina contenida en la sentencia del mismo Tribunal de 17 de diciembre de 2002 (casación 9874/1997), y posteriores de 14 de septiembre de 2012 -rec. 265/2010- y 17 de septiembre de 2012 -rec. 414/2010-, conforme a la que, en el impuesto sobre sucesiones, ya siga el obligado tributario el régimen de declaración o el de declaración-liquidación o autoliquidación, si declaró los hechos correctamente no cabe liquidar intereses de demora por el tiempo transcurrido hasta la liquidación, en el primer caso, o hasta la liquidación provisional de rectificación, en el segundo, cuando las discrepancias entre la Administración y el contribuyente se reduzca a una pura y simple diferencia interpretativa.

En el supuesto que se examina, tal y como se desprende de la relación fáctica reflejada en el FJ Tercero de la presente resolución, ninguna duda cabe de que la parte recurrente declaró los hechos correctamente, ni de que la discrepancia entre la Administración y los contribuyentes se reduce a una pura y simple diferencia interpretativa.

Y, sin duda alguna, las diferencias interpretativas sobre la aplicación del Impuesto concurren en el presente caso, tal y como evidencian las resoluciones del TEAR y del TEAC parcialmente estimatorias de las pretensiones de los reclamantes y aquí impugnadas, por lo que habiendo sido veraces en la declaración de los hechos, resulta claro que no es procedente exigir intereses de demora por el tiempo que tarde la Administración Tributaria en practicar las correspondientes liquidaciones, considerando por ello improcedente el devengo de intereses de demora a favor de la Administración Tributaria por la diferencia entre las cantidades ingresadas y las resultantes de las liquidaciones provisionales practicadas, procediendo estimar el recurso interpuesto con relación a tal extremo, declarando que las resoluciones administrativas impugnadas no son conformes a derecho, cuanto mantienen la procedencia del interés de demora por la diferencia entre las cantidades ingresadas y las resultantes de las liquidaciones provisionales.

Octavo. *Sobre la incidencia de la resolución del TEAC en la resolución del TEAR de 28 de febrero de 2017.*

Para concluir, hemos de significar que el 4 de diciembre de 2.014 se practicaron liquidaciones provisionales Nº NUM011 y NUM010, por un importe a ingresadas cada una de ellas de 267.505,95 €.

Contra las citadas liquidaciones se formularon reclamaciones económico-administrativas Nº NUM002 y NUM002, que fueron estimadas parcialmente mediante Resolución del TEAR de 22 de diciembre de 2015, en cuanto estimó que las comprobaciones de valor de los bienes inmuebles situados en Madrid y en Castrillo del Val no estaban suficientemente motivadas, estimando asimismo la pretensión deducida con relación al ajuar doméstico, desestimando expresamente las alegaciones relativas a la caducidad del procedimiento, a las comprobaciones de valor de los inmuebles sitos en Laredo, Marbella y Burgos (Marqués de Berlanga Nº 1) y a la reducción aplicable por adquisición de participaciones societarias, sin pronunciarse sobre los intereses al haberse anulado las liquidaciones impugnadas, anulando en consecuencia las liquidaciones impugnadas en los términos expuestos en dicha resolución.

Contra dicha resolución del TEAR interpusieron recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central, que finalmente fue estimado en parte mediante Resolución de 10 de octubre de 2019, resolviendo el TEAC anular las comprobaciones de valor de los inmuebles urbanos sitios en Laredo y Marbella, entendiendo que el informe de valoración del inmueble sito en la calle Marqués de Berlanga Nº 1 de Burgos, no reúne los requisitos de motivación necesarios para su validez por lo que procede la retroacción para que se subsane ese error, sin pronunciarse sobre las demás cuestiones suscitadas.

Ahora bien, como quiera que en tanto se tramitaba el referido recurso de alzada, y en ejecución de la resolución del TEAR de 22.12.2015, mediante Acuerdo de 11 de marzo de 2016 se anularon las liquidaciones allí impugnadas, practicando nuevas liquidaciones Nº NUM005 y NUM004, por un importe a ingresar cada una de ellas de 92.782,75 euros; liquidaciones contra las que se interpusieron reclamaciones económico- administrativas Nº NUM000 y acumulada Nº NUM001, que fueron a su vez estimadas parcialmente mediante resolución del TEAR de 28 de febrero de 2.017, en los términos recogidos en el FJ Tercero, procedente será concluir que la resolución adoptada por el TEAC el 10.10.2019 estimando parcialmente el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del TEAR de 22.12.2015, que estimó parcialmente las reclamaciones acumuladas Nº NUM002 y NUM003 previamente interpuestas contra las liquidaciones provisionales números NUM010 y NUM011, necesariamente conlleva la anulación de las ulteriores liquidaciones NUM005 y NUM004 practicadas en el año 2016, así como de todos los actos posteriores que traigan su causa de lo así anulado, sin que ello conlleve la declaración de conformidad a derecho de las autoliquidaciones y declaraciones tributarias presentadas por los recurrentes en 2013 en concepto de Impuesto de Sucesiones, con ocasión del fallecimiento de su madre, tal y como se solicita en las demandas, por cuanto habrán de practicarse nuevas liquidaciones, en consonancia con lo resuelto por el TEAC, en virtud de la estimación parcial acordada, y de conformidad con lo razonado en la presente resolución, lo que conlleva la estimación parcial de los recursos acumulados interpuestos.

Noveno. Costas.

De conformidad con lo establecido el artículo 139 de la L.J.C.A. de 1998, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes del presente recurso, considera esta Sala procedente no hacer pronunciamiento alguno respecto de las costas procesales originadas en los presentes recursos.

VISTOS los artículos citados y demás de pertinente y general aplicación la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, ha dictado el siguiente:

FALLO

Estimar parcialmente los recursos contencioso-administrativos números 59/2017 y acumulado 246/2019 interpuestos por los hermanos Don Narciso y Doña Sonsoles, representados por el Procurador Don Álvaro Moliner Gutiérrez y defendidos por el propio recurrente D. Narciso en su condición del Letrado, contra las resoluciones del TEAR de Castilla y León, Sala de Burgos, de 28 de febrero de 2017, y del Tribunal Económico- Administrativo Central, de 10 de octubre de 2019, reseñadas en el FJ Primero de esta sentencia, y en virtud de tal estimación parcial, declaramos :

- 1.- la improcedencia de examinar la caducidad del procedimiento invocada en la demanda del PO 59/2017, no concurriendo en cualquier caso la misma, en los términos razonados en el FJ Cuarto de la presente resolución.
- 2.- que la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 10 de octubre de 2019, no resulta conforme a derecho en cuanto incurrió en incongruencia omisiva y dejó de resolver dos cuestiones sometidas a su consideración, estimando el recurso con relación a tal extremo.
- 3.- que resultan conformes a derecho las liquidaciones practicadas, en cuanto aplican la reducción del 95% por adquisición de participaciones en la mercantil Canarias Sol S.L. de conformidad con lo argumentando en el FJ Sexto, sin que se considere procedente por ello plantear cuestión de inconstitucionalidad.
- 4.- que resulta improcedente y no ajustado a derecho el devengo de intereses de demora a favor de la Administración Tributaria por la diferencia entre las cantidades ingresadas y las resultantes de las liquidaciones provisionales, de conformidad con lo razonado en el precedente FJ Séptimo, estimando el recurso con relación a tal extremo.
- 5.- que la resolución adoptada por el TEAC el 10.10.2019 estimando parcialmente el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del TEAR de 22.12.2015, que estimó parcialmente las reclamaciones acumuladas Nº NUM002 y NUM003 previamente interpuestas contra las liquidaciones provisionales números NUM010 y NUM011, necesariamente conlleva la anulación de las ulteriores liquidaciones NUM005 y NUM004 practicadas en el año 2016, así como de todos los actos posteriores que traigan su causa de lo así anulado, sin que ello conlleve

la declaración de conformidad a derecho de las autoliquidaciones y declaraciones tributarias presentadas por los recurrentes en 2013 en concepto de Impuesto de Sucesiones, con ocasión del fallecimiento de su madre, tal y como se solicita en las demandas, por cuanto habrán de practicarse nuevas liquidaciones, en consonancia con lo resuelto por el TEAC, en virtud de la estimación parcial acordada, y de conformidad con lo razonado en la presente resolución, lo que conlleva la estimación parcial de los recursos acumulados interpuestos.

6.- No procede hacer especial imposición de costas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sección de Casación de la Sala de lo Contencioso-Administrativo con sede en el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de conformidad con lo previsto en el art. 86.1 y 3 de la LJCA y siempre y cuando el recurso, como señala el art. 88.2 y 3 de dicha Ley, presente interés casacional objetivo para la formación de Jurisprudencia; mencionado recurso de casación se preparará ante esta Sala en el plazo de los treinta días siguientes a la notificación de esta sentencia y en la forma señalada en el art. 89.2 de la LJCA.

Una vez firme esta sentencia, devuélvase el expediente administrativo al Órgano de procedencia con certificación de esta resolución para su conocimiento y ejecución.

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

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.