

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084093

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 776/2021, de 2 de junio de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1478/2018

### SUMARIO:

**ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible. Empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades. Mantenimiento de la inversión.** La recurrente considera que el requisito del mantenimiento de la adquisición durante los diez años siguientes, se refiere, por así disponerlo el propio artículo a su valor, esto es, al valor de una empresa individual; de suerte que cuando el legislador ha pretendido que se mantenga la propia actividad que venía ejerciendo el transmitente, así lo ha dispuesto expresamente, como se refleja en el art. 20.6 de la misma norma. No cabe, pues, realizar una interpretación finalista de la norma, y menos aún anteponer dicha interpretación finalista por encima de la que se deriva del tenor literal del texto legal; en definitiva, «puede afirmarse que en el caso de transmisiones *mortis causa* el incentivo fiscal únicamente exige atender a la naturaleza de los bienes transmitidos en sede del transmitente, que deben haber formado parte de una empresa individual del causante (y ése es el elemento diferenciador justificativo de la reducción), circunstancia que responde a una decisión del legislador. En los casos en que la Ley ha exigido la continuación del nuevo propietario en una actividad económica lo ha precisado de forma expresa (siendo ilustrativo la regulación separada de la misma reducción en el caso de transmisiones *inter vivos*)». De modo que si esta exigencia se ha omitido de forma consciente en el caso de transmisiones *mortis causa* no corresponde al intérprete de la Ley deshacer esta distinción sobre la base de una supuesta finalidad de la norma. En ninguno de los casos en los que se produce la sucesión de la empresa familiar y se tiene derecho a la reducción, tanto por adquisición de bienes y derechos de empresa o negocio profesional o por adquisición de participaciones *mortis causa* o por donación, se prevé legalmente que se tenga que conservar o mantener la misma actividad, ni siquiera la conservación de los mismos activos, sino que resulta factible mantener el valor de la unidad económica, y, aún en algún caso, ningún reparo cabe realizar para reinvertir en fondos de inversión. Por todo ello a la cuestión con interés casacional objetivo, «Determinar si, a efectos de aplicar la reducción del 95 por 100 en la base del impuesto sobre sucesiones por transmisión de una empresa familiar, se exige o no mantener la misma actividad económica a la que estaba destinada dicha empresa durante el plazo de 10 años requerido en la ley sobre el citado impuesto», debe responderse que no. Pero dicha respuesta, en modo alguno soluciona el caso enjuiciado, puesto que resultaba irrelevante para solucionar jurídicamente el caso enjuiciado. *Principio de confianza legítima.* La recurrente actuó de buena fe confiando en el proceder de la Administración, y su actuar venía protegido por el principio de confianza legítima que debe tener amparo jurídico; que en este caso se traduce, en su correcto actuar mediante la aplicación del valor de adquisición, consistente en la suma percibida por la venta del local a los arrendatarios, en fondos de inversión a efectos de cumplir el requisito del mantenimiento de la adquisición por el plazo decenal previsto legalmente, por lo que el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Junta de Andalucía debió ser desestimado y, al efecto, confirmar la resolución del TEAC. [Vid., ATS, de 21 de mayo de 2018, recurso n.º 1478/2018 (NFJ070612) y STSJ de Andalucía (Sede en Granada) de 14 de noviembre de 2017, recurso n.º 1206/2013 (NFJ069350), que se casa y anula].

### PRECEPTOS:

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

Ley 19/1991 (Ley IP), art. 4.

Constitución Española, arts. 9 y 24.

Ley 29/1998 (LJCA), art. 33.

### PONENTE:

Don José Antonio Montero Fernández.

Magistrados:

Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE

Don JOSE DIAZ DELGADO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don ISAAC MERINO JARA  
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 776/2021

Fecha de sentencia: 02/06/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1478/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 01/06/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

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

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 1478/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 776/2021

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado  
D. José Antonio Montero Fernández  
D. Francisco José Navarro Sanchís  
D. Isaac Merino Jara  
D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 2 de junio de 2021.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 1478/2018, interpuesto por D<sup>a</sup>. Gema, D<sup>a</sup>. Marcelina y D<sup>a</sup>. Rafaela, representadas por el procurador de los Tribunales D<sup>o</sup>. Miguel Ángel García de Gracia, bajo la dirección letrada de D<sup>o</sup>. Borja Orta Villar, contra sentencia n.º. 2265, de 14 de noviembre de 2017, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede de Granada), recaída en el recurso n.º. 1206/2013, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 16 de mayo de 2013, que estimando el recurso de alzada dejó sin efecto las resoluciones del TEARA, Sala de Granada, de 29 de julio de 2011, dictadas en los expedientes números NUM000, NUM001, NUM002, y anuló las liquidaciones giradas por el Impuesto sobre Sucesiones, devengado por el fallecimiento de D<sup>o</sup>. Serafin.

Han comparecido en el recurso de casación como partes recurridas la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, y La Junta de Andalucía, representada y asistida por la Letrada de sus Servicios Jurídicos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### **Primero.** *Resolución recurrida en casación.*

En el recurso n.º. 1206/2013, seguido en la Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede de Granada), con fecha 14 de noviembre de 2017, se dictó sentencia, cuya parte dispositiva es del tenor literal siguiente: " FALLO. 1. Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la Junta de Andalucía, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 16 de mayo de 2013, que estimando el recurso de alzada dejó sin efecto las resoluciones del TEARA, Sala de Granada, de 29 de julio de 2011, dictadas en los expedientes números NUM000, NUM001, NUM002, y anuló las liquidaciones giradas por el Impuesto sobre Sucesiones, devengado por el fallecimiento de D<sup>o</sup>. Serafin, acto que anulamos dejándolo sin efecto por no ser conforme a derecho. 2. Sin expresa condena al pago de las costas de esta instancia".

#### **Segundo.** *Preparación del recurso de casación.*

Notificada dicha sentencia a las partes, por el procurador de los Tribunales D<sup>a</sup>. Miguel Ángel García de Gracia, en nombre y representación de por D<sup>a</sup>. Gema, D<sup>a</sup>. Marcelina y D<sup>a</sup>. Rafaela, se presentó escrito con fecha 4 de enero de 2018, ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede de Granada), preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 16 de febrero de 2018, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente D<sup>a</sup>. Gema, D<sup>a</sup>. Marcelina y D<sup>a</sup>. Rafaela, representadas por el procurador de los Tribunales D<sup>o</sup>. Miguel Ángel García de Gracia, bajo la dirección letrada de D<sup>o</sup>. Borja Orta Villar, y como partes recurridas, la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado y La Junta de Andalucía, representada y asistida por la Letrada de sus Servicios Jurídicos.

#### **Tercero.** *Admisión del recurso.*

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 21 de mayo de 2018, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, precisando que:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, a efectos de aplicar la reducción del 95 por 100 en la base del impuesto sobre sucesiones por transmisión de una empresa familiar, se exige o no mantener la misma actividad económica a la que estaba destinada dicha empresa durante el plazo de 10 años requerido en la ley sobre el citado impuesto.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones".

**Cuarto. Interposición del recurso de casación y oposición.**

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el procurador D<sup>o</sup>. Miguel Ángel García de Gracia, en nombre y representación de por D<sup>a</sup>. Gema, D<sup>a</sup>. Marcelina y D<sup>a</sup>. Rafaela, por medio de escrito presentado el 9 de julio de 2018, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

1. El art. 20.2.c) LISD
2. El art. 89 LGT, que prevé el carácter vinculante de las contestaciones de la DGT a consultas tributarias escritas, con la consiguiente vulneración del principio de seguridad jurídica contemplado en el artículo 9.3 CE.

La recurrente manifiesta que, del tenor literal del art. 20.2.c) LISD se deriva que la aplicación de la reducción requiere el necesario mantenimiento durante un plazo de 10 años de "la adquisición", por lo que una interpretación literal y sistemática del artículo 20.2.c) LISD debe llevarnos a afirmar que el incentivo fiscal no requiere que el adquirente mantenga los mismos activos recibidos en la herencia (y que formaban parte de una empresa individual), ni tampoco que continúe ejerciendo la actividad económica del causante, sino que basta con mantener el valor de lo adquirido. En el caso de transmisiones "mortis causa" el incentivo fiscal únicamente exige atender a la naturaleza de los bienes transmitidos en sede del transmitente, que deben haber formado parte de una empresa individual del causante (y ése es el elemento diferenciador justificativo de la reducción). En los casos en que la Ley ha exigido la continuación del nuevo propietario en una actividad económica lo ha precisado de forma expresa (siendo ilustrativo la regulación separada de la misma reducción en el caso de transmisiones "inter vivos" en el apartado 6 del art. 20 LISD). De modo que si esta exigencia se ha omitido de forma consciente en el caso de transmisiones "mortis causa" no corresponde al intérprete de la Ley deshacer esta distinción sobre la base de una supuesta finalidad de la norma. La recurrente afirma esto por cuanto la sentencia impugnada atiende a una supuesta interpretación finalista y considera que también el causahabiente (al igual que el donatario) debe continuar con la actividad que viniera siendo desarrollada por el causante, y, la jurisprudencia emitida por esa Sala Tercera del TS se inclina por fijar la interpretación literal como punto de partida necesario en la interpretación de las normas y, además, por dar prevalencia a este criterio cuando pudiera existir colisión con otros criterios interpretativos (como el finalista). Y es que, en definitiva, una interpretación finalista podría complementar pero nunca sustituir una interpretación literal, porque ante aspectos claramente regulados en la norma, la interpretación finalista no podría legítimamente sustentar una interpretación que suponga, en realidad, la introducción de exigencias o requisitos no contemplados en el texto legal.

En conclusión, puede decirse que el requisito de mantenimiento en el caso de adquisiciones "mortis causa" de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, a los que fuera de aplicación la exención prevista en el artículo 4.Ocho LIP en sede del causante, no exige que el causahabiente continúe con el ejercicio de la misma (u otra) actividad. Por lo que se cumplirá con dicho requisito de mantenimiento siempre que se ante la claridad de la norma, no nos es dado a nosotros determinar cuál fue la intención del legislador a la hora de establecer una distinta regulación de la reducción en los casos de transmisiones "mortis causa" y transmisiones "inter vivos", pero desde luego no puede afirmarse que se trate de una distinción arbitraria, pues afecta a supuestos de hecho claramente diferenciados: el de una persona que transmite voluntariamente una actividad empresarial que venía realizando de forma personal habitual y directa hasta entonces, y el de una persona cuyo fallecimiento precipita un proceso de sucesión por herencia en el que se incluye el valor de una empresa individual. Por todo ello, considera que la sentencia de instancia infringe el art. 20.2.c) LISD al exigir a las recurrentes mantener la misma actividad inmobiliaria a la que estaba afecto el local de referencia.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala que "dicte sentencia por la que anule totalmente la Sentencia impugnada y declare que una correcta interpretación del art. 20.2.c) LISD conlleva la posibilidad de aplicar la reducción del 95 por ciento contemplada en dicho precepto con el mantenimiento del valor de lo adquirido. Subsidiariamente, suplico que se anule la Sentencia de instancia en la medida en que la aplicación de la tesis promovida por el TSJA supondría en nuestro caso una vulneración de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima derivados del art. 9.3 CE, en conexión con el art. 89 LGT".

Por su parte, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, por escrito presentado con fecha 5 de octubre de 2018, manifestó que se abstenía de formular oposición al presente recurso.

Asimismo, por la Letrada de los Servicios Jurídicos de la Junta de Andalucía, en la representación que ostenta, por medio de escrito presentado con fecha 24 de marzo de 2021, formuló oposición al recurso de casación, manifestando que la sentencia recurrida no incurre en infracción del artículo 20.2.c) LISD, toda vez que, frente a lo manifestado por la recurrente de que la sentencia recurrida realiza una interpretación finalista del citado precepto y lo que procede es una interpretación literal del mismo que habría avalado la tesis defendida por ella en el sentido de considerar que lo relevante, a efectos de obtener la reducción del 95% en la base imponible del IS, no era el

mantenimiento del bien adquirido sino del "valor de la adquisición". Frente a dicho planteamiento opone la recurrida que, la fundamentación jurídica que realiza la recurrente no se basa en una interpretación literal de la norma, como afirma, sino en una interpretación sesgada de la misma, pues elude por completo uno de los requisitos esenciales que el precepto establece que es la afección del bien a la empresa familiar que ha legitimado la aplicación de la reducción. La recurrente considera que el legislador es el que ha optado en el caso de las adquisiciones mortis causa con la redacción dada al precepto (de forma distinta a la dada a las adquisiciones inter vivos) por la aplicación de la reducción al margen de que se continúe o no con la actividad empresarial que se hereda. Según tal interpretación, lo relevante sería únicamente tener inmovilizado el "valor de la adquisición" durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, pero, insiste, sin que el sujeto pasivo quede obligado a continuar el negocio o empresa familiar para tener derecho a la reducción en la base imponible del impuesto. Sin embargo, esta interpretación no puede prosperar por dos razones: (i) Por un lado, porque esa "llamada" a la literalidad del precepto es sólo parcial e interesada ya que la recurrente desatiende uno de los requisitos fijados por el precepto que tratamos. Así, si se acude al artículo 20.2.c) LISD lo primero que se advierte es que dicha norma condiciona de modo textual, inconfundible y claro la aplicación de la reducción a los casos en que a la transmisión resulte de aplicación " la exención regulada en el artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio ". (ii) Por otro lado, porque tal interpretación supone desconocer por completo la finalidad que motiva el régimen de los beneficios fiscales, concretamente, cual es el objetivo que ha perseguido el legislador al establecer una bonificación tal elevada que alcanza el 95% en la base imponible del impuesto y que carecería de justificación si lo pretendido no fuera posibilitar y favorecer la continuidad del negocio o empresa familiar que se transmite; el artículo analizado en este recurso se remite de forma explícita al artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio para tener derecho a la reducción que establece. La remisión normativa realizada a la Ley del Impuesto de Patrimonio determina de forma inequívoca que para que sea aplicable la reducción en la base imponible del impuesto de sucesiones es necesario que los bienes y derechos transmitidos resulten necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial o profesional; esto es, se trate de bienes afectos. Así pues, de entre todos los elementos que puedan formar parte del "valor" de una empresa, sólo los que reúnan tal característica estarán cubiertos por la exención en el ámbito del impuesto sobre el patrimonio, quedando el resto al margen del beneficio fiscal. Esto excluye por completo la tesis que postula la actora en el sentido de que para ser acreedor de la bonificación fiscal bastaría con recibir una empresa en funcionamiento pero luego sería factible no sólo modificar los bienes recibidos (extremo que la sentencia recurrida no ha negado) sino incluso desvincularlos de la actividad de la empresa familiar recibida. El extremo fundamental tenido en cuenta por la sentencia no ha sido propiamente la modificación del bien o del valor de la adquisición antes del transcurso de los diez años siguientes al fallecimiento del causante, que es el único argumento sobre el que insiste la recurrente, sino que la causa por la que la Sala sentenciadora concluye que no procede aplicar la reducción establecida en el artículo 20.2.c) LISD es porque con la enajenación se disolvió la Comunidad de bienes que era la que continuaba con la actividad empresarial que ejercía el causante (es decir, por incumplimiento de los requisitos para tener derecho a la reducción) y no porque la Sala haya negado que se pueda enajenar lo adquirido. Por ello, la argumentación del motivo, fundada exclusivamente en la distinción entre la "adquisición" y el "valor de la adquisición", resulta desacertada para combatir la sentencia impugnada, ya que la misma no ha cuestionado la validez de la enajenación del bien mediante el mecanismo de la opción de compra ni ha negado la posibilidad que tienen los herederos de disponer del bien, sino que lo que ha motivado la estimación del recurso interpuesto por la Junta de Andalucía es el cese en la comunidad de bienes, lo que supone el incumplimiento del requisito de mantener la adquisición (entendida como bien afecto a una empresa familiar) durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante.

Señala que, aunque el TS hasta la fecha no ha resuelto de forma concreta la cuestión que en el presente recurso de casación tiene interés casacional objetivo, sí se ha pronunciado sobre el tipo de interpretación que procede realizar del artículo controvertido y que es la misma realizada por la sentencia recurrida. Procede interpretar la norma en el sentido de beneficiar la continuidad de la empresa en funcionamiento en lugar de privilegiar a quienes reciben "mortis causa" una empresa o negocio para que bajo dicho paraguas se beneficien de una elevadísima bonificación en la recepción de los bienes afectos a la misma, para que luego (o de manera casi inmediata como en este caso) se enajenen dichos bienes y se extinga la empresa o negocio que amparó la bonificación. Manifiesta que, como ya lo indicó la Comisión en su Recomendación que está en la base de este beneficio fiscal, el mismo se debe fijar para los casos en que " la empresa siga en funcionamiento"; si no sigue en funcionamiento carece de sentido que el beneficio fiscal se conceda sólo a quienes reciban bienes o derechos distintos de los indicados en el artículo 20.2.c) LISD siempre que su valor se mantenga durante los diez años siguientes a tal adquisición. Y concluye que, no se trata de una cuestión de lege ferenda, como postula la recurrente, sino que el precepto no sólo permite esta interpretación sino que además es la interpretación que se deriva, tanto de su literalidad, por la remisión que hace a la Ley de Patrimonio, como de su espíritu y finalidad, que es el criterio al que hay que atender "fundamentalmente" según el artículo 3 CC.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "desestime el citado recurso y las pretensiones en él ejercitadas, confirmando la sentencia impugnada y resolviendo la cuestión con interés casacional objetivo planteada en el auto de admisión de conformidad con lo expuesto en el cuerpo de este escrito".

**Quinto. Señalamiento para deliberación del recurso.**

Por providencia de 25 de marzo de 2021, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 1 de junio de 2021, en cuya fecha tuvo lugar el acto.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero. Sobre el auto de admisión, cuestión controvertida y problemas en la concreción del debate.**

La parte recurrente desarrolla su escrito de interposición alegando, en primer lugar, sobre la concreta cuestión que se plantea en el auto de admisión, recordemos los términos en lo que se formula la cuestión, "Determinar si, a efectos de aplicar la reducción del 95 por 100 en la base del impuesto sobre sucesiones por transmisión de una empresa familiar, se exige o no mantener la misma actividad económica a la que estaba destinada dicha empresa durante el plazo de 10 años requerido en la ley sobre el citado impuesto", cuestión que, en definitiva, se desenvuelve, como se ve, sobre el alcance de uno de los requisitos previstos legalmente para gozar del beneficio de la reducción de la base imponible, dice así el art. 20.2.c) de la Ley 29/1987, en lo que ahora interesa, "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".

Esta cuestión es la única sobre la que se pronuncia la parte correcurrida, Comunidad Autónoma de Andalucía, en su escrito de oposición.

Pero la parte recurrente se queja, además, con denuncia de quiebra de lo dispuesto en el art. 33.2 de la LJCA, de que la sentencia impugnada ha resuelto al margen de la cuestión que se dilucidaba y se resolvió en sede tributaria y económico administrativa, en concreto -aparte de considerar la confianza legítima que le supuso la Consulta vinculante que formuló, V1137-07 y las consecuencias jurídicas que de ella se deriva a efectos de vincular a la Administración Tributaria-, considera que la sentencia impugnada alteró indebidamente los términos del debate, "A este respecto, debemos comenzar indicando que el relato expuesto en la parte inicial de este escrito evidencia que el TSJA resolvió al margen del debate suscitado en la vía económicoadministrativa. En efecto, ha quedado acreditado en el expediente que entre la Inspección y mis representadas existía consenso en que la venta de local de referencia y su posterior reinversión en fondos de inversión resultaba inocua a efectos de la aplicación del incentivo fiscal que nos ocupa. Por el contrario, sí discreparon mis representadas y la Inspección respecto de: i) la posibilidad de aplicar la reducción cuando lo transmitido no es la totalidad del valor de una empresa individual, sino de una parte de la misma; ii) la existencia de una actividad económica desarrollada por el causante con carácter previo al fallecimiento. En relación con estas cuestiones, y en muy resumidas cuentas, mis representadas defendieron que el bien transmitido en la sucesión ("local de referencia") es precisamente uno de los bienes sobre los que se desarrollaba la actividad económica principal, por lo que la adquisición de la participación del 32,26% en el mismo llevaba implícita la adquisición de la actividad que se desarrollaba sobre él. En cuanto a la existencia de actividad económica en sede del causante, mis representadas defendieron que el cumplimiento de los requisitos de persona y local establecidos en la Ley del IRPF (norma aplicable por remisión al objeto de determinar la existencia de una actividad económica de arrendamiento de inmuebles) permitía presumir la existencia de actividad económica, sin que pueda desvirtuarse esta presunción por la simple afirmación de la Inspección de que el cumplimiento formal de estos requisitos es condición necesaria pero no suficiente para aplicar la reducción. A pesar de lo anterior, el TSJA se introdujo en el ámbito en el que no había polémica y sobre el que mis representadas no habían argumentado en sus alegaciones (por no ser necesario), para desdeñar a la Inspección y negar con ello toda respuesta a la cuestión que realmente estaba en discusión. Es decir, el TSJA resolvió al margen de las cuestiones planteadas por los interesados, sin antes oírles, infringiendo con ello el art. 33.2 LJCA. Por ello, resulta manifiesto que, si consideramos los términos en los que había sido planteada la discusión desde un inicio, pierden todo el sentido las manifestaciones del TSJA respecto a que las vendedoras del reseñado local comercial no han probado ni tan siquiera han invocado que lo obtenido con esa enajenación se hubiera reinvertido en algún bien o activo para la continuación de aquella actividad, pues lo cierto es que no era necesario probar esto porque nunca había formado parte de la discusión (obviamente, porque venía confirmado por una consulta de la DGT propia)".

Denuncia que ya reflejó en su escrito de preparación, en concreto afirmaba que se habían vulnerado los arts. 9.3 y 24 de la CE, en relación con el art. 33.2 de la LJCA, poniendo en evidencia como se había alterado el debate sin posibilitar su defensa. Cuestión sobre la que, como se comprueba, nada se dice en el auto de admisión.

También alegó en su escrito de preparación como infracción cometida el no haber tenido en cuenta la sentencia que, dada la Consulta Vinculante V1137-07, la Administración se atuvo a la misma y conforme al art. 89, en relación con el art. 9 de la CE, debió respetarse los efectos derivados de dicha Consulta, sin que ni la Sala de instancia al resolver, ni tampoco en el auto de admisión, hayan prestado atención a esta cuestión.

Junto a la alegación, antes transcrita, que delimita los términos de la discusión desde el origen tributario de la polémica, dicho desbarajuste se pone de manifiesto atendiendo a los términos en los que se pronunció el TEAC. Refleja la resolución del TEAC la polémica suscitada y los puntos en los que se discrepa, en concreto en su Fundamento Segundo de la resolución recurrida hace referencia al pronunciamiento de la Inspección, en cuanto que no existía una sucesión de la empresa familiar, sino sólo una sucesión en un porcentaje de un bien aislado como era el local, y la razón de decidir del TEAR se concretó en que la sucesión se había realizado no sobre el valor de una empresa sino sobre un local comercial. Sobre estos puntos se centró el análisis y la decisión del TEAC, concluyendo que de lo actuado se infería que existía una real y efectiva actividad económica de arrendamientos de inmuebles al que estaba afecto el inmueble en discusión, correspondiéndole la prueba en contrario a la Administración. Esta fue, pues, la única razón de decidir.

Ahora bien, el análisis de la resolución del TEAC descubre que en su Fundamento Jurídico Tercero, ciertamente al margen de la razón principal objeto del debate, se entra a analizar el requisito del mantenimiento durante el plazo decenal, considerando que no se precisa para cumplir dicho requisito el mantenimiento de la misma actividad económica, ni la conservación del mismo bien en concreto, sino que basta que permanezca en el esfera patrimonial del heredero que disfrutó de la reducción el valor de adquisición del elemento sobre el que recayó la reducción, sin proyectar esta tesis sobre el caso concreto enjuiciado.

La sentencia impugnada en su Fundamento Segundo concreta el debate y lo resuelto en las sucesivas instancias tributarias y económico administrativas; respecto del requisito de la permanencia añade que el TEAC consideró que a pesar de que existía una opción de compra del local por los arrendatarios, que dio lugar a que fuera enajenado a los mismos, se cumple el requisito en cuanto que la permanencia no tenía que ser del bien sino del valor en que se enajenó; añade sobre este punto, que el TEAC sigue el criterio plasmado en la Consulta Vinculante V1137-07, pero no extrae de la misma consecuencia jurídica alguna. A continuación desarrolla la sentencia la doctrina que considera correcta, con cita de distintos pronunciamientos jurisprudenciales, judiciales y administrativos, concluyendo en el último fundamento que "En el caso que nos atañe, la Administración aceptó que se aplicara la reducción postulada sobre todos los bienes que heredó doña ... afectos a la actividad económica que ésta ejercía, y sobre las acciones de Artesanía San José S.L., que heredó la hija del causante doña ..., y la denegó respecto del 32,26 % que doña ... porque su adquisición mortis causa no fue de la actividad económica que ejercía el causante, sino de una parte, la indicada, de uno de los bienes que estaban afectos a esa actividad económica.

La transcripción del artículo 20.2 c) de la Ley, pone de manifiesto, a criterio de la Sala, que lo relevante para el disfrute de la reducción que se dilucida es que la adquisición - se entiende de la empresa individual que gestionaba y dirigía el causante- se mantenga, durante los diez años siguientes a su fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de este plazo. Con esa medida lo que se pretende es favorecer fiscalmente el mantenimiento de una empresa familiar que continúe su funcionamiento más allá de la existencia física de su titular.

En nada obsta a esa finalidad el hecho de que el elemento patrimonial afecto a esa actividad se hubiera enajenado en virtud de un derecho de opción de compra pues nada impedía que las transmitentes, la viuda del causante y una de las hijas que eran las propietarias de ese bien, hubieran reinvertido lo obtenido por esa transmisión en unos activos o bienes que permitieran dedicarlos a la actividad como a la que con anterioridad se dedicaba la empresa familiar. El alta en el epígrafe que le correspondía a la actividad económica a que se dedicaba el causante, la causó una Comunidad de Bienes constituida expreso por las dos propietarias del bien. En el mismo día en que se produjo la enajenación, que lo fue a título individual por cada una de sus copropietarias no en vano eran sus únicas y exclusivas titulares, disolvieron la Comunidad de Bienes, lo que denota que ésta que había causado alta en el epígrafe 861.2 correspondiente a la actividad de arrendamiento de locales comerciales, al disolverse exteriorizaba su voluntad de no continuar en el ejercicio de esa actividad, de tal suerte que esta desapareció tan pronto se produjo la transmisión del bien indicado.

Con esa enajenación se desprendieron del activo patrimonial de la empresa que se quedó sin elemento afecto a esa actividad por lo que la misma quedó sin objeto y contenido lo que por otra parte hizo que la Comunidad de Bienes se disolviera. Quiere ello decir, a nuestro entender, que con esa forma de proceder las dos propietarias del local, se desprendieron del único bien afecto a esa actividad por lo que la continuidad de esa empresa familiar quedó en entredicho. Su enajenación implicó la disolución de la Comunidad de Bienes que fue la que causó alta en la actividad empresarial que ejercía el causante.

Lo anterior sumado al hecho de que pese al tiempo transcurrido entre esa enajenación y el inicio de las actuaciones de la Administración, las vendedoras del reseñado local comercial no han probado ni tan siquiera han

invocado que lo obtenido con esa enajenación se hubiera reinvertido en algún bien o activo para la continuación de aquella actividad, es por lo que la Sala considera que no concurría el presupuesto para la reducción postulada".

En definitiva, como puede observarse, la controversia desborda la concreta cuestión que se somete a este Tribunal sentenciador, de suerte que, incluso circunscribiéndonos a dar respuesta a la misma, no sería posible resolver el concreto caso que nos ocupa.

Como se desprende de lo dicho reina cierta confusión que es preciso aclarar para determinar el alcance del presente recurso de casación. Puede afirmarse que el art. 20.2.c de la Ley del impuesto sobre Sucesiones, para proceder a la reducción que nos ocupa, exige unos requisitos que podríamos denominar anteriores a la transmisión, concretados en que se cumpla los requisitos que previene la exención que se contempla en el art. 4.8.Uno de la Ley sobre el Patrimonio, y un requisito posterior a la transmisión, cual es el mantenimiento de la adquisición en el plazo decenal. En el caso que nos ocupa y en sede tributaria el problema se desenvuelve respecto de los requisitos anteriores, esto es, sobre si existe o no actividad económica y la afección del local a la misma, y en ese sentido se pronuncia la Administración Tributaria y en ese sentido se pronuncia el TEAR; el TEAC aborda y resuelve esta cuestión en los términos que hemos referido, esto es, considera que sí hay actividad económica, pero introduce en el fundamento tercero el requisito a posteriori del mantenimiento de la adquisición, sin entrar en otras consideraciones, a modo de un obiter dicta, y remitiéndose a la Consulta Vinculante V1137-07. La Sala enjuiciadora da por superada la primera de las cuestiones, la que realmente constituía la razón de decidir en sede de la Administración Tributaria y en sede económico administrativa, y centra su discurso sobre el requisito del mantenimiento de la adquisición, que no estuvo presente originalmente en la polémica, quizás porque existía la referida Consulta Vinculante; pero en este punto cabe discrepar de la recurrente, no se trata de una cuestión nueva que se introduce por la Sala de instancia de oficio y sin emplear el mecanismo del art. 33.2 de la LJCA; como se ha indicado, en el fundamento tercero de la resolución del TEAC se aborda este punto como se ha dicho, y baste leer la demanda de la Junta de Andalucía para descubrir que en su demanda, fundamento jurídico cuarto, sí trata sobre el requisito de la permanencia y cuestiona que el sólo mantenimiento del valor de adquisición cumpla el mismo; y basta leer la contestación de la demanda de la ahora en este recurrente para comprobar que tanto en el denominado fundamento jurídico previo, como en el desarrollo de la delimitación de la controversia, sí trata y alega sobre este requisito y considera cumplido con la inversión en fondos de la cantidad obtenida por la venta del local en el porcentaje correspondiente. Por tanto, resulta evidente que la alegación del incumplimiento del art. 33.2 de la LJCA, en relación con el art. 24 de la CE, por quebranto de la tutela judicial efectiva, aparte de la queja de no haber podido probar por desconocimiento el mantenimiento de la inversión, no se corresponde con la realidad. En cambio, si es cierto que en su contestación a la demanda, segunda de sus fundamentos jurídicos, sí alega específicamente la cuestión atinente a la Consulta Vinculante 1137-07, de la que se hizo eco la resolución del TEAC, y también es considerada por la sentencia impugnada afirmando que el TEAC había seguido sus dictados, y en dicha alegación habla expresamente de los efectos y alcance de la misma respecto del principio de confianza legítima y su incidencia en cuanto a su consideración como actos propios de la Administración, sin que esta cuestión fuera objeto de atención en la sentencia. Situación esta que abordaremos más adelante para extraer las consecuencias que se derivan de la misma.

## **Segundo. Respuesta a la cuestión con interés casacional.**

Dicho lo anterior, sin perjuicio de volver posteriormente a encarar los problemas que expone la parte recurrente para resolver la presente controversia, es conveniente, con la intención de ordenar el debate, abordar ahora la cuestión de interés casacional objetivo recogida en el auto de admisión.

Contiene la sentencia un relato fáctico de lo acontecido:

"Las herederas solicitaron la aplicación de la reducción por adquisición de empresa individual del artículo 20.2 c) de la LISD respecto de los bienes que se indicaban, y que eran los números 1 a 13 del inventario, (adjudicados en su totalidad a su viuda que ejercía en ellos su actividad de empresaria agrícola) el bien número 36 ( del que la viuda era propietaria del 67,74 % y doña ... de un 32,26 %) y el número 60, las acciones de Artesanía San José S.L.( que se adjudicaron a una de las hijas herederas doña ...). La Administración aplicó esa reducción respecto de todos los bienes para los que se interesó, salvo el porcentaje del 32,26 % que del bien número 36 (el local comercial del número 4 de la Plaza de la Constitución) se adjudicó a doña .... Es decir que la Administración en el procedimiento que concluyó con las liquidaciones que han resultado anuladas por la resolución combatida, aceptó la reducción por transmisión de la empresa a los bienes gananciales que formaban parte de la actividad agraria que realizaba la cónyuge del causante, así mismo aplicó la reducción sobre el valor de las participaciones de la mercantil Artesanía San José SL, al considerar que cumplían los requisitos para gozar de esa reducción. Sin embargo, la deniega para la transmisión mortis causa que hizo el causante a una de sus hijas doña ... del 32,26 del inmueble número 36 del inventario, consistente en un local comercial en el número 4 de la Plaza de la Constitución en Jaén. Así las cosas, se impone a criterio de la Sala, un relato de hechos para la mejor comprensión de lo acaecido y para una más adecuada resolución de la presente litis. Don ... falleció el 18 de septiembre de 2006. Desde el 1 de



enero de 1989 figuraba dado de alta en el epígrafe 861.1 correspondiente al alquiler de viviendas, sin local afecto a dicha actividad. El 1 de junio de 2006 se da de alta en el epígrafe 861.2 correspondiente al alquiler de locales industriales, con el local del número 4 de la Plaza de la Constitución afecto a esa actividad. Su actividad anterior la de alquiler de viviendas se desarrollaba en un local de su propiedad en la entreplanta B del número 1 de la calle Cid Campeador , y que el día 1 de mayo de 2006 lo alquiló a Artesanía San José S.L. En su testamento otorgado el 12 de abril de 1989 lega a su cónyuge el usufructo universal y vitalicio de su herencia e instituyó herederas por partes iguales a sus tres hijas, hoy codemandadas. Entre los bienes dejados en herencia figuraba el local comercial situado en el número 4 de la Plaza de la Constitución en Jaén. El 19 de febrero de 2003 lo alquiló a Punt Roma en un contrato de arrendamiento en el que le reconocía el derecho de opción de compra que mediante acta notarial de 30 de noviembre de 2006, la arrendataria notifica su deseo de ejercitar. El citado bien , número 36 del inventario, fue adjudicado en un 67,74 % al cónyuge superviviente en pago de su mitad de gananciales y el 32,26 % restante a su hija doña ... , y las dos, el 29 de marzo de 2007, como propietarias del 100 por cien de la propiedad de ese bien, constituyen una Comunidad de Bienes denominada ..., CB, que el 21 de marzo de 2007 dieron de alta en el censo de actividades económicas empresariales en el epígrafe 861.2 de alquiler de locales industriales. El 12 de abril de 2007 las dos componentes de la Comunidad de Bienes, comparecen a título individual y personal como parte vendedora ante el Notario de Madrid Sr Moncada y venden en 6.200.000 euros, el local comercial a Punt Roma y el mismo día disuelven la citada Comunidad de Bienes. El 10 de mayo de 2007 doña ... eleva una consulta a la Dirección General de Tributos en la que, dada la obligación de vender el local en virtud de la opción de compra, preguntaba en qué se debía invertir el dinero obtenido. El 29 de mayo de 2007 el Director General de Tributos emite la Consulta V1137-07 en la que informa que "... la reinversión inmediata del importe obtenido podría materializarse en cualquiera de los elementos patrimoniales que se mencionan, en tanto en cuanto pueda acreditarse el mantenimiento del valor durante un plazo legal". Se hace constar que la inversión de lo obtenido por la venta del local se materializó en fondos de inversión.

La recurrente considera que la correcta interpretación del art. 20.2.c) de la Ley 29/1987, es la que deriva de su tenor literal, por lo que el requisito del mantenimiento de la adquisición durante los diez años siguientes, se refiere, por así disponerlo el propio artículo a su valor, esto es, al valor de una empresa individual; de suerte que cuando el legislador ha pretendido que se mantenga la propia actividad que venía ejerciendo el transmitente, así lo ha dispuesto expresamente, como se refleja en el art. 20.6. No cabe, pues, realizar una interpretación finalista de la norma, y menos aún anteponer dicha interpretación finalista por encima de la que se deriva del tenor literal del texto legal; en definitiva, "puede afirmarse que en el caso de transmisiones " mortis causa" el incentivo fiscal únicamente exige atender a la naturaleza de los bienes transmitidos en sede del transmitente, que deben haber formado parte de una empresa individual del causante (y éste es el elemento diferenciador justificativo de la reducción), circunstancia que responde a una decisión del legislador. En efecto, en los casos en que la Ley ha exigido la continuación del nuevo propietario en una actividad económica lo ha precisado de forma expresa (siendo ilustrativo, como venimos diciendo, la regulación separada de la misma reducción en el caso de transmisiones "inter vivos"). De modo que si esta exigencia se ha omitido de forma consciente en el caso de transmisiones "mortis causa" (no puede ser de otra forma, dada la cercanía de los preceptos con contenido distinto en un mismo cuerpo normativo), no corresponde al intérprete de la Ley deshacer esta distinción sobre la base de una supuesta finalidad de la norma".

Este Tribunal Supremo, no se ha pronunciado directamente sobre la cuestión referida, pero sí sobre cuestiones que tienen estrecha relación con la que nos ocupa. La cuestión central es la sucesión en la empresa familiar, distinguiendo la normativa distintos supuestos, tales como si la sucesión se produce intervivos o mortis causa, que se trate de la adquisición de bienes y derechos de la empresa o negocio profesional o de participaciones en estas, y según los supuestos los requisitos difieren de unos a otros, incluido el atinente al mantenimiento de lo adquirido.

Se han producido pronunciamientos jurisprudenciales sobre distinto supuestos y aún las peculiaridades de cada caso, si podemos señalar un denominador común, cual es el de la continuidad de la actividad económica, así se señala por parte de la correcurrida, Comunidad Autónoma de Andalucía, cuando recuerda pronunciamientos jurisprudenciales del siguiente tenor: "Por ello, tiene razón el Abogado del Estado cuando en su escrito de oposición, refiriéndose al criterio de las sentencias de contraste, de que los herederos amplían su patrimonio con todos los bienes que forman parte de la empresa familiar, estén o no afectos, señala que con dicho criterio se prescinde por completo de la finalidad de la reducción "que no es otra que beneficiar la continuidad de la empresa en funcionamiento, no privilegiar a quienes son empresarios para que bajo el paraguas de la empresa eviten pagar el Impuesto sobre Sucesiones que corresponderían por la adquisición de bienes que nada tienen que ver con la actividad empresarial".

La interpretación que se sostiene es la más conforme al Derecho Comunitario, pues la Recomendación de la Comisión 94/1069/CE, de 7 de diciembre, señala:

"Es conveniente garantizar la supervivencia de la empresa mediante un trato fiscal adecuado de la sucesión y la donación. Con este fin, se invita a los Estados miembros a adoptar una o varias de las medida siguientes:

a)Reducir, siempre que se prosiga de manera creíble la actividad de la empresa durante un período mínimo, la carga fiscal que grava los activos estrictamente profesionales, en caso de transmisión mediante donación o sucesión, incluidos los derechos de sucesión, donación y registro. (...)"

Criterio que está presente en sentencias ya alejadas en el tiempo, pero que se sigue reiterando en otras más próximas. Así en sentencia de 18 de marzo de 2009, rec. cas. 6739/2004, se dijo en referencia al art. 20.2.c), que la "reducción prevista en este precepto es consecuencia de la preocupación por la continuidad de las empresas familiares, también demostrada por la Unión Europea, pues la recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 2004 sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas pone de manifiesto la necesidad de que los Estados adopten una serie de medidas tendentes a tener en cuenta la disminución del valor que se produce en la empresa por el hecho de la transmisión, y a que se dispense un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones, cuando la empresa siga en funcionamiento ". Se mantiene, por ejemplo, en la de 14 de julio de 2016, rec. cas. 2330/2015.

Ahora bien, en ninguno de los casos en los que se produce la sucesión de la empresa familiar y se tiene derecho a la reducción, tanto por adquisición de bienes y derechos de empresa o negocio profesional o por adquisición de participaciones mortis causa o por donación, se prevé legalmente que se tenga que conservar o mantener la misma actividad, ni siquiera la conservación de los mismos activos, sino que resulta factible mantener el valor de la unidad económica, y, aún en algún caso, ningún reparo cabe realizar para reinvertir en fondos de inversión.

Por todo ello a la cuestión con interés casacional objetivo, "Determinar si, a efectos de aplicar la reducción del 95 por 100 en la base del impuesto sobre sucesiones por transmisión de una empresa familiar, se exige o no mantener la misma actividad económica a la que estaba destinada dicha empresa durante el plazo de 10 años requerido en la ley sobre el citado impuesto", debe responderse que no. Pero dicha respuesta, en modo alguno soluciona el caso enjuiciado, puesto que como a continuación se razonará, la cuestión referente al mantenimiento de la adquisición en el plazo decenal resultaba irrelevante para solucionar jurídicamente el caso enjuiciado.

### **Tercero.** *Cuestión conexa sobre la que se debe pronunciar la sentencia.*

Ya se dejó dicho que la parte recurrente en su contestación a la demanda opuso los efectos que debía de tener en la resolución del caso la Consulta Vinculante 1137-07. Cuestión que volvió a reiterar en su escrito de preparación del recurso de casación y que fue desarrollado en su escrito de interposición del recurso de casación, así señaló que se había producido la "Infracción del art. 89 LGT, que prevé el carácter vinculante de las contestaciones de la DGT a consultas tributarias escritas, con la consiguiente vulneración del principio de seguridad jurídica contemplado en el artículo 9.3 CE", y básicamente desarrolló su argumentación alegando que "Adviértase que esta parte no está afirmando que las consultas emitidas por la DGT deban determinar el criterio de los tribunales jurisdiccionales. Al contrario, lo que estamos indicando es que, puesto que los actos de liquidación nunca podrían haberse fundamentado en el cuestionamiento del requisito de mantenimiento, la Sentencia de instancia debió respetar la confianza legítima generada en el administrado, de suerte que si la única salvedad a la aplicación de la reducción se centraba en no haber reinvertido el producto de la venta en otros bienes afectos debió reconocerse la imposibilidad de sostener la regularización sin consagrar una vulneración indirecta del art. 89 LGT y contravenir con ello el principio de seguridad jurídica proclamado en el art. 9.3 CE. Esa Sala del Tribunal Supremo a la que respetuosamente nos dirigimos no ha sido ajena a esta cuestión, tal y como se demuestra, entre otras, en sus Sentencias de 30 de octubre de 2008 (rec. 501/2006), 27 de febrero de 2009 (rec. 4350/2005, 4352/2005, 4353/2005, 5707/2005), 22 de febrero de 2010 (rec. 1105/2005), 14 de enero de 2011 (rec. 586/2006) y 20 marzo 2012 16 (rec. 6494/2008)".

Esta cuestión fue obviada en la sentencia impugnada, en cuanto motivo de oposición, y no se consideró de interés casacional en el auto de admisión. Este Tribunal se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre el alcance de enjuiciamiento y resolución en el recurso de casación, y si se debe limitar el pronunciamiento en exclusividad a las cuestiones seleccionadas en el auto de admisión.

Ya se ha dicho en otras ocasiones que es el Tribunal sentenciador el que, en todo caso, determina y delimita el debate de fondo, pronunciándose, cuando así lo exige la concreta resolución del supuesto enjuiciado conforme a las normas aplicables, y, también, conforme a todas aquellas normas que directa o indirectamente son de obligada aplicación para resolver el caso y las pretensiones articuladas.

También se ha dicho que si bien como principio, el auto de admisión condiciona y delimita el escrito de interposición, y la regla general es que el escrito de interposición debe seguir las pautas que quedan marcadas en el auto de admisión y debe centrarse a las normas y jurisprudencia que se han considerado como identificadas como susceptibles de interpretación; pero, también se ha dicho, que con carácter excepcional el escrito de interposición no queda constreñido por el auto de admisión, sino que cabe examinar cuestiones no explícitamente recogidas en la determinación del interés casacional en el auto de admisión, pero que sí fueron anunciadas en el escrito de preparación y desarrolladas en el escrito de interposición, y, aparte de otros supuestos que no son del caso, cuando por razones objetivas, para dilucidar la cuestión de interés casacional, o subjetivas, para la satisfacción

del interés subjetivo de la parte vinculado a la cuestión casacional objetiva, sea necesario, por constituir presupuesto obligado, o consecuencia derivada, se debe entrar y resolver otras cuestiones que sin haber sido identificadas en el auto de admisión como de interés casacional objetivo, posean la referida dependencia respecto de la cuestión identificada en el auto de admisión.

En el caso que nos ocupa, la vinculación referida resulta patente, en tanto que el examen de la concurrencia del requisito del mantenimiento de la adquisición en el plazo decenal, pasa necesariamente por previamente dilucidar las consecuencias de la Consulta Vinculante 1137-07.

Los términos de la citada Consulta, efectuada por la recurrente y el resto de herederas, resultan muy expresivos, y justifican el modo de obrar de la recurrente cuando destina la cantidad obtenida por la venta del local en el porcentaje en fondos de inversión:

"Esta Dirección General, con fundamento en su Resolución 2/1999, de 23 de marzo, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar (B.O.E. del 10 de abril), viene reiterando la necesidad de mantenimiento del valor por el que se practicó la reducción durante la década establecida por la Ley.

Por ello y en relación con el supuesto del local arrendado a que se hace referencia en el escrito de consulta, la reinversión inmediata del importe obtenido podría materializarse en cualquiera de los elementos patrimoniales que se mencionan, en tanto en cuanto pueda acreditarse el mantenimiento del valor durante el plazo legal. Por ello, en el caso de cuentas o depósitos bancarios y dado que el dinero es el bien fungible por excelencia, será preciso que exista algún tipo de inmovilización que permita la exigida acreditación, por ejemplo, mediante el depósito a plazo fijo por el periodo mínimo que falte para el cumplimiento de lo establecido por la Ley".

Este criterio de la Dirección General mantenía antes de la referida Consulta y también después, como por ejemplo se recoge en la Consulta V-0542-18: "Dicha norma exige que la adquisición "mortis causa" de la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, y, en el caso planteado, al no existir estos corresponderá a la consultante y su hermana, "se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de este plazo", todo ello sin perjuicio de requerir, como condición previa y necesaria que tal empresa, negocio o participaciones gozasen de exención en el patrimonio de la causante conforme al artículo 4.Octavo de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, circunstancia que, por lo que se refiere al concreto supuesto planteado en el escrito de consulta, se supone cumplida.

Los epígrafes 1.2.d) y 1.3.e) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar (B.O.E. del 10 de abril de 1999) interpretan, a la vista del texto legal, que para los supuestos de adquisición "mortis causa" no resulta de la Ley la necesidad para el adquirente de continuar con la actividad del causante siendo suficiente con que "se mantenga el valor" de la adquisición. Siendo esto así, no planteará problema respecto del mantenimiento del derecho a la reducción practicada tanto la reinversión del importe en otra actividad económica como la colocación del mismo en una institución financiera hasta la finalización del plazo establecido por la Ley, siempre que en ambos casos pueda acreditarse fehacientemente, durante todo el plazo de diez años, el mantenimiento del valor de lo adquirido".

Resultando de todo punto explícito al respecto la Resolución 2/99:

"d) Interpretación del requisito de permanencia exigido por la Ley. La Ley establece, únicamente, la obligación de mantener la adquisición, durante diez años, pero no exige la continuidad en el ejercicio de la misma actividad que viniera desarrollando el causante; por tanto, simplemente debe mantenerse la titularidad y no se exige al adquirente que siga con la actividad. Solamente cuando se trate de una adquisición "inter vivos" es necesario que el donatario tenga derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, es decir, que ejerza una actividad empresarial o profesional a la que sea de aplicación la citada exoneración o que ostente las participaciones con derecho, asimismo, a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio. Por lo tanto, debe mantenerse el valor de la adquisición, así como una actividad, aunque no sea la misma desarrollada por el causante, pero no la titularidad de todos los bienes".

Resulta evidente que el actuar de la recurrente, en cuanto invirtió el valor de la adquisición, esto es la cantidad por la venta del local, en fondos de inversión, se atuvo a los términos en que se dio respuesta a la Consulta V-1137-07, "la reinversión inmediata del importe obtenido podría materializarse en cualquiera de los elementos patrimoniales que se mencionan, en tanto en cuanto pueda acreditarse el mantenimiento del valor durante el plazo legal", criterio avalado por numerosas Consultas formulados en supuestos semejantes al que nos ocupa y por la propia Resolución 2/99, que recordemos se justifica en tanto "Se han planteado ante esta Dirección General varias consultas relativas a la aplicación de las reducciones previstas en los apartados 2.c) y 6 del artículo 20 de la Ley

29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que afectan a vivienda habitual y empresa familiar.

Dada la importancia de las cuestiones planteadas y el número de personas que resultan afectadas por las mismas, esta Dirección General considera pertinente dictar la presente Resolución con el fin de dar una mayor difusión a los criterios sentados por la misma en las contestaciones dadas a las referidas consultas".

Ante todo ello procede hacer las siguientes consideraciones.

El art. 89.1 de la LGT dispone que:

"1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación (...).

Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta".

Atendiendo a la disposición legal, ante la contestación a la Consulta V1137-07, invertido el valor de adquisición en fondos de inversión, a la Administración le estaba vedado entrar sobre este punto para comprobar el requisito de la permanencia, pues la contribuyente se atuvo a la Consulta, sin lugar a duda, y le protegía el principio de seguridad jurídica.

Aparte del efecto derivado de esta disposición legal, cuando además la propia Administración se pronuncia sobre la procedencia de actuar conforme un determinado criterio que fija reiteradamente, cabe hacer otra lectura desde otra perspectiva, entrando en juego situaciones derivadas de los actos propios y principios dignos de protección jurídica como la confianza legítima.

Legalmente, pues, los órganos administrativos encargados de la aplicación de los tributos en el concreto caso que enjuicamos no podían apartarse de la respuesta dada en la Consulta V1137-07. Ahora bien, esta vinculación no alcanza a los Tribunales de Justicia, puesto que las Consultas no son fuente de Derecho; y si bien ello es cierto, lo que no cabe negar, ni desconocer, es que sí puede resultar relevante y trascendente, para resolver judicialmente, la aplicación de la doctrina de los actos propios y del principio de confianza legítima, en los términos que anteriormente hemos apuntado.

Llegados a este punto, resulta necesario recapitular lo hasta ahora dicho. Como se ha apuntado, tanto la Administración Tributaria como el TEAR resuelven sobre la base de que no existía actividad económica ni afección respecto del local heredado, por lo que no cabe la reducción respecto del valor de dicho local. El TEAC entra y resuelve esta concreta controversia, y considera que sí existió actividad económica -aunque lo hace girar en torno a la carga de la prueba-, y hace mención a la Consulta Vinculante y hace referencia, no parece más allá de a meros efectos obiter dicta, a la Consulta V1137-07 y al requisito de la permanencia. La sentencia impugnada, parte de la existencia de actividad económica y de la afección del local a la misma, pues son cuestiones en las que no entra, y centra su examen en el requisito del mantenimiento, y al efecto, a pesar de mencionarla, obvia los efectos de la Consulta Vinculante, el criterio mantenido por la Administración en numerosas Consultas e incluso la Resolución 2/99.

Ciertamente, ya se ha dicho, la vinculación de las Consultas y sus efectos previstos en el art. 89 de la LGT, en modo alguno, vincula a los Tribunales; pero, dado los términos en los que se desarrolló el debate y tal y como se planteó en sede judicial el Tribunal sentenciador en base el principio de tutela judicial efectiva, en relación con el principio de seguridad jurídica, la evidencia de la concurrencia de actos propios que cabe predicar de la actuación administrativa y la confianza jurídica generada en la contribuyente, debió de posibilitar el debate sobre esta cuestión en tanto que el problema ya no se residenciaba en primer lugar sobre la delimitación del requisito del mantenimiento, y en definitiva si debía de mantenerse o no una actividad económica o bastaba mantener el valor de adquisición, sino que trascendía el mismo para recalcar en tratar y resolver la cuestión atinente a la vinculación de las Consultas, art. 89 de la LGT, los efectos de los actos propios en un tema tan controvertido como el que nos ocupa, en el que el criterio administrativo aparece absolutamente claro y aclarado, y la concurrencia de la confianza legítima.

La sentencia, pues, por las quiebras jurídicas señaladas debe ser casada.

La jurisprudencia ha ido forjando el principio de confianza legítima, asentado sobre dos principios capitales en la relación jurídica, la seguridad y la buena fe que deben presidir indeclinablemente las relaciones entre la Administración y los ciudadanos a los que se les reconoce garantías y derechos tangibles y como tales con efectividad jurídica y eficacia, que traspasan lo que son meras reglas de oportunidad o conveniencia para constituirse en normas de obligada exigencia cuyo quebranto acarrea consecuencias jurídicas.

La producción de consecuencias jurídicas exige que se fijen los elementos necesarios que identifiquen la concurrencia en el caso concreto de la confianza legítima; y en esta labor se ha empeñado jurisprudencia, sentando los requisitos, tanto desde el punto de vista positivo, los que han de concurrir, como negativo, lo que excluyen la

confianza legítima; al efecto es oportuno traer a colación la sentencia de 13 de junio de 2018, rec. cas. 2800/2017, que compendia la doctrina sobre la confianza legítima. Se dijo entonces que:

"Estas afirmaciones, en definitiva, no son más que la aplicación al caso de nuestra jurisprudencia sobre el principio de confianza legítima pues, reiteramos, el mismo (i) no puede amparar creencias subjetivas de los administrados, (ii) ni descansar en meras expectativas de invariabilidad de circunstancias fácticas o jurídicas, ni, en fin, (iii) puede aplicarse con eficacia anulatoria sin actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano de que existe una voluntad inequívoca de la Administración en el sentido correspondiente".

Recogiéndose en la misma sentencia su formulación positiva, en el sentido de que:

"Muy sintéticamente cabe afirmar que el principio en estudio implica la exigencia de un deber de comportamiento de la Administración que consiste en la necesidad de observar en el futuro la conducta que sus actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de esos propios actos.

Pero para que pueda afirmarse que existe ese deber es menester que concurren determinados requisitos (destacados en la sentencia de 22 de junio de 2016, dictada en el recurso de casación núm. 2218/2015, con abundante cita de pronunciamientos anteriores), concretamente los siguientes:

1. Que aunque la virtualidad del principio puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración constatada cuando ésta se produce sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias, el principio no puede amparar creencias subjetivas de los administrados que se crean cubiertos por ese manto de confianza si la misma no viene respaldada por la obligación de la Administración de responder a esa confianza con una conducta que le venga impuesta por normas o principios de derecho que le obliguen a conducirse del modo que espera el demandante.

2. Que no puede descansar la aplicación del principio en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, pues ni este principio, ni el de seguridad jurídica garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles.

3. Que la circunstancia de que no se haya activado la regularización de la situación tributaria en otros ejercicios anteriores no es causa obstativa per se para que, constatada por la Administración la práctica irregular llevada a cabo, se proceda a su regularización a partir de entonces, a lo que debe añadirse que no puede considerarse contraria a la doctrina de los actos propios ni a la buena fe la conducta de una de las partes sin valorar al mismo tiempo la de la otra parte.

4. Que es imprescindible que el comportamiento esperado de la Administración -valga la expresión- derive de actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano - más allá de aquellas insuficientes creencias subjetivas o expectativas no fundadas- de que existe una voluntad inequívoca de la Administración de ajustar su comportamiento a un determinado modo de proceder".

Como ha quedado expuesto extensamente, los hechos objetivos, en los que cabe comprender el criterio de la Administración manifestado en numerosas Consultas Vinculantes y recogido en la Resolución 2/99, con fuerza de actos propios, la propia conducta de la contribuyente que formula la Consulta y adapta su actuar a la respuesta recibida en el V1137-07, ajustando su comportamiento a los criterios vinculantes para la Administración, de donde resulta que la recurrente actuó de buena fe confiando en el proceder de la Administración, debe conllevar que su actuar venía protegido por el principio de confianza legítima que debe tener amparo jurídico; que en este caso se traduce, en su correcto actuar mediante la aplicación del valor de adquisición, consistente en la suma percibida por la venta del local a los arrendatarios, en fondos de inversión a efectos de cumplir el requisito del mantenimiento de la adquisición por el plazo decenal previsto legalmente, por lo que el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Junta de Andalucía debió ser desestimado y, al efecto, confirmar la resolución del TEAC.

#### **Cuarto. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad.

A tenor del artículo 139.1 LJCA, respecto de las costas de la instancia, las dudas razonables expuestas, determina que cada parte abone las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

### **F A L L O**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

**Primero.**

Declarar haber lugar al recurso de casación n.º 1478/2018, interpuesto por D<sup>a</sup>. Gema, D<sup>a</sup>. Marcelina y D<sup>a</sup>. Rafaela, representadas por el procurador de los Tribunales D<sup>o</sup>. Miguel Ángel García de Gracia, contra sentencia n.º. 2265, de 14 de noviembre de 2017, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede de Granada), recaída en el recurso n.º. 1206/2013, sentencia que se casa y anula.

**Segundo.**

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Junta de Andalucía contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 16 de mayo de 2013, que estimando el recurso de alzada dejó sin efecto las resoluciones del TEARA, Sala de Granada, de 29 de julio de 2011, dictadas en los expedientes números NUM000, NUM001, NUM002, y anuló las liquidaciones giradas por el Impuesto sobre Sucesiones, devengado por el fallecimiento de D<sup>o</sup>. Serafin.

**Tercero.**

No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

**Así se acuerda y firma.**

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.