



Criterio 1 de 1 de la resolución: 00/07730/2024/00/00

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **23/02/2026**

Asunto:

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Reducción por adquisición mortis causa de empresa individual del artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Requisito relativo al ejercicio de la actividad de forma habitual, personal y directa por el causante (artículo 4.Ocho.Uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio).

Criterio:

A efectos del cumplimiento del requisito de la reducción consistente en el ejercicio de la actividad de forma habitual, personal y directa por el causante no cabe sin más imputar al grupo familiar un ánimo fraudulento o simulatorio en el nombramiento de la causante como administradora única, por el mero hecho de haber otorgado un poder en favor de otro heredero. Máxime cuando se ha expuesto una circunstancia que lo motiva, como que se tratase de una persona de avanzada edad, de modo que tal poder podía prevenir las contingencias en la gestión que pudieran derivarse de cualquier deterioro de salud que la poderdante pudiera sufrir. Al contrario, lo que hubo de demostrarse en sede inspectora era que dicho poder se hubo utilizado de forma sistemática en una serie de actos que, valorados en su conjunto, pudieran acreditar el carácter simulado o ficticio del cargo asumido la causante.

Lo que no cabe, de ningún modo, como bien se argumenta *obiter dicta* en la reciente STS de 14 de julio de 2025 (rec. casación 2197/2023), es acudir de forma implícita o velada a la vía de la simulación sin realizar una declaración expresa y solemne de su concurrencia en los términos que exige el artículo 16 de la LGT, y sin motivar debidamente, con el fin de no perjudicar el derecho a la defensa de los interesados, "*dónde radica tal simulación, si es objetiva o subjetiva, absoluta o relativa y, en tal caso, cual es el negocio o acuerdo aparente y cuál el disimulado*".

Criterio reiterado en resolución TEAC de 28 de abril de 2026 (RG 1135-2025)

Referencias normativas:

Ley 19/1991 Impuesto sobre el Patrimonio

4.8.1

Ley 29/1987 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

20.2.c)

Conceptos:

Empresa familiar

Fraude

Mortis causa

Prueba

Reducciones

Requisitos

Simulación

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA CUARTA

FECHA: 23 de febrero de 2026

PROCEDIMIENTO: 00-07730-2024-00

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES. ISD

NATURALEZA: RECURSO ORDINARIO DE ALZADA

RECURRENTE: **Axy** - ...

REPRESENTANTE: ... - ...

En MADRID , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En sesión celebrada el 19 de septiembre de 2024 el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía ha dictado resolución desestimatoria de la reclamación económico-administrativa 14/00356/2024 y su acumulada 14/00357/2024, interpuestas por D. **Axy** frente al acuerdo de liquidación núm. ...066 dictado por la Gerencia Provincial en Córdoba de la Agencia Tributaria de Andalucía ("ATRIAN", en adelante). En dicha resolución constan los siguientes antecedentes de hecho, sobre los que no existe controversia:

SEGUNDO.- D^a Byz falleció el día 13 de febrero de 2018 en estado de soltera sin ascendientes ni descendientes habiendo otorgado testamento en el que entre otros extremos que no hacen al caso, legó:

(...)

En el remanente, instituyó únicos y universales herederos, por partes iguales entre ellos a dichos sobrinos.

*Solicitada por los Sres. **Axy-Cxy** prórroga del plazo de presentación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, el 8 de febrero de 2019 presentaron declaración ...561 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado al fallecimiento de su tía, dando lugar al expediente SUCDONOL EH ... 24, en el que relacionan los siguientes bienes y derechos de la causante, por valor declarado en total, 3.458.775,20 euros:*

(...)

*Incluido el ajuar que valoran en 103.763,26 euros, y deducidos gastos de entierro y funeral por importe 6.940,47 euros, declaran un valor neto del patrimonio de doña **Byz** de 3.555.597,99 euros, y de la herencia, deducidos los bienes legados a don **Cxy**, en total 777.948,41 euros, y a don **Axy**, 55.451,68 euros, de 2.722.197,90 euros.*

*Asimismo declaran que el patrimonio preexistente de don **Cxy** asciende a 2.383.299,60 euros, y el de don **Axy** a 1.746.600,30 euros, que las rústicas relacionadas con los números 4 a 16 y 19 a 27, las urbanas relacionadas con los números 2, 18 y 28 y el tractor relacionado con el número 40, eran objeto de explotación por la causante de forma habitual, personal y directa bajo la forma de comunidad de bienes HEREDEROS DE **Dyw** y COMUNIDAD BIENES_1 que le generaban ingresos que constituían siempre su principal fuente de ingresos.*

Junto con la declaración presentan las siguientes autoliquidaciones:

*- ...851 don **Cxy**, base imponible 2.139.047,36 euros (porción hereditaria 1.361.098,95, legado 777.948,41 euros -bienes señalados con los n.º 1, 16, 17,21 a 26,29,30 y 38-), base liquidable 720.964,84 euros aplicadas las reducciones por parentesco, 7.993,46 euros, y por transmisión de empresa individual con la mejora autonómica, 1.410.089,06 euros, cuota tributaria 319.631,16 euros, aplicada la tarifa del impuesto y el coeficiente multiplicador 1,7471, deuda a ingresar 325.640,66 euros, incluidos intereses de demora de la prórroga, 6.009,50 euros.*

*- ...842 don **Axy**, base imponible 1.416.550,63 euros (porción hereditaria 1.361.098,95, legado 55.451,68 euros -bien señalado con el n.º 31-), base liquidable 154.976,06 euros aplicadas la reducción por parentesco, 7.993,46 euros, y por transmisión de empresa individual con la mejora autonómica, 1.253.58 1, 11 euros, cuota tributaria 37.007,48 euros, aplicada la tarifa del impuesto y el coeficiente multiplicador 1,6676, deuda a ingresar 37.703,27 euros, incluidos intereses de demora de la prórroga, 695,79 euros.*

*TERCERO.- El 27 de marzo de 2.020 se otorga ante la notaria D^a Omi con el número ... de su protocolo por don **Cxy** y don **Axy** escritura protocolizando el cuaderno particional de las herencias de sus abuelos, don **Dyw** y doña **Ezn**, sus padres, doña **Eyz** y don **Ixt** y de su tía doña **Byz**, en el que, entre otros extremos, manifiestan:*

*- Que don **Dyw** y doña **Ezn** fallecieron los días 18 de enero de 1.983 y 20 de enero de 1.994 dejando dos hijas, doña **Byz** y doña **Eyz**, bajo testamento en los que, entre otros extremos que no hacen al caso, las nombran herederas por partes iguales.*

*- Que doña **Eyz** y don **Ixt** fallecieron los días 24 de enero de 2.013 y 25 de junio de 2.017, de cuyo matrimonio dejaron dos hijos, don **Axy** y don **Cxy**.*

*- Que doña **Byz** falleció el 13 de febrero de 2.018, en estado de soltera, careciendo de descendientes, bajo el testamento al que se ha hecho referencia en el antecedente anterior*

*- Que como consecuencia del fallecimiento de doña **Eyz** y doña **Byz** sin haber aceptado ni repudiado el testamento de sus padres, corresponde a sus herederos.*

*- Que a su fallecimiento don **Dyw** era titular de los bienes que relacionan, valor declarado en total 940.350,78 euros, y del caudal hereditario neto, incluido ajuar por importe 28.210,58 euros, de 968.563,36 euros, que se adjudican por mitad sus hijas, 484.281,68 euros.*

*- Que a su fallecimiento doña **Ezn** era titular de los bienes que relacionan, valor declarado en total 947.666,82 euros y del caudal hereditario neto, incluido ajuar por importe 28.430,00 euros, de 976.096,82 euros, que se adjudican por mitad sus hijas, 488.048,41 euros.*

*En cuanto a la herencia de doña **Eyz** inventarían bienes por valor 3.384.122,92 euros de los que manifiestan*

En cuanto a la herencia de don **Byz**, inventarían bienes por valor 620.727,40 euros, de los que corresponden por los legados establecidos en su testamento a don **Cxy** bienes por valor 620.727,40 euros, a don **Axy** bienes por valor 94. 148,36 euros, y por herencia, a cada uno, bienes por valor 1.334.623,58 euros a cada uno.

En cuanto a la herencia de don **Ixt**, inventarían bienes por valor 138.052,48 euros, de los que corresponde la mitad a cada uno de sus hijos.

En cuanto a la herencia de doña **Byz** inventarían los mismos bienes que en la instancia a que se ha hecho referencia en el anterior antecedente y por igual valor -si bien existen ciertas discrepancias en cuanto a las fincas registrales en relación con las catastrales consignadas en dicho documento-, adicionando los siguientes bienes que no se declararon en dicha instancia:

(...)

declarando un valor total de los bienes de la causante de 3.459.735,20 euros, y del caudal hereditario, incluido el ajuar que valoran en 103.792,05 euros, de 3.563.527,25 euros, y de la herencia, deducidos los legados a favor de don **Cxy**, 777.948,41 euros, y don **Axy**, 55.451,68 euros, de 2.730.127,16 euros, que corresponde por mitad a cada uno de ellos. El 31 de julio de 2.020 presentan, dando origen al expediente SUCDONOL EHI... 2020...15, la escritura y declaración complementaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ...432.

CUARTO.- El 13 de octubre de 2.022 se notifica al reclamante el inicio de actuaciones inspectoras de carácter general del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado al fallecimiento de doña **Byz**. El resultado de las actuaciones se recoge en acta ...155 firmada en disconformidad el 27 de abril de 2023 e informe ampliatorio ...990 que la acompaña, que contiene propuesta de liquidación y trámite de alegaciones. Considera la Inspección que :

- No procede aplicar reducción alguna, ni estatal ni la mejora autonómica por adquisición de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades para parientes, por 110 concurrir los requisitos establecidos en el Artículo 21 del Texto Refundido de las Disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de Tributos Cedidos vigente en la fecha de devengo del impuesto, en relación con lo previsto en el art 20.2,c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y con el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, al no estar ejerciendo la causante a la fecha de su fallecimiento actividad empresarial o profesional alguna, de forma habitual, personal y directa.

- Procede, de acuerdo con lo solicitado por el interesado en la alegación cuarta de su escrito presentado el día 5 de abril de 2023 , modificar el valor asignado al ajuar doméstico calculándolo, atendiendo al valor asignado a la vivienda habitual de Doña **Byz**, en importe de 5.841,03 en lugar de los 103.763,26 que no obstante tanto don **Axy** como don **Cxy**, habían hecho constar en su momento en la instancia privada y que habían ratificado en comparecencia el día 16 de marzo de 2023. El 27 de abril siguiente se firmó subsanación de dicha acta. El 6 de noviembre de 2023 se notifica liquidación ...066 en los términos de la propuesta aunque con una rectificación de error material en el cálculo de la base. Contra el acuerdo anterior se interpone la reclamación 14-00356-2024.

QUINTO.- Por otro lado, en fecha 20 de julio de 2023 se notifica acuerdo de inicio de expediente sancionador (EXPSANC-EH...-2023/...) por infracción tributaria, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Tras las alegaciones presentadas en fecha 3 de agosto de 2023, el 6 de noviembre de 2023 se notifica acuerdo de imposición de sanción ...082. Contra el acuerdo anterior se interpone reclamación 14- 00357-2024.

El Tribunal de instancia ratificó en su fallo las conclusiones de la Inspección en cuanto a la improcedencia de la reducción por adquisición de empresa individual con base en el incumplimiento de los requisitos del artículo 4.Ocho.Uno de la LIP, a saber: que la actividad agrícola no se ejercía de forma habitual, personal y directa por la causante, sino que la representación, administración y gestión ordinaria de las comunidades de bienes a través de las cuales se realizaba la explotación de las fincas rústicas adquiridas "mortis causa" había correspondido desde su constitución al administrador de las mismas, el sobrino de la causante y coheredero, D. **Cxy**.

SEGUNDO.- En fecha 05/11/2024 ha tenido entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada contra la reclamación de referencia, que se interpuso el día 30/10/2024 por D. **Axy**, quien alega, en síntesis, la improcedencia de la regularización practicada por la Inspección, en tanto que ha resultado acreditado el efectivo cumplimiento de los requisitos para disfrutar de la reducción controvertida, y la procedencia de anular la sanción, por no haber acreditado suficientemente la concurrencia de su elemento subjetivo.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad o no a Derecho del acto impugnado.

TERCERO.- Sobre la procedencia de la reducción por adquisición "mortis causa" de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades.

La Resolución del TEAR de Andalucía que aquí se revisa dedica su Fundamento de Derecho TERCERO a referenciar el régimen jurídico de la reducción por adquisición "mortis causa" de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en entidades, el cual se da por reproducido. Baste señalar a efectos de la presente resolución que la reducción controvertida se regula en el artículo 20.2.c) de la LISD, así como en el artículo 4 de la Ley 12/2006, de 27 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Andalucía, cuyo apartado 1 mejora el requisito de mantenimiento de los bienes adquiridos, reduciendo el mismo de diez a cinco años, y cuyo apartado 2 establece una reducción propia del 99 por 100 para el caso de que las empresas individuales, negocios profesionales o entidades participadas tengan domicilio fiscal, y en su caso social, en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Ambas reducciones están condicionadas a que las empresas, negocios o participaciones adquiridas sean susceptibles de aplicar la exención prevista en el artículo 4.Ocho de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, cuyo número Uno dispone lo siguiente:

Uno. Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional,

siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades.

Esta remisión a la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio determina, a su vez, la aplicación complementaria del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio. El artículo 1 de dicho Real Decreto, en relación con el concepto de actividades empresariales y profesionales, remite a su vez a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, señalando en este sentido el artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, lo siguiente:

1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

En el caso que nos ocupa, la Inspección concluyó, como así consta en el acuerdo de liquidación emitido en fecha 2 de noviembre de 2023, que era improcedente la aplicación de la reducción controvertida, "al no ejercer doña **Byz** la actividad agraria de forma habitual, personal y directa, por cuanto las fincas eran explotadas por las comunidades de bienes **COMUNIDAD BIENES_1** y **HEREDEROS DE Dyw**, ambas dirigidas y representadas por D. **Cxy**".

Es incontrovertido, según se desprende de los documentos obrantes en el expediente y así se declaró por los propios herederos, que la actividad agraria de la cual obtenía rendimientos la causante era ejercida a través de dos comunidades de bienes dedicadas a la explotación agrícola de las fincas rústicas transmitidas "mortis causa", en relación con las cuales cabe destacar los siguientes hechos relevantes:

1. La C.B. **HEREDEROS DE Dyw** se constituyó al fallecimiento del padre de la causante, el 18 de enero de 1983, por esta última y por su hermana, Dña. **Eyz**, al 50 por ciento. Fallecida Dña. **Eyz**, la sucedieron en su cuota de participación sus hijos, D. **Cxy** y D. **Axy**, así como su viudo, D. **Ixt**. Y fallecido este último, D. **Cxy** pasó a tener un porcentaje de participación del 28 por ciento y D. **Axy**, del 22 por ciento, manteniendo Dña. **Byz** su misma cuota. El 11 de noviembre de 2015, los partícipes, en su propio nombre, otorgaron ante Notario escritura de representación procesal y de administración de fincas en favor del Letrado D. **Cxy**, concediéndole los más amplios poderes para las diligencias y gestiones comprendidas en la dirección y gerencia de la explotación.
2. La C.B. **COMUNIDAD BIENES_1** se constituyó el 25 de septiembre de 2000 por la causante y su hermana, con un porcentaje de participación del 35 por ciento cada una, y por los hijos de esta última (los recurrentes), D. **Cxy** y D. **Axy**, con un porcentaje de participación del 15 por ciento cada uno. En el expositivo SEGUNDO del documento de constitución se acordó que la representación de la entidad la ostentaría D. **Cxy**, "quien tendrá plenos poderes y desempeñará las funciones de dirección y gerencia de dicha comunidad", y en el SÉPTIMO se hizo constar "que las participaciones que se asignan a las hermanas **Byz** y **Eyz** y a **Axy** tienen su motivo, o razón de ser, exclusivamente, en la proporción de las distintas fincas que los mismos aportan, para su explotación, a la comunidad de bienes que se constituye, sin que ninguno de ellos vaya a desempeñar función de ningún tipo en relación a la mentada comunidad de bienes". Fallecida Dña. **Eyz** y, posteriormente, su viudo, D. **Ixt** pasó a tener un porcentaje de participación del 33 por ciento, y D. **Axy**, del 32 por ciento, manteniendo Dña. **Byz** su misma cuota.

Con fecha 29 de septiembre de 2016, los partícipes de ambas comunidades suscribieron sendos acuerdos en los cuales se acordó que D. **Cxy** cesaría en la representación legal de dichas entidades al día siguiente, y que sería sustituido por la causante, quien a partir del día 1 de octubre pasaría a ejercer como administradora única, en idénticos términos, "haciéndose cargo, en consecuencia, tanto de la representación legal de dicha comunidad de bienes, como de cualquier decisión o medida que haya que tomar, en relación con el cultivo de las fincas rústicas que explota tan mentada comunidad de bienes". Como consecuencia de lo anterior, la causante solicitó de nuevo el alta en el Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos ("RETA", en adelante), y el Instituto Nacional de la Seguridad Social ("INSS", en adelante) procedió de oficio a suspender el percibo de su pensión de jubilación.

Pocos días después, el 13 de octubre de 2016, la causante compareció ante la Notario Dña. **Oml** y otorgó escritura de poder, en su propio nombre y como representante legal y administradora única de ambas comunidades de bienes, concediendo poder "tan amplio y bastante como en Derecho se requiera a favor de D. **Cxy** (...) para el ejercicio de las siguientes FACULTADES en relación exclusivamente a los bienes pertenecientes a las citadas Comunidades de Bienes y de herederos o que en la misma se exploten:

- 1º.- Administrar con amplias facultades los bienes de toda clase, muebles e inmuebles, tomando y despidiendo obreros y demás trabajadores que requiera el cultivo y explotación de las fincas; disponer reparaciones y mejoras; reclamar y cobrar rentas; percibir productos e intereses; suscribir contratos y pólizas de seguros contra incendios y otros riesgos; asistir con voz y voto a juntas de contribuyentes, propietarios y de cualquier otra clase; satisfacer tributos y ejecutar las demás gestiones de un celoso y entendido administrador.
- 2º.- Cobrar cuantas cantidades le adeuden, así como exigir el cumplimiento de cualquier obligación de dar o hacer contraída a su favor, cualquiera que sea su origen y el título en que se funde su derecho, dando recibos, finiquitos y cartas de pago; cancelando hipotecas y liberando de sus obligaciones a los deudores y fiadores en su caso.
- 3º.- Asistir a toda clase de juntas, emitiendo en ellas su parecer y voto, presentar y retirar toda clase de instancias, solicitudes y demás documentos, pudiendo obtener guías, vendís y otros documentos necesarios para la circulación y venta de los productos y ganados, presentando declaraciones juradas.
- 4º.- Abrir, seguir y cancelar cuentas corrientes y de crédito y retirar de las mismas, cantidades, todo ello incluso en el Banco de España, mediante cheques, talones, transferencias o de cualquier otra forma.
- 5º.- Librar, endosar, avalar, aceptar y negociar y protestar letras de cambio.
- 6º.- Comparecer ante las Autoridades, Corporaciones, Centrales Sindicales, Cámaras Agrarias, Cooperativas, Delegaciones del Servicio de Extensión Agraria, Magistraturas, Tribunales y demás organismos oficiales -siempre que la Ley no exija que tal comparecencia se haga por medio de Procurador- en toda clase de asuntos civiles, administrativos y contencioso-

administrativos, presentar instancias y demandas y recurrir o apelar las resoluciones que se dicten.

7º.- Conferir poder a Letrados y Procuradores para que comparezcan ante los Juzgados y Tribunales de cualquier grado, jurisdicción o clase, ejercitando las acciones del mandante en los asuntos litigiosos que se susciten.

8º.- Realizar actos de riguroso dominio, como segregaciones, agrupaciones, divisiones materiales o en régimen de propiedad horizontal, declaraciones de obra nueva, inmatriculación de excesos de cabida, realizando nuevas descripciones de fincas, constituir comunidades y servidumbres y extinguirlas.

9º.- Sustituir este poder total o parcialmente y revocar las sustituciones que realice; y finalmente, otorgar y suscribir actas, escrituras y demás documentos públicos o privados, que fueren del caso, con las cláusulas, requisitos y salvedades que tengan por conveniente, aunque exista autocontratación, conflicto de intereses o intereses contrapuestos, siendo voluntad de la poderdante que, conforme a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 1.732 del Código Civil, el presente poder subsista aún en los supuestos de incapacidad o incapacitación de la misma".

Con base en los hechos anteriores, la Inspección consideró que la causante no intervenía de forma habitual, personal y directa en la gestión de la actividad económica realizada a través de las comunidades de bienes, de modo que los bienes y derechos integrantes de su patrimonio que se hubieron aportado a dichas comunidades de bienes y que eran objeto de explotación por las mismas no eran susceptibles de disfrutar de exención prevista en el artículo 4.Ocho. Uno de la LIP ni, por tanto, los herederos adquirentes de tales bienes podían disfrutar de la reducción por adquisición de empresa familiar. Textualmente, consta en el Fundamento de Derecho TERCERO del acuerdo de liquidación lo siguiente:

En el presente caso, la documentación a la que se ha hecho referencia en el antecedente quinto evidencia que doña **Byz** no ejerció la actividad de forma habitual, personal y directa, por cuanto las fincas eran explotadas por las C.B. HEREDEROS DE **Dyw** y **COMUNIDAD BIENES_1** que, desde su constitución, respectivamente, el 18 de enero de 1.983 y 25 de septiembre de 2.000, eran representadas, dirigidas y administradas por don **Cxy**.

En cuanto al desarrollo de la actividad por las Comunidades de bienes, 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, en su apartado 1.2.a) <Cuestiones relativas a la adquisición de la empresa individual. a) Forma de considerar a las comunidades de bienes, y demás entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria, a efectos de la reducción>, establece: <<El artículo 10 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, incluye a las comunidades de bienes dentro de los supuestos de atribución de rentas, de tal forma que las rentas correspondientes a las mismas se atribuyen a los comuneros, respectivamente, según las normas o pactos aplicables en cada caso o, si éstos no constan fehacientemente a la Administración, se atribuyen por partes iguales, gozando dichas rentas de la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan.

Por lo tanto, desarrollando la comunidad de bienes una actividad económica, las rentas obtenidas por los distintos comuneros tendrán esta consideración de rentas derivadas de actividades económicas.

De acuerdo con ello, cuando la actividad sea desarrollada por medio de una comunidad de bienes, sociedad sin personalidad jurídica o sociedad civil debe entenderse que son cada uno de los comuneros, partícipes o socios quienes desarrollan la citada actividad, sin que pueda considerarse que se trata de participaciones de una entidad a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, SIENDO NECESARIO PARA PODER DISFRUTAR DE LA EXENCIÓN DE LOS ELEMENTOS AFECTOS A LA ACTIVIDAD, EL QUE CADA COMUNERO REALICE LA MISMA DE FORMA HABITUAL, PERSONAL Y DIRECTA, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y que cumpla los demás requisitos establecidos>>.

Del tenor de dicho artículo resulta que aún cuando en principio no hay obstáculo para admitir que la gestión y administración de la explotación pudiera llevarse de forma conjunta entre los partícipes de una C.B. ostentando uno de ellos la representación, de lo que se trata es de acreditar de forma concluyente que cada comunero interviene efectivamente en las tareas propias de un ejercicio personal, habitual y directo de la actividad, circunstancia que no concurre en el caso que nos ocupa, puesto que las comunidades de bienes eran dirigidas y administradas por don **Cxy**, que desde su constitución ostentaba en exclusiva el control de la explotación económica con los más amplios poderes.

Acto seguido, se dio contestación desestimatoria a las alegaciones planteadas por los interesados frente a la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad previamente incoada, en los términos que a continuación se reproducen:

En cuanto a las alegaciones realizadas en el curso de las actuaciones no pueden tener favorable acogida.

En primer lugar, respecto a los documentos fechados el 29 de septiembre de 2.016 con los que se pretende acreditar que doña **Byz** ejercía la actividad, resulta inverosímil que apenas año y medio antes de su fallecimiento se designara a doña **Byz**, que a dicha fecha contaba con 92 años y nunca había ejercido actividades agrícolas, como administradora única de las entidades, cuando la gestión, administración, representación y dirección de las C.B. que explotaban las fincas de las que era cotitular junto, primero con su hermana y tras su fallecimiento con sus sobrinos, había sido ejercida ininterrumpidamente desde su constitución por don **Cxy**.

En segundo lugar, que apenas 13 días después doña **Byz** conceda a don **Cxy** los más amplios poderes para administrar, dirigir y representar ambas comunidades no hace sino evidenciar que, pese a lo recogido en dichos documentos, el Sr. **Cxy** continuó ejerciendo las facultades que ya venía desarrollando desde la constitución de ambas entidades (escritura que por otro lado los herederos no han presentado y ha sido necesario requerir a la Notario autorizante).

Ambos hechos permiten concluir que el nombramiento de doña **Byz** como administradora de las C.B. se hizo con la única finalidad de aparentar ejercía la actividad agraria y así obtener una ventaja tributaria, la reducción por transmisión de empresa, que no procedía precisamente por no haber ejercido nunca la causante de manera personal, habitual y directa ninguna actividad económica.

Igual finalidad que cabe concluir tenían las actas notariales otorgadas el 13 de julio y 17 de noviembre de 2.017 por doña **Oml**, personada en el domicilio de doña **Byz**, en las que se protocolizan unos documentos suscritos por todos comuneros (es decir, doña **Byz** y don **Cxy** y don **Axy**) en los que acuerdan la compra de maquinaria agrícola (de escasa cuantía), habida cuenta la innecesariedad del otorgamiento de dichas actas.

En cuanto al pretendido "carácter preventivo" que manifiestan los Sres. **Axy-Cxy** tenía el poder, invocando el artículo 256 y siguientes del Título XI, <De las medidas de apoyo a las personas con discapacidad para el ejercicio de su capacidad jurídica>, del Código Civil, con independencia de la adecuada capacidad de obrar que en dicha fecha tuviera doña **Byz**, y su voluntad de suspender el percibo de su pensión de jubilación para ponerse al frente, a sus 92 años, de la gestión de los bienes de su patrimonio y el ejercicio de una actividad económica que no había ejercido con anterioridad, no contradice el hecho. innegable, de que en dicho poder doña **Byz** delega en su sobrino **Cxy** dicha gestión, supuestamente asumida apenas

13 días antes. Y corrobora el hecho de que era don **Cxy** quien dirigía y administraba las C.B. el hecho de que en la documentación presentada para la solicitud de la PAC realizada en marzo de 2017 -es decir, meses más tarde de la hipotética puesta al frente de la actividad por parte de Doña **Byz**-, remitida por la Delegación de Agricultura, Pesca, Agua y Desarrollo Rural de Córdoba, atendiendo el requerimiento efectuado por la Inspección, a efectos de acreditar representación de la C.B. presentaran el poder otorgado el 11 de noviembre de 2.015, lo que evidencia, en contra de lo manifestado por los Sres. **Axy-Cxy**, que era don **Cxy** quien seguía representando y dirigiendo las comunidades presuntamente administradas por dona **Byz** desde octubre de 2.016.

El hecho de que en sus declaraciones del I.R.P.F. doña **Byz** declarase los rendimientos imputados por las C.B. -como no puede ser de otra manera en su calidad de comunera y copropietaria junto con sus sobrinos de las fincas explotadas por dichas entidades-, tampoco acredita que fuese ella quien ejerciera de forma habitual, personal y directa la actividad. De hecho, en las declaraciones de los ejercicios anteriores a su presunto nombramiento, venía declarando dichas imputaciones. Como tampoco que firmara algunos cheques acredita la intervención de doña **Byz** en la gestión cotidiana de la explotación, siendo precisamente esa intervención en las tareas del día a día lo que determina el ejercicio personal, habitual y directo de la actividad.

Concluyendo, de los documentos reunidos por la Inspección se deduce que la causante nunca ejerció una actividad económica de manera personal, habitual y directa, por lo que en virtud de lo dispuesto en los preceptos de aplicación antes transcritos, la finca transmitida no gozaba de exención en el Impuesto del Patrimonio por lo que no procede la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El TEAR de Andalucía, en el Fundamento de Derecho CUARTO de la resolución que aquí se impugna en alzada, reprodujo en términos casi idénticos algunos extractos de la fundamentación jurídica y de la contestación a las alegaciones del interesado efectuadas por la Inspección en el referido acuerdo de liquidación, ratificando así la improcedencia de la reducción controvertida.

Por otro lado, la parte recurrente ha alegado ante este Tribunal que la causante siempre hubo participado de forma habitual, personal y directa en la gestión de las explotaciones agrarias, incluso después de su jubilación, y que continuó haciéndolo igualmente tras su designación como administradora única de las comunidades de bienes, cuando asumió además las tareas directivas y representativas propias de dicho cargo.

En este sentido, se subraya que, en contra de lo afirmado por la Inspección y el Tribunal de instancia, la causante sí había ejercido la actividad agraria en activo, pues "estuvo ejercitándola hasta el ejercicio 2000, en que se jubiló y pasó a situación de pensionista". Como elementos de prueba en este sentido, el presente recurso se acompaña de una serie de documentos acreditativos de la fecha de jubilación de la causante, del reconocimiento de su derecho al cobro de la pensión y de la baja correspondiente en el RETA (Documentos 2º y 3º). También se acredita su condición de socia de la Cooperativa Oliverera "...", así como la entrega en la misma de la aceituna recogida en las campañas de los tres años previos a su jubilación (Documento 4º), y la solicitud de ayudas por dicha actividad olivarera (Documentos 5º y 6º).

Adicionalmente, con objeto de demostrar que la causante, incluso después de jubilarse, nunca hizo dejación de sus funciones como agricultora, manteniéndose involucrada en la toma de decisiones de la actividad, se aporta una serie de acuerdos adoptados por los partícipes de ambas comunidades de bienes en reuniones celebradas con carácter más o menos periódico (Documento nº 7). En el caso de la C.B. **COMUNIDAD BIENES_1** figuran acuerdos adoptados en fechas 05/03/2010, 03/03/2011, 01/03/2012, 03/03/2014 y 02/03/2015, en relación con la campaña anual de olivar y de tierra calma (trigo duro, pipa de girasol y, a partir de 2015, también habas), todos ellos con contenido prácticamente idéntico, así como un acuerdo adoptado el 13/06/2010, con objeto de solicitar la baja voluntaria de la comunidad como socia de la Cooperativa Oliverera "...", a efectos del día 1 de noviembre de 2010. En el caso de la C.B. **HEREDEROS DE D. Dyw** figuran acuerdos adoptados en fechas 03/03/2011, 01/03/2012, 03/03/2014, 02/03/2015, en relación con la campaña del olivar, también con idéntico contenido. La valoración de tales documentos debe realizarse conjuntamente con los acuerdos adoptados siendo ya Dña. **Byz** administradora (relativos la compra de maquinaria), los cuales obran en el expediente y constan protocolizados notarialmente.

Por último, se insiste de forma reiterada a lo largo del escrito de alegaciones, debe establecerse una distinción clara entre la intervención directa de los comuneros en la gestión de la actividad agraria, participando habitualmente en la toma de decisiones sobre el desarrollo de las campañas agrícolas (tareas a realizar, calendario de ejecución, etc.) y demás cuestiones relevantes, y el ejercicio de las funciones directivas y representativas propias del cargo de administrador único, tales como "contratar, pagar disponiendo de las cuentas bancarias, representación ante terceros, solicitar ayudas para ambas CB". En este sentido, se explica que la causante ya cumplía los requisitos del artículo 4.º. Uno de la LIP antes de asumir el rol de administradora, resultando pues intranscendente el hecho de haber conferido un poder en favor de D. **Cxy**, máxime no ha podido acreditarse que este último continuara interviniendo en la administración y dirección de las entidades, más allá de colaborar en la presentación de los Modelos 184 y 190 del ejercicio 2017. El poder otorgado, se incide, "tuvo un carácter meramente preventivo auspiciado por la propia Sra. Notaria doña **Omi**, número de su protocolo ..., al objeto, según su experiencia, de prevenir cualquier suceso extraordinario que pudiera producirse dada la edad de Doña **Byz**". Al objeto de acreditar tales extremos, recuerda esta parte, se aportó en primera instancia dicho poder junto con un acta notarial en que se recogen las manifestaciones de la propia fedataria ratificando la habitualidad y conveniencia de esa clase de apoderamientos.

Pues bien, según se observa de los razonamientos en conflicto, la discrepancia que se suscita ante este Tribunal se reduce a una cuestión probatoria y, más concretamente, a si se ha acreditado de forma fehaciente que la causante ejercía la actividad agraria de forma habitual, personal y directa con intervención cotidiana en la comunidad de bienes o si, por el contrario, la dirección ordinaria de la actividad era ejercida efectivamente por el administrador único/representante legal, el sobrino de aquella, D. **Cxy**, como así sostiene la Inspección.

De la documentación obrante en el expediente se puede deducir que, en contra de lo manifestado por la parte recurrente, la gestión ordinaria de las explotaciones agrarias recaía fundamentalmente en el administrador de ambas entidades, que era quien se encargaba típicamente de la ordenación material y efectiva de los medios de producción. Así lo acredita, por ejemplo, la extraordinaria amplitud de las facultades descritas en el poder otorgado por la causante en fecha 13 de octubre de 2016, así como en el poder otorgado por los partícipes de la C.B. **HEREDEROS DE Dyw** en fecha 11 de noviembre de 2015, ambos en favor de D. **Cxy**, y también el propio documento de constitución de la C.B. **COMUNIDAD BIENES_1**, que expresamente apuntaba a la ausencia total de funciones de los partícipes distintos del administrador. En este sentido, no cabe admitir, como pretende la parte recurrente, que la mera asistencia a una o dos reuniones anuales por parte de los comuneros pueda ser demostrativa de una participación habitual y directa en la gestión de la actividad, máxime cuando el contenido de los acuerdos adoptados en cuanto al desarrollo de las campañas agrícolas era idéntico, limitándose los partícipes a la mera reiteración de los cultivos, calendarios y tareas por desempeñar, mientras recaía en el administrador la realización y ejecución efectiva de los contratos, pagos y demás gestiones necesarias para la continuidad misma de la actividad.

Ahora bien, siguiendo este mismo criterio, una vez que se ha acreditado por los interesados el nombramiento de la causante como administradora única de las comunidades de bienes, así como su participación en las tareas propias de su cargo (con su firma en la solicitud de las ayudas de la PAC o en los cheques extendidos para el pago de las facturas recibidas), debe de admitirse necesariamente que existió una participación habitual, personal y directa de aquella en la actividad económica, a menos que se recaben indicios y pruebas suficientes para demostrar que era D. **Cxy** quien continuaba *de facto* asumiendo las tareas gestoras ordinarias de las explotaciones agrarias. A juicio de este Tribunal, sin embargo, ni la Inspección ha podido acreditar fehacientemente tales extremos ni tampoco ha reunido pruebas que, si quiera indiciariamente, permitan alcanzar las conclusiones en las que se fundamenta la regularización practicada, esto es, la pérdida del derecho a aplicar la reducción controvertida.

No cabe sin más, como así hizo la Administración tributaria y ratificó el Tribunal de instancia, imputar al grupo familiar un ánimo fraudulento o simulatorio en el nombramiento de la causante como administradora única, por el mero hecho de haber otorgado un poder en favor de su sobrino con posterioridad a dicho nombramiento, máxime cuando, además, se trataba de una decisión razonable, usual y conveniente al tratarse aquella de una persona de avanzada edad, de modo que tal poder podía prevenir las contingencias en la gestión que pudieran derivarse de cualquier deterioro de salud que la poderdante pudiera sufrir. Al contrario, lo que hubo de demostrarse en sede inspectora era que dicho poder se hubo utilizado de forma sistemática en una serie de actos que, valorados en su conjunto, pudieran acreditar el carácter simulado o ficticio del cargo asumido la causante. Lo que no cabe, de ningún modo, como bien se argumenta *obiter dicta* en la reciente STS de 14 de julio de 2025 (rec. casación 2197/2023), es acudir de forma implícita o velada a la vía de la simulación sin realizar una declaración expresa y solemne de su concurrencia en los términos que exige el artículo 16 de la LGT, y sin motivar debidamente, con el fin de no perjudicar el derecho a la defensa de los interesados, *"dónde radica tal simulación, si es objetiva o subjetiva, absoluta o relativa y, en tal caso, cual es el negocio o acuerdo aparente y cuál el disimulado"*.

Por consiguiente, procede estimar la pretensión del recurrente, habiendo de anularse la resolución y la liquidación impugnadas.

CUARTO.- *Sobre la anulación del acuerdo de imposición de sanción.*

Anulada la liquidación procede anular también la sanción impuesta sin necesidad de entrar a valorar las alegaciones relativas a la concurrencia o no del elemento subjetivo de la culpabilidad. Ello porque, en el presente caso, la propia configuración del tipo infractor del artículo 191 de la LGT, consistente en *"dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo"*, condiciona la realización de la acción u omisión tipificada y sancionada en dicho precepto al hecho de que la Administración tributaria pueda determinar, acreditar y cuantificar, por medio de un acto administrativo expreso de liquidación, cuál es la cantidad dejada de ingresar en la Hacienda Pública por la incorrecta autoliquidación del tributo. En este sentido, con la anulación de la liquidación desaparecen los presupuestos fácticos que permitieron apreciar la existencia de una conducta infractora descrita, y resultaría incongruente, pues, que se avalara la legalidad de la sanción impuesta tras haber reconocido que el ejercicio de la potestad liquidadora por parte de la Administración tributaria no fue conforme a Derecho.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR el presente recurso.