

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090415

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

*Sentencia 468/2023, de 20 de abril de 2023*

*Sala de lo Contencioso-Administrativo*

*Rec. n.º 273/2022*

### SUMARIO:

**Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Seguridad jurídica y confianza legítima. Actos propios.** Recuerda la Sala que no hay una sujeción total a lo actuado, ni al precedente administrativo, de tal manera que es dado a la Administración, en aras de un más adecuado cumplimiento de sus finalidades, alterar sus criterios siempre que ello esté debidamente justificado, es decir, el cambio es posible, pero no llevarlo a cabo de manera arbitraria o sin causa justificada, pues ello determinaría un claro problema de tratamiento indebido con graves posibilidades de tratamiento contrario a los deberes de un criterio objetivo e igualitario para todos, abriéndose camino a la arbitrariedad; el cambio es posible, ciertamente, pero cuando está justificado. Lo que no es admisible es que se cambie de manera injustificada de criterio, pues cabe que con ese actuar se lesionen los derechos en que se fundamenta todo el ordenamiento jurídico y se entre en un claro ámbito de inseguridad jurídica, al no saberse a qué atenerse en cada momento. En el caso de autos la discrepancia sobre la que se está tratando en este momento deriva de que la Administración valora unos bienes de una determinada manera, mientras que quien es obligada tributaria sostiene que ha venido aplicando el mismo criterio y que el mismo fue puesto en conocimiento de la demandada en otros ejercicios en que se regularizó su situación por el mismo impuesto, sin que ello resultase de ninguna manera alterado o modificado por la Administración, a la que se aportó la documentación correspondiente en lo que atañía a los bienes litigiosos. Esa aportación documental viene a ser tácitamente asumida por la Administración, quien, sin embargo, resta la naturaleza de su eficacia porque lo que entonces se revisó no era el valor de los bienes, sino que lo que se regularizaron fueron las bases impositivas negativas aducidas en las autoliquidaciones. Pues bien, cuando la Administración comprobó las bases impositivas negativas, lo hizo bajo la justificación que le presentó la actora de los soportes documentales, la contabilidad y las liquidaciones y autoliquidaciones correspondientes; así, la Administración comprobó el modo de proceder de la obligada tributaria y acabó asumiendo la procedencia de lo por ella actuado; conclusión a la que no habría llegado de entender que la valoración de los bienes no era correcta o debía ser sometida a cualquier tipo de revisión. Por lo tanto, la Administración determinó, de hecho, que el proceder del obligado tributario no presentaba ninguna objeción, pese a disponer de la documentación precisa para objetarla en su momento y no lo hizo. De ello, señala la Sala, por pura lógica, la hoy demandante debió inferir que su proceder era correcto, pues, en otro caso, se hubiese dado lugar a la oportuna rectificación impuesta por la administración. Puesto que ello no sucedió y no se aportan razones que permitan entender que el cambio de parecer de la Administración se asienta en un criterio plausible, pues nada de ello se dice en cuanto se explicita el cambio de criterio, ha de considerarse que el mismo contradice la vinculación de la Administración a los propios actos y a sus propios criterios, de tal manera que la administrada cuando tenga que hacer una nueva autoliquidación se encontrará ante la paradoja de elegir entre dos criterios distintos, sin la seguridad de que no se va a encontrar con un tercero que surja, sin más, del parecer que en ese momento se adopte. Tal proceder, a juicio de la Sala, es evidente que no es correcto, al violentarse con él las reglas del proceder de la Administración que se dejan dichas y ello conduce necesariamente a la estimación de la demanda y a la anulación de la resolución objeto de este proceso.

### PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 25.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 102 y 103.  
Constitución Española, arts. 9 y 103.

### PONENTE:

*Don Agustín Picón Palacio.*

Magistrados:

Don AGUSTIN PICON PALACIO  
Doña MARIA ANTONIA LALLANA DUPLA

Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ  
Don FRANCISCO JAVIER ZATARAIN VALDEMORO

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

VALLADOLID

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SEDE DE VALLADOLID

Sección Tercera

SENTENCIA: 00468/2023

Equipo/usuario: MSE

Modelo: N11600

C/ ANGUSTIAS S/N

Correo electrónico:

N.I.G: 47186 33 3 2022 0000326

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000273 /2022

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. IRIZA VALLADOLID S.A

ABOGADO BEATRIZ SERRANO ALONSO

PROCURADOR D./Dª. ANA ISABEL FERNANDEZ MARCOS

Contra D./Dª. TEAR

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA NÚM. 468 .

ILTMOS. SRES.:

MAGISTRADOS:

D. AGUSTÍN PICÓN PALACIO.  
Dª. MARÍA ANTONIA DE LALLANA DUPLÁ.  
D. FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ.  
D. FRANCISCO JAVIER ZATARAÍN Y VALDEMORO.

En Valladolid, a veinte de abril de dos mil veintitrés.

Visto por esta Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, el presente proceso en el que se impugna:

La resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León con sede en Valladolid, de veintiséis de noviembre de dos mil veintiuno, que estima parcialmente las reclamaciones económicoadministrativas

acumuladas números 47/2554/2020, 47/3892/2021, 47/5019/2020 y 47/5020/2020, referidas a las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los años dos mil catorce y dos mil quince e imposición de sanciones tributarias.

Son partes en dicho proceso: de una y en concepto de demandante, la compañía mercantil "IRIZA VALLADOLID, S.A.", defendida por la Letrada doña Beatriz Serrano Alonso y representada por la Procuradora de los Tribunales doña Ana Isabel Fernández Marcos; y de otra, y en concepto de demandada, la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, defendida y representada por la Abogacía del Estado; siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado don Agustín Picón Palacio, quien expresa el parecer de la Sala.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

Interpuesto y admitido a trámite el presente recurso y recibido el expediente administrativo, la parte recurrente dedujo demanda en que, con base en los hechos y fundamentos de derecho que se tuvieron por convenientes, solicitó de este Tribunal que se dictase sentencia «por la que se estime íntegramente, declarando no ser conforme a derecho, y en su defecto la anulación, de resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, de fecha 22 de diciembre de 2021, dictada en la reclamación nº 47/02554/2020 y en su consecuencia, la devolución íntegra de la cantidad pagada por mi representado, más los intereses que procedan desde la fecha de pago, todo ello con imposición de las costas a la parte demandada.».

### Segundo.

En el escrito de contestación, con base en los hechos y fundamentos de derecho expresados en el mismo, se solicitó de este Tribunal se dictase sentencia que desestimase las pretensiones contenidas en el escrito de demanda.

### Tercero.

Conferido traslado a las partes para presentar conclusiones, se evacuó el trámite por ambas y se señaló para votación y fallo el día trece de abril de dos mil veintitrés.

### Cuarto.

En la tramitación de este recurso se han observado las prescripciones legales, salvo los plazos fijados por el legislador, por causa del volumen de pendencia y trabajo que soporta la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

I. La obligada tributaria plantea en esta sede judicial la conformidad a derecho de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León con sede en Valladolid, de veintiséis de noviembre de dos mil veintiuno, que estima parcialmente las reclamaciones económicoadministrativas acumuladas números 47/2554/2020, 47/3892/2021, 47/5019/2020 y 47/5020/2020, referidas a las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los años dos mil catorce y dos mil quince e imposición de sanciones tributarias. Entiende que la misma, y con ella las actuaciones de las que trae causa, no son conformes con el ordenamiento jurídico por no estar debidamente motivada la actuación de la Administración Estatal de Administración Tributaria, al no resolver todas las cuestiones que le fueron sometidas a su consideración en el procedimiento de regularización seguido al efecto; estimar que la actora cumplió sus obligaciones tributarias debidamente, conforme ya había hecho con anterioridad y había fiscalizado la administración; sostener la falta de la debida motivación en la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León; y disentir del fondo de la cuestión planteada entre las partes y que se circunscribe, esencialmente, a establecer si la deducción por amortizaciones de los inmuebles de las autoliquidaciones presentadas es o no ajustada a lo prevenido por el ordenamiento jurídico. Por el contrario, la Abogacía del Estado, en la representación que legalmente tiene conferida, según los artículos 551 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, y 1 de la Ley 52/1997, de 22 de noviembre, de Asistencia Jurídica del Estado e Instituciones Públicas, pide la desestimación de la demanda y la confirmación de la resolución dictada, al considerar que lo resuelto es ajustado a derecho, al no ser procedentes las pretensiones de la parte actora, oponiendo que la resolución dictada está debidamente motivada, que no existe vinculación de la administración con criterios anteriormente aplicados a la obligada tributaria por los términos hoy debatidos y que la aplicación verificada

por la administración del criterio de amortización es el que debidamente se deduce de las normas aplicables en el presente caso.

**II.** Se suscita en primer lugar por la obligada tributaria la cuestión relativa a si las actuaciones de la Administración Estatal de Administración Tributaria, y especialmente la liquidación realizada, están o no debidamente motivadas. Se debate en este proceso, como se acaba de decir, la procedencia de las amortizaciones que la actora consignó en sus autoliquidaciones, en relación con lo establecido en, para cada una de las anualidades consideradas, el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y en el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, así como en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y en el correlativo Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Respecto de las liquidaciones adoptadas por la administración, la obligada tributaria entiende que no se ha llevado a cabo una debida motivación, al no resolverse debidamente las cuestiones que se suscitaron a lo largo del procedimiento administrativo.

Es indudable la trascendencia jurídica que la motivación de las liquidaciones tiene en nuestro derecho, conforme lo prevenido, entre otros, en los artículos 102.2. c) y 103.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que impone la obligación de motivarlas debidamente, como una consecuencia de lo establecido en los artículos 9.3 y 103.1 de la Constitución Española de 27 de diciembre de 1978, al ser el mecanismo más idóneo para evitar arbitrariedades en la aplicación del derecho y fomentar el acierto en la resolución de los conflictos existentes, así como brindar a los destinatarios la razón de ser de las decisiones tomadas y posibilitar que los destinatarios las conozcan y puedan, sobre esa base, decidir si las impugnan o no sobre una base cierta y conocida y permitir a quienes controlen, bien en vía administrativa, bien en vía judicial, la conformidad a derecho de las resoluciones que se dicten en cada caso.

Sobre esta base doctrinal, que ya las partes aportan en sus escritos de alegaciones y sobre la que, por ello, no es preciso volver, ha de considerarse si las resoluciones de la Administración Estatal de Administración Tributaria ahora estudiadas cumplen o no el requisito de la motivación que se deja dicho, en relación con el problema concreto que se considera, sin que ello imponga una determinada extensión en las consideraciones que se hayan efectuado, ni tampoco que se imponga la obligación de responder pormenorizadamente a cada una de las motivaciones argumentadas, aunque sí de sus pretensiones, en la ya clásica diferenciación que la doctrina del Tribunal Constitucional ha establecido al efecto y que por ser sobradamente conocida, no es tampoco preciso reiterar nuevamente en esta resolución. Al respecto ha de señalarse que la queja de inmotivación argumentada por la parte actora no es compartida por la Sala. Efectivamente, más allá de su acierto o no cuestión que es, evidentemente, diferente es preciso entender que la administración fiscal ha dado razones bastantes para explicitar qué argumentos apoyan su tesis de que las deducciones por amortización practicadas por la obligada tributaria no son correctas, haciendo alusión a cómo entiende que deben valorarse las mismas, qué criterios deben aplicarse y cómo debe, en definitiva, actuarse en relación con ellas. Por lo tanto, es preciso concluir que la administración motivó, bien o mal, se insiste en que eso es otra cuestión, sus resoluciones, al dar una respuesta a las pretensiones que se suscitaron ante ella y explicitar sus argumentos. Como suele señalarse en casos semejantes, la mejor muestra de que hubo una debida motivación es que quien impugna las resoluciones no ha tenido la menor dificultad en conocer la razón de ser de las resoluciones y de poder impugnarlas con argumentos contrarios. Con ello se cumple la finalidad antes indicada de exponer los motivos que la administración cree le asisten para entender que la obligada tributaria actuó incorrectamente y expone las razones que avalan su actuar. Ha de concluirse, pues, que la queja de inmotivación no puede ser acogida por la Sala y, por ello, debe desestimarse, como efectivamente se hace en esta resolución judicial.

**III.** En un segundo momento, la parte actora argumenta que su deducción por amortización es correcta, pues ha venido aplicando el mismo criterio en años atrás, cosa que no se pone en duda, y que ello ya fue conocido por la administración cuando se hizo la regularización del mismo Impuesto sobre Sociedades del año dos mil cinco, sin que entonces se dijese nada al efecto.

La parte actora viene a sostener que la administración no puede cambiar sus criterios de manera inmotivada con claro perjuicio de la parte que ha entendido que el mismo ha sido admitido, al menos tácitamente, por parte de quien controla tal aspecto de su actividad fiscal, al contradecir sus propios actos. Al respecto ha de considerarse que, por ejemplo en la STC 17/2006, de 30 enero, se dice por el Máximo Intérprete de la Constitución Española, que, «Debe recordarse que «la llamada doctrina de los actos propios o regla que decreta la inadmisibilidad de venire factum proprium, surgida originariamente en el ámbito del Derecho privado, significa la vinculación del autor a una declaración de voluntad generalmente de carácter tácito en el sentido objetivo de la misma y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio, lo que encuentra su fundamento último en la protección que objetivamente requiere la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno y la regla de la buena fe que impone el deber de coherencia en el comportamiento y limita por ello el ejercicio de los derechos subjetivos» ( SSTC 73/1988, de 21 de abril , F. 4 , y 198/1988, de 24 de octubre , F. 2)», principios que se

hallan insertos en la propia Carta Magna y en la legislación tributaria y en la común administrativa. Por lo tanto, debe partirse de la vinculación de los actos y criterios adoptados por la administración en relación con los administrados, en orden a la confianza que siembran en los destinatarios, quienes adoptan criterios en buena media acordes con lo que la propia administración les determina en sus actuaciones regulatorias.

Siendo lo dicho el punto de partida, y aplicándose como indica la representación procesal de la demandada con mayor intensidad en materia de imposición de sanciones, pero no sólo en ese ámbito, es lo cierto que no hay una sujeción total a lo actuado, ni al precedente administrativo, de tal manera que es dado a la administración, en aras de un más adecuado cumplimiento de sus finalidades, alterar sus criterios siempre que ello esté debidamente justificado, es decir, el cambio es posible, pero no llevarlo a cabo de manera arbitraria o sin causa justificada, pues ello determinaría un claro problema de tratamiento indebido con graves posibilidades de tratamiento contrario a los deberes de un criterio objetivo e igualitario para todos, abriéndose camino a la arbitrariedad; el cambio es posible, ciertamente, pero cuando está justificado, como puede suceder, a título de ejemplo, por un cambio de legislación, de criterios jurisprudenciales o doctrinales, e incluso respecto a la misma persona, cuando esos cambios vengan determinados por una nueva inteligencia de la ley, siempre que la misma se explicite debidamente, haciéndose saber las razones de ella, es decir, motivándose debidamente las razones que apoyan un cambio de criterio y que aconsejen adoptar un parecer distinto, dentro, lógicamente, de criterios de lógica aplicación del derecho. Lo que no es admisible es que se cambie de manera injustificada de criterio, pues cabe que con ese actuar se lesionen los derechos en que se fundamenta todo el ordenamiento jurídico y se entre en un claro ámbito de inseguridad jurídica, al no saberse a qué atenerse en cada momento.

**IV.** En el caso de autos la discrepancia sobre la que se está tratando en este momento deriva de que la administración valora unos bienes de una determinada manera, mientras que quien es obligada tributaria sostiene que ha venido aplicando el mismo criterio y que el mismo fue puesto en conocimiento de la demandada en otros ejercicios en que se regularizó su situación por el mismo impuesto, sin que ello resultase de ninguna manera alterado o modificado por la administración, a la que se aportó la documentación correspondiente en lo que atañía a los bienes litigiosos. Esa aportación documental viene a ser tácitamente asumida por la administración, quien, sin embargo, resta la naturaleza de su eficacia porque lo que entonces se revisó no era el valor de los bienes, sino que lo que se regularizaron fueron las bases impositivas negativas aducidas en las autoliquidaciones. Al respecto, ha de considerarse que el artículo 25.5 del aplicable en aquel momento Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, establecía que, «El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases impositivas negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron»; es decir, que cuando la administración comprobó las bases impositivas negativas, lo hizo bajo la justificación que le presentó la actora de los soportes documentales, la contabilidad y las liquidaciones y autoliquidaciones correspondientes; así, la administración comprobó el modo de proceder de la obligada tributaria y acabó asumiendo la procedencia de lo por ella actuado; conclusión a la que no habría llegado de entender que la valoración de los bienes no era correcta o debía ser sometida a cualquier tipo de revisión. Por lo tanto, la administración determinó, de hecho, que el proceder del obligado tributario no presentaba ninguna objeción, pese a disponer de la documentación precisa para objetarla en su momento y no lo hizo. De ello, por pura lógica, la hoy demandante debió inferir que su proceder era correcto, pues, en otro caso, se hubiese dado lugar a la oportuna rectificación impuesta por la administración. Puesto que ello no sucedió y no se aportan razones que permitan entender que el cambio de parecer de la administración se asienta en un criterio plausible, pues nada de ello se dice en cuanto se explicita el cambio de criterio, ha de considerarse que el mismo contradice la vinculación de la administración a los propios actos y a sus propios criterios, de tal manera que la administrada cuando tenga que hacer una nueva autoliquidación se encontrará ante la paradoja de elegir entre dos criterios distintos, sin la seguridad de que no se va a encontrar con un tercero que surja, sin más, del parecer que en ese momento se adopte. Tal proceder, es evidente que no es correcto, al violentarse con ellas las reglas del proceder de la administración que se dejan dichas y ello conduce necesariamente a la estimación de la demanda y a la anulación de la resolución objeto de este proceso..

**V.** Procede, por tanto, estimar la pretensión deducida, con expresa imposición en las costas de este proceso a la parte demandada, de acuerdo con el principio objetivo del vencimiento del artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, sin que se aprecie que concurra ninguna circunstancia que aconseje adoptar otra resolución en esta materia.

**VI.** De conformidad con lo prevenido en los artículos 248.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, y 208.4 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, en relación con la doctrina de los artículos 86 y concordantes de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, redactada conforme la Ley 7/2015, de 21 de julio, procede comunicar a los interesados, mediante entrega de copia de esta resolución debidamente autenticada, que la misma devendrá firme si contra ella no se interpone recurso de casación dentro de los treinta días hábiles siguientes al de la notificación hecha en legal forma, tras, en su caso, la presentación del depósito que regula la Ley



Orgánica 1/2009, de 3 de noviembre, de modificación de la primeramente citada. El recurso se interpondrá para ante la Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo, salvo que la infracción en que se base se funde en infracción de normas de la comunidad autónoma, en cuyo caso se interpondrá para ante la Sección de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León con sede en Burgos. En la preparación del recurso deberán observarse las prescripciones contenidas en el artículo 89.2 de la referida Ley Procesal Especial.

Vistos los preceptos legales citados y los demás de general aplicación y administrando, en nombre de S.M. el Rey, la Justicia que emana del Pueblo Español,

### **FALLAMOS**

Que estimamos la demanda presentada por la Procuradora de los Tribunales doña Ana Isabel Fernández Marcos, en la representación procesal que tiene acreditada en autos, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León con sede en Valladolid, de veintiséis de noviembre de dos mil veintiuno, que estima parcialmente las reclamaciones económicoadministrativas acumuladas números 47/2554/2020, 47/3892/2021, 47/5019/2020 y 47/5020/2020, referidas a las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los años dos mil catorce y dos mil quince e imposición de sanciones tributarias, que, como las actuaciones de las que trae causa, se anulan por su disconformidad con el ordenamiento jurídico en los términos que se han estudiado en este proceso. Se imponen las costas procesales a la parte demandada.

Hágase saber a los interesados, mediante entrega de copia de esta resolución debidamente autenticada, que la misma devendrá firme si contra ella no se interpone recurso de casación dentro de los treinta días hábiles siguientes al de la notificación hecha en legal forma, previa constitución, en su caso, del depósito correspondiente. El recurso se interpondrá para ante la Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo, salvo que la infracción en que se base se funde en infracción de normas de la comunidad autónoma, en cuyo caso se interpondrá para ante la Sección de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León con sede en Burgos, debiéndose, en caso de prepararse tal recurso, cumplirse las prescripciones del artículo ochenta y nueve, punto dos, de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Así, por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, 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.