

## CONSULTA: 3-2026

# ÓRGANO: DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS, FINANCIACIÓN, RELACIONES FINANCIERAS CON LAS CORPORACIONES LOCALES Y JUEGO

### NORMATIVA

- Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

### DESCRIPCIÓN

El señor A era partícipe de una comunidad de bienes (al 33% junto a sus dos hermanas) dedicada a la actividad agrícola. Hasta 2023 era el administrador de la misma y, desde esa fecha hasta la de su fallecimiento, desempeñaba el cargo de apoderado en dicha comunidad de bienes, lo que compatibilizaba con el cobro de una pensión por invalidez.

En su testamento nombró como herederas a sus dos hermanas, las cuales serían sustituidas en su caso (sustitución vulgar) por las hijas de estas. El señor A ha fallecido en 2025 y sus herederas, por sustitución vulgar, serán sus cinco sobrinas, al renunciar pura y simplemente a la herencia las dos hermanas.

La consulta trata sobre la posible aplicación del artículo 30 de la Ley 5/2021, de 20 de octubre, referida a la adquisición «mortis causa» de empresas individuales o negocios profesionales.

### CONSIDERACIÓN PREVIA

De acuerdo con el artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, las Comunidades Autónomas tienen competencia para la contestación de las consultas vinculantes previstas en los artículos 88 y siguientes de la Ley General Tributaria sobre aspectos relativos a disposiciones dictadas por las mismas en el ejercicio de su competencia.





Por ello, la presente consulta solo tendrá efectos vinculantes cuando se pronuncie sobre aspectos procedimentales o sustantivos regulados en normas aprobadas por la Comunidad Autónoma. En los demás aspectos tendrá el carácter de mera información tributaria, sin resultar vinculante.

## CONTESTACIÓN

El artículo 30 de la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía establece lo siguiente:

*Artículo 30. Mejora de la reducción estatal de la base imponible por la adquisición «mortis causa» de empresas individuales o negocios profesionales.*

*1. En los casos en los que en la base imponible de una adquisición mortis causa estuviese incluido el valor de una empresa individual o de un negocio profesional o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio, o se percibieran los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa o negocio afectado, se aplicará en la base imponible una reducción del 99% del mencionado valor, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:*

*a) Que el adquirente esté comprendido en los Grupos I, II y III previstos en el artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o en los supuestos de equiparaciones recogidos en el artículo 26.*

*b) Que el causante haya ejercido la actividad empresarial o profesional de forma habitual, personal y directa a la fecha del fallecimiento y percibiera rendimientos por dicha actividad.*

*No obstante, en el caso de que el causante se encontrara jubilado de la misma o en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez reconocida a la fecha del fallecimiento, dicha actividad empresarial o profesional deberá estar ejerciéndose de forma habitual, personal y directa por cualquiera de las personas contempladas en el párrafo a) de este apartado 1, ya sea mediante contrato laboral remunerado con el titular de la empresa o negocio, o mediante la explotación directa de éstos, en caso de que le sea cedida la empresa o el negocio profesional por cualquier negocio jurídico, percibiendo rendimientos por dicha actividad.*

*También se aplicará la reducción a los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio o pareja de hecho equiparada, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos anteriores.*

*c) Que durante los tres años siguientes a la fecha de fallecimiento del causante el adquirente mantenga en su patrimonio los bienes y derechos adquiridos, salvo que falleciera dentro de este plazo*  
*Artículo 35. Mejora de la reducción estatal de la base imponible por la adquisición «inter vivos» de empresas individuales o negocios profesionales.*



Con carácter previo, hay que hacer constar que esta bonificación autonómica es una mejora de la existente a nivel estatal en la Ley 29/1987 de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por tanto, a estos efectos, resulta procedente acudir a las consultas de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda. En este sentido, según la doctrina administrativa, que una explotación agrícola sea propiedad del testador de forma privativa o junto a otras personas en comunidad de bienes, es indiferente a efectos de la potencial reducción. Lo importante es que en esas fincas se ejerza la actividad por cada comunero de forma habitual, personal y directa, tal y como afirma la Dirección General de Tributos en muchas consultas como, por ejemplo, la V2592/09 de 24 noviembre cuando afirma que “En efecto, tal y como señala el último párrafo del epígrafe 1.2.a) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de esta Dirección General, 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. de 10 de abril de 1999), “... 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 trate 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.”

Por su parte, resulta relevante hacer constar que el hecho de que la normativa autonómica andaluza haya mejorado los beneficios de la norma estatal para este tipo de supuestos (mejora de la reducción estatal de la base imponible por la adquisición «mortis causa» de empresas individuales o negocios profesionales) implica que cuando el hecho imponible gravable se sujeta a la normativa andaluza (en este caso, ISD, modalidad sucesiones) **se aplicará la normativa específica autonómica**, consistiendo la mejora tanto en el porcentaje de reducción (no se aplica el 95% estatal sino el 99% autonómico) como en la flexibilización de requisitos (por ejemplo, la reducción de plazos de mantenimiento de 10 a 3 años) o la ampliación a grupos de parentesco potencialmente aplicable.

La primera de las cuestiones a analizar es el hecho que las herederas lo son por sustitución vulgar y los efectos tributarios que conlleva, lo cual se regula en los artículos 774 del Código Civil y siguientes donde se trata la figura de los sustitutos a la herencia, siendo la consecuencia principal que estos sustitutos reemplazan en todo a los herederos instituidos. Por tanto, a los efectos del ISD, son los sujetos pasivos del mismo, con independencia que la sustitución lo sea por renuncia o por fallecimiento de la persona sustituida (por todas, Consulta Vinculante 0189-04, de 13 de octubre de la DGT del Ministerio de Hacienda o la reciente STS 4373/25, de 15 de octubre).

El artículo 30.1.a) menciona expresamente a los adquirentes comprendidos en los Grupos I, II y III previstos en el art. 20.2.a) de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. El Grupo III incluye a los colaterales de segundo y tercer grado. En consecuencia, y llevado al supuesto que nos ocupa, a estos efectos el caso debe ser tratado como si las sobrinas hubieran heredado directamente de su tío, considerándose Grupo III del Impuesto donde se engloban colaterales de segundo y tercer grado.

El segundo aspecto importante era la situación del causante dentro de la empresa que heredan sus sobrinas. Efectivamente, según manifiestan las consultantes:



*“Don xxx ha desempeñado la gestión principal de la Comunidad de bienes, bien a través del cargo de Administrador o bien como Apoderado, cargo éste que se encontraba vigente en el momento de su fallecimiento, habiéndose dedicado personalmente, en compañía de sus hermanas y del marido de una de las hermanas, a la gestión directa de la actividad económica, respecto de la que se ha imputado en sus correspondientes declaraciones de IRPF, los rendimientos de la actividad que, junto con los ingresos obtenidos como perceptor de una pensión por invalidez, constituyen su fuente de renta.*

(...)

*En concreto, además de que desempeñara otras actividades en la gestión de la empresa familiar, el causante fue apoderado de la comunidad de bienes desde su constitución en 1992, y administrador solidario junto al marido de una de sus hermanas desde 2015 hasta enero de 2023, cuando pasó a ser administrador único este último, quedando el causante como apoderado con amplias facultades para disponer y gestionar la comunidad de bienes y la actividad económica que a través de la misma se realizaba”.*

Un apoderamiento es un acto por el que las personas interesadas pueden designar a otra persona, física o jurídica, para actuar en su nombre en determinados trámites o actuaciones ante las Administraciones Públicas. Pero el ser apoderado de una empresa no implica *per se* el desarrollo de una actividad empresarial o profesional de forma habitual, personal y directa, ya que, por ejemplo, puede ceñirse a la representación de la misma y no al desarrollo efectivo de la actividad. Con la documentación aportada, este Centro Directivo desconoce las facultades concretas que otorgaban ese poder y si las mismas, en su caso, podrían equipararse a un desarrollo empresarial dentro de la actividad o se circunscribía a la mera representación de la misma cuando, además, había dejado el cargo de administrador 2 años antes. *A fortiori*, indicar que la acreditación del desarrollo de la actividad es una cuestión de hecho que este Centro Directivo no puede comprobar ni entrar a valorar, sino que deberán acreditar los interesados por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, según dispone el artículo 106.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuya valoración corresponde efectuar a los órganos que tienen atribuidas las competencias de comprobación e inspección de la Agencia Tributaria de Andalucía.

Por otro lado, en la consulta no se especifica el grado de incapacidad que tenía el causante, lo cual puede ser relevante a estos efectos, ya que la norma es clara al exigir que en los casos de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez reconocida a la fecha del fallecimiento, dicha actividad empresarial o profesional deberá estar ejerciéndose de forma habitual, personal y directa por cualquiera de las personas herederas, lo cual no parece ser el caso que nos ocupa ya que ninguna de las sobrinas se dice que desarrollaran actividad en la sociedad (el marido de una de sus hermanas sí, pero no es heredero por lo que resulta indiferente). En la consulta solo se manifiesta que cobraba por una pensión de incapacidad, sin establecer nada más. Por tanto, si esa incapacidad era “absoluta o gran invalidez” no podría desarrollar la actividad (en el hipotético caso que su apoderamiento así se considerase, como vimos anteriormente), ya que este grado de incapacidad se le reconoce a una persona cuando no puede realizar ningún oficio o profesión de manera permanente.



### **Conclusiones:**

1. La norma no restringe el derecho a la reducción en función de si la adquisición hereditaria se produce por sustitución vulgar, por lo que no existen impedimentos en ese sentido para aplicar la reducción a las sobrinas herederas a través de esta figura.
2. Se desconoce si el causante ejercía la actividad de forma personal, habitual y directa, tal y como exige la ley, con independencia de las facultades concretas a las que habilitaba el Poder conferido por la Comunidad de Bienes.
3. Tampoco se conoce el grado concreto de incapacidad del causante, por el que cobraba pensión. Si el mismo era por incapacidad absoluta o gran invalidez, para poder aplicarse la reducción, las herederas tendrían que desarrollar de forma directa la actividad a la fecha de fallecimiento, lo cual no se explicita en la consulta.

Todo ello sin perjuicio de la eventual comprobación administrativa que pueda llevar a cabo la Agencia Tributaria de Andalucía.