

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA  
Sentencia n.º 264/2025 de 9 de abril de 2025  
Sala de lo Contencioso-Administrativo  
Recurso n.º 15388/2024

#### SUMARIO:

**ISD. Valores representativos de la participación en fondos propios de entidades. Valores no negociados en mercados organizados. Comprobación de valores. Dictamen de peritos de la Administración. Motivación suficiente.** El perito de la Administración no está obligado a utilizar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la regla del artículo 16 Ley IP para la valoración de las participaciones sociales, por lo que resulta válido el método clásico o alemán que integra el valor del activo neto y los beneficios esperados en un horizonte temporal razonable. La parte actora entiende que el método clásico de valoración aplicado por la Administración -suma de activos de la entidad más el fondo de comercio-, no cuenta con cobertura legal, puesto que entraña una modificación prohibida por la jurisprudencia. Entiende que la Administración es muy libre de aplicar o no las reglas valorativas del art. 16 Ley 19/1991 (Ley IP), al no establecer la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Ley ISD), reglas de valoración concretas cuando se trata de acciones y participaciones sociales, pero si decide atender al resultado contable debía estarse al texto de las reglas del art. 16, que sólo atiende al valor teórico resultante del último balance aprobado, y no al patrimonio neto contable corregido o ajustado, que fue el método seguido por el perito. En este caso, el perito de la Administración determinó el valor de las participaciones sociales de la entidad sumando al patrimonio neto contable ajustado, el valor por beneficios que fija acudiendo a la media de los declarados en los ejercicios 2013 a 2015, al que aplica el coeficiente 3 -horizonte temporal-. El valor de los activos intangibles se halla multiplicando por 3 el beneficio medio esperado. Tanto en la propuesta como en el acuerdo de liquidación se justifica el medio utilizado y se explica que en la valoración se utilizan los datos incluidos en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los tres ejercicios cerrados antes del devengo del Impuesto sobre Sucesiones. A juicio de la Sala, no puede tacharse de inmotivado el acuerdo de liquidación, puesto que se consigna la fórmula aplicada, los resultados aritméticos de aplicar otros parámetros y se justifica la opción elegida.

**CC.AA. Galicia. Tributos cedidos. ISD. Reducciones de la base imponible. Pacto sucesorio de mejora.** El art. 8.Seis del DLeg. 1/2011 de Galicia (TR de las disposiciones legales de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado) recoge una reducción por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica, de participaciones en entidades y de explotaciones agrarias en los pactos sucesorios, esto es, cuando la transmisión mortis causa se produce antes del fallecimiento del transmitente, remitiéndose a los requisitos establecidos para las adquisiciones inter vivos, que son los previstos en el artículo 20.6 Ley ISD. La Administración tributaria gallega niega su aplicación al recurrente, puesto que entre esos requisitos se encuentra que el donante debe tener 65 años cumplidos a la fecha de la operación, circunstancia que no cumplía el mejorante en la fecha del otorgamiento del pacto de mejora. Sin embargo, el pacto de mejora es un título sucesorio que se equipara a una adquisición mortis causa, un acto personalísimo, de modo que los requisitos exigibles son los previstos para estos pactos, no para las transmisiones inter vivos, por lo que los requisitos deberían ser los previstos en el artículo 20.2.c) Ley ISD. A juicio de la Sala, es evidente que lo previsto en el artículo 8.Seis, lejos de suponer una mejora de la reducción prevista en el artículo 20.1.c) Ley ISD, supone la extensión de los requisitos establecidos para otro tipo de adquisiciones (adquisiciones inter vivos), en detrimento del contribuyente beneficiado por un pacto sucesorio y, por tanto, por un negocio jurídico mortis causa. Esta regulación gallega no estaría permitida por la Ley 22/2009, por lo que la norma autonómica resulta inaplicable, sin que pueda impedirse la aplicación de la reducción estatal solicitada por el recurrente.

Síguenos en...

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA**

**SENTENCIA**  
**T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4**  
**A CORUÑA**  
**SENTENCIA: 00264/2025**

-

Equipo/usuario: SB  
Modelo: N11600 SENTENCIA ART 67 Y SS LRJCA  
PLAZA GALICIA S/N  
**Correo electrónico:**sala4.contenciosoadministrativo.tsxg@xustiza.gal  
**N.I.G:**15030 33 3 2024 0000904  
**Procedimiento:**PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015388 /2024 /  
**Sobre:**ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

**De D./ña. Dolores**

**ABOGADO**MANUEL JESUS DOSIO LOPEZ  
**PROCURADOR**D./D<sup>a</sup>. DIEGO RAMOS RODRIGUEZ  
**Contra**D./D<sup>a</sup>. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA,  
CONSELLERIA DE FACENDA  
**ABOGADO**ABOGADO DEL ESTADO, LETRADO DE LA COMUNIDAD  
**PROCURADOR**D./D<sup>a</sup>.

**PONENTE: DÑA. MARÍA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO**

La Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha pronunciado la siguiente

**SENTENCIA**

**Ilmos./as. Sres./as. D./D.<sup>a</sup>**

**D.<sup>a</sup> MARIA DOLORES RIVERA FRADE -PDTA.**  
**D. FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA**  
**D.<sup>a</sup> MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO**

En A CORUÑA, a nueve de abril de dos mil veinticinco

En el recurso contencioso-administrativo número PO 15388/2024 interpuesto por Dña. Dolores, representada por el procurador D. DIEGO RAMOS RODRIGUEZ, bajo la dirección letrada de D. MANUEL JESUS DOSIO LOPEZ, contra el acuerdo dictado el 27.03.2024 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia en reclamación NUM000 y acumulada NUM001, sobre liquidación practicada por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones correspondiente a la escritura pública de pacto de mejora otorgada el 10.03.2016, en cuya virtud la madre de la actora le transmite 64 participaciones sociales de la entidad " DIRECCION000". Es parte la Administración demandada TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representada por el ABOGADO DEL ESTADO, es parte codemandada la CONSELLERIA DE FACENDA representada por la LETRADA DE LA XUNTA DE GALICIA. Es ponente la Ilma. Sra. Dña. MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO, quien expresa el parecer del Tribunal.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.**-Admitido a trámite el presente recurso contencioso-administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo a la parte recurrente para deducir la oportuna demanda, lo que se hizo a medio de escrito en el que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que se estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución impugnada en este procedimiento.

**SEGUNDO.**-Conferido traslado a la parte demandada, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en la contestación de la demanda.

**TERCERO.**-No habiéndose recibido el asunto a prueba y declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

Síguenos en...



**CUARTO.-**En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo 75.771,58 euros.

## **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

### **PRIMERO.-Objeto del recurso y alegaciones de las partes.**

Doña Dolores interpone el presente recurso contra el acuerdo dictado el 27.03.2024 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia en reclamación NUM000 y acumulada NUM001, sobre liquidación practicada por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones correspondiente a la escritura pública de pacto de mejora otorgada el 10.03.2016, en cuya virtud la madre de la actora le transmite 64 participaciones sociales de la entidad " DIRECCION000".

La regularización practicada consiste en incrementar la base imponible del impuesto por razón del valor comprobado de las participaciones sociales de la citada entidad, que se fija mediante dictamen de perito, así como el rechazo de la reducción prevista en el art. 8.4.a) del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado.

El presente recurso se articula en torno a la incorrecta valoración de las participaciones sociales y falta de motivación del informe pericial, así como al cumplimiento de los requisitos determinantes del derecho a la reducción pretendida, toda vez que al transmitirse bienes gananciales basta con que uno de los cónyuges cumpla el requisito de la edad, como apreció el informe de inspección, que obvió el acuerdo inicialmente impugnado vulnerando, con ello, el principio de confianza legítima.

Las Administraciones demandadas reiteran los argumentos de los acuerdos recurridos, destacando que el método de valoración empleado es razonable y generalmente usado para la valoración de empresas, sin que suponga una capitalización de beneficios, exigiendo la reducción que la transmitente hubiera cumplido los 65 años a la fecha de otorgamiento del pacto de mejora. Igualmente rechazan la infracción del principio de confianza legítima.

### **SEGUNDO.-Valoración de las participaciones sociales. Dictamen de peritos. Método clásico.**

Considera la parte demandante que el método clásico no cuenta con cobertura legal. Realmente, entraña una modificación prohibida por la jurisprudencia si se aplica el art. 16 LIP ( STS 12.07.2017) que también obsta a la aplicación del método de capitalización de beneficios ( art. 57 LGT).

Esta Sala ya se ha pronunciado sobre la validez (en abstracto) del método clásico para la valoración de participaciones sociales. Así, en la sentencia de 01.12.2021, recurso 15658/2020, (ECLI:ES:TSJGAL:2021:8091), declaramos que el perito no está obligado a utilizar la regla del artículo 16 de la LIP; también que con el método clásico o alemán se valoran componentes que inciden en el valor real de una empresa en funcionamiento y que no constan en el balance (activos intangibles). Este método integra el valor del activo neto y los beneficios esperados en un horizonte temporal razonable. El primero, es un método estático, pues se acude al último balance cerrado con anterioridad al devengo del impuesto y, el segundo es dinámico, pues se calcula en función del promedio de los beneficios declarados a efectos fiscales en los ejercicios inmediatos anteriores a la fecha de devengo ponderándose gradualmente, en mayor medida, los más próximos al devengo del tributo. No estamos ante la capitalización de beneficios sino ante dictamen pericial.

En igual sentido, señalamos en la sentencia de 23.11.2023, recurso 15459/2022 (ECLI:ES:TSJGAL:2023:7894): "... el perito de la Administración, ni estaba obligado a aplicar el método del artículo 16 de la LIP, ni ha aplicado el de capitalización de beneficios del artículo 57.1 LGT, como explicaremos seguidamente.

*El artículo 18 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), bajo el título de "Normas generales", tanto en la redacción anterior a la Ley 11/2021, de 9 de julio, como en la redacción vigente, permite a la Administración comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria (en referencia a la LGT de 1963, y por tanto sustituido por el artículo 57 de la LGT vigente), con la salvedad, ahora, que introdujo la Ley 11/2021 para los bienes inmuebles, cuyo valor no se podrá comprobar si la base imponible sea su valor de referencia o el valor declarado por ser superior, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 de la misma Ley .*

Síguenos en...



Esta norma ( artículo 57 LGT ) permite a la Administración comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 57 LGT , entre los que figuran, en lo que aquí interesa, por una parte, el de Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale -apartado a)-; y por otra, el Dictamen de peritos de la Administración -apartado e)-.

En el ámbito autonómico gallego, el Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio (DLeg 1/2011), por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, recoge la misma previsión en el apartado Uno del artículo 27 , según el cual:

"Para efectuar la comprobación de valores, la Administración tributaria podrá utilizar, indistintamente, cualquier medio de los contemplados en el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria ".

La parte actora reconoce que no existe un método previsto expresamente en la LISD para valorar los bienes transmitidos en sucesiones o donaciones. Y en cuanto a la denunciada imposibilidad de aplicar el método de capitalización de beneficios del artículo 57 LGT , diremos, como antecedentes, que ya la ley autonómica gallega ha querido -y llegó a hacerlo- introducir este método como medio válido para comprobar el valor de los bienes transmitidos. Pero la norma en la que así lo hizo, Ley 12/2014, de 22 de diciembre, fue declarada inconstitucional en la STC 33/2016, de 18 de febrero (BOE» núm. 71, de 23 de marzo de 2016). El TC anuló el apartado cinco del artículo 27 del DLeg 1/2011 introducido por la citada Ley , que establecía lo siguiente:

"Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.

Podrá utilizarse en el impuesto sobre sucesiones y donaciones y en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados el medio de comprobación establecido en el artículo 57.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria . A estos efectos el porcentaje a utilizar será el interés de mora a que se refiere el artículo 26.6 de la misma norma ".

La inconstitucionalidad de esta norma autonómica tiene como fundamento la extralimitación en la que incurría, al prever la posibilidad de comprobar los valores mediante la capitalización de rendimientos determinando un porcentaje (interés de demora del artículo 26.6) para la valoración, pese a que la Ley estatal no lo fija.

Con la modificación normativa operada por la Ley 12/2014 la Xunta de Galicia ha querido despejar las dificultades que acarrea el rechazo por este tribunal de aquella forma de calcular el valor de los bienes transmitidos ( STSJ Galicia de 9 de octubre de 2013 (ECLI:ES:TSJGAL:2013:7692 ) y anteriores); rechazo que fue avalado por el TS en la STS de 5 de marzo de 2015 (ECLI:ES:TS:2015:1025 ). La parte actora sostiene que la Inspección tributaria gallega continúa amparándose en el método de capitalización para valorar las participaciones sociales en sede del ISD.

Sin embargo, no es este el método empleado para calcular el valor de las participaciones sociales transmitidas al actor. El método empleado, tal como se indica en el informe del Jefe de Equipo de inspección de 26 de marzo de 2018, ha sido el método de valoración clásico o alemán, encuadrado dentro de los métodos de valoración mixtos o compuestos. Según este método, el valor de la empresa está formado por el activo real neto de la explotación y los beneficios esperados en un horizonte temporal razonable.

...Las Sentencias de esta Sala de 17 de marzo de 2011 (núm. 256/2011 ) y de 10 de abril de 2012 (núm. 283/2012 ), que cita el actor en su demanda se refieren al cálculo del valor del fondo de comercio. Y sobre lo resuelto en ellas, alega que en el presente caso el valor del fondo de comercio se obtuvo a través de unas fórmulas matemáticas incomprensibles para determinar el beneficio medio del periodo que sin justificación posteriormente capitaliza, ya que es el resultado de multiplicar por 3 la media del beneficio de los 3 últimos ejercicios, o lo que es lo mismo es el resultado de capitalizar la media del beneficio al 33,3333%. Con estas alegaciones el recurrente pretende justificar la necesidad de utilizar el método de valoración previsto en la normativa del Impuesto de Patrimonio (IP), en el artículo 16.uno.1, según el cual:

"Tratándose de acciones y participaciones distintas de aquellas a que se refiere el artículo anterior, la valoración de las mismas se realizará por el valor teórico resultante del último balance aprobado, siempre que éste, bien de manera obligatoria o voluntaria, haya sido sometido a revisión y verificación y el informe de auditoría resultara favorable.

En el caso de que el balance no haya sido auditado o el informe de auditoría no resultase favorable, la valoración se realizará por el mayor valor de los tres siguientes: el valor nominal, el valor teórico resultante del último balance aprobado o el que resulte de capitalizar al tipo del 20

por 100 el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances"...

Lo indicado en la STSJG de 17 de marzo de 2011 (ECLI:ES:TSJGAL:2011:2107 ) -la de 10 de abril de 2012 ( ECLI:ES:TSJGAL:2012:3440 ) es una reproducción de la primera- no se puede trasladar a este caso, por las razones que se indican a continuación.

En la sentencia de 17 de marzo de 2011 la cuestión litigiosa versaba sobre el cálculo del valor de unas participaciones sociales transmitidas mortis causa, y se dice que "el fondo de comercio o goodwill en la terminología contable anglosajona, agrupa y cuantifica aquellos aspectos de una empresa que si bien cuando la empresa parte de cero no tienen valor con el paso en el caso de transmitir la empresa han de valorarse y pueden llegar a tener una valoración muy elevada".

La citada sentencia indica a título ilustrativo que dicho fondo -que no puede contabilizarse hasta que se produce una transmisión a título oneroso- está constituido por elementos muy variados que deben valorarse económicamente: el prestigio de la empresa, su situación geográfica, la clientela, el equipo humano, la preparación del personal etc. Y en cuanto a los métodos para su determinación, señala que son muy variados, exponiendo dos de ellos: (i) el método indirecto o germánico que es la media aritmética del valor sustancial de la empresa deducido de su activo (Vs) y el valor actualizado a un determinado tipo de interés de los beneficios medios ajustados (Ba); y (ii) el método directo o anglosajón en donde para la determinación del fondo de comercio se considera la actualización conjunta del valor sustancial de la empresa, deducido de su activo y los beneficios esperados, distinguiéndose en esta materia los beneficios normales y los extraordinarios o superbeneficios.

Pero así como en el caso analizado en la citada sentencia la técnico de la administración no explicitaba el método por el que había optado, o no lo motivaba suficientemente, nada de esto sucede en el caso objeto de nuestro enjuiciamiento, en el que además,

Todo ello determina la desestimación de este motivo de impugnación, sin que este resultado pueda variar en función de lo resuelto por el Tribunal Supremo en la sentencia de 12 de julio de 2017 (ECLI:ES:TS:2017:2974 ) que resuelve una cuestión que dista de la que se trae a debate en este procedimiento. La cuestión resuelta por el TS en la citada sentencia ha sido si el perito podía basarse en un balance que no estaba aprobado en el momento del devengo ni en la fecha de la presentación de la autoliquidación, a efectos de considerar no sólo los fondos propios del ejercicio anterior sino los resultados prorrateados hasta el momento del devengo".

Sentada la validez del medio de valoración empleado (dictamen de peritos), así como del método en abstracto, procede examinar su aplicación al caso concreto.

El perito de la Administración determina el valor de las participaciones sociales de la entidad sumando al patrimonio neto contable ajustado, el valor por beneficios que fija acudiendo a la media de los declarados en los ejercicios 2013 a 2015, al que aplica el coeficiente 3 -horizonte temporal-.

En definitiva, el valor de los activos intangibles se halla multiplicando por 3 el beneficio medio esperado (media del declarado en los tres ejercicios cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto ya que el coeficiente empleado para dar mayor importancia a los datos de los ejercicios más próximos a la fecha de devengo es 1).

Tanto en la propuesta como en el acuerdo de liquidación tras justificar el medio utilizado se explica que en la valoración se utilizan los datos incluidos en las declaraciones del IS de los tres ejercicios cerrados antes del devengo del impuesto sobre sucesiones, razonando sobre el método aplicado "nos encontramos ante una empresa en funcionamiento, por lo que es precisa la utilización de un método de valoración que responda a la doble necesidad de reflejar, por un lado, el activo real de aquella y, por otro, los activos intangibles derivados de las relaciones empresariales o profesionales que, por su naturaleza, no aparecen reflejados en la contabilidad, pero suponen un mayor valor para el negocio (clientela, marca, etc)...". A continuación, se indica el horizonte temporal asumido por el principio de prudencia, el detalle de los cálculos realizados para obtener el beneficio esperado, explicando que se opta por la media y que el principio de prudencia informa la opción del múltiplo 3 del BM, (cifra mínima representativa de beneficios futuros esperados) para alcanzar el valor de los activos intangibles.

Desde luego, no puede tacharse de inmotivado el acuerdo de liquidación. Claramente se consigna la fórmula aplicada, los resultados aritméticos de aplicar otros parámetros y se justifica la opción elegida.

Como ya declaramos en la sentencia de 28.06.2024, recurso 15748/2023, el hecho de que la justificación del empleo del método clásico se realiza con frases comunes a todos los supuestos

en que se utiliza no resta validez a tal motivación siempre y cuando para el caso en particular, además, razone los parámetros empleados en su cálculo, lo cual ha hecho la ATRIGA. Tampoco la elección del método de valoración exige esa especialidad que reclama la actora, sino que de dicha motivación se extraiga la idoneidad del método para el caso particular y la comprobación del valor del bien, que se identifica correctamente por el perito, se halle motivada. Por tanto, procede desestimar el recurso ya que el informe está suficientemente motivado y, en puridad, la demandante cuestiona la metodología del perito proponiendo una alternativa para determinar el valor actual de un beneficio futuro mediante la aplicación de un tipo de interés, pero sin aportar prueba alguna que desvirtúe el valor comprobado que, por ende, ha de confirmarse.

### **TERCERO.-Reducción del artículo 8 Cuatro a) DL 1/2011 .**

El art. 8 Seis del DL 1/2011 , en cuanto a los requisitos determinantes de la reducción por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica, de participaciones en entidades y de explotaciones agrarias en los pactos sucesorios, esto es, cuando la transmisión mortis causa se produce antes del fallecimiento del transmitente, se remite a los establecidos para las adquisiciones inter vivos contemplando en su apartado cuarto, que dispone: *"En los casos de transmisión de participaciones inter vivos de una empresa individual o de un negocio profesional o de participaciones en entidades, se aplicará una reducción en la base imponible, para determinar la base liquidable, del 99 % del valor de adquisición, siempre que concurren las siguientes condiciones:*

*a) Que la persona donante tenga 65 años o más o se encuentre en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o grande invalidez.*

*b) Que, si la persona donante viene ejerciendo funciones de dirección, deje de ejercer y percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones en el plazo de un año desde el momento de la transmisión.*

*A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al consejo de administración de la sociedad.*

*c) Que el centro principal de gestión de la empresa o del negocio profesional, o el domicilio fiscal de la entidad, se encuentre situado en Galicia y que se mantenga durante los cinco años siguientes a la fecha del devengo del impuesto.*

*d) Que, en la fecha del devengo del impuesto, a la empresa individual, al negocio profesional o a las participaciones les sea aplicable la exención regulada en el número 8 del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio , del impuesto sobre el patrimonio. A estos efectos, la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad debe ser:*

*d.1) Con carácter general, del 50 % como mínimo, ya sea de forma individual o conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta el sexto grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.*

*d.2) Del 5 % computado de forma individual, o del 20 % conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta el sexto grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción, cuando se trate de participaciones en entidades que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre , del impuesto sobre sociedades.*

*En caso de que tan solo se tenga derecho parcial a la exención regulada en el número 8 del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio , del impuesto sobre el patrimonio, también será de aplicación, en la misma proporción, esta reducción. No obstante, también será aplicable la reducción a la tesorería, los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio ejercicio como en los diez ejercicios anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores de entidades participadas cuando los ingresos obtenidos por estas procedan, al menos en el 90 %, de la realización de actividades económicas.*

*e) Que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados y colaterales, por consanguinidad hasta el tercer grado inclusive, de la persona donante.*

*f) Que la persona adquirente mantenga lo adquirido y cumpla los requisitos de la exención del impuesto sobre el patrimonio durante los cinco años siguientes al devengo del impuesto de acuerdo con lo establecido en los apartados anteriores de este artículo, salvo que dentro de dicho plazo fallezca la persona adquirente o transmita la adquisición en virtud de pacto sucesorio*

Síguenos en...

conforme a lo previsto en la Ley de derecho civil de Galicia. En el supuesto de que la persona donante no dejase de ejercer y percibir remuneraciones por el ejercicio de las funciones de dirección en el plazo del año a que se refiere la letra b) no será tomada en cuenta para determinar el grupo de parentesco a los efectos del cumplimiento en la persona adquirente de los requisitos de ejercicio de funciones directivas y remuneraciones por dicho ejercicio.

g) Que la empresa individual o la entidad viniera ejerciendo efectivamente las actividades de su objeto social durante un período superior a los dos años anteriores al devengo del impuesto".

En el caso enjuiciado, la Administración niega el cumplimiento del primero de los requisitos expuestos, pues la mejorante no tenía 65 años cumplidos a la fecha de otorgamiento del pacto de mejora.

La actora discrepa de tal parecer invocando la naturaleza ganancial de las participaciones transmitidas, bastando con que uno de los cónyuges tuviera dicha edad para que apreciar la concurrencia de dicho requisito.

Como señalamos en nuestra sentencia de 17.02.2025, rca. 15387/24 a propósito de idéntica pretensión, formulada por la hermana de la hoy demandante, aunque la doctrina y jurisprudencia civilista reputan la sociedad de gananciales como una masa patrimonial ajena a la propiedad de cada esposo respecto de la que estos ostentan facultades de administración en los términos previstos en el CC, que se diferencia del condominio romano, pues al tratarse de una comunidad germánica -sin personalidad jurídica- cada cónyuge no es propietario del 50%, sino titulares conjuntos de los gananciales, ni una, ni otra resultan directamente aplicables a la normativa tributaria. Buena muestra de ello es que atendiendo a dicha concepción, en puridad, no habría dos transmisiones mortis causa (del padre y de la madre) sino una única transmisión de la sociedad de gananciales.

También afirmamos en dicha sentencia la no aplicabilidad a las transmisiones mortis causa de la doctrina derivada de la anulación del art. 38 RD 1629/91, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por STS 18.02.2009, que estima la cuestión de ilegalidad nº 4/2007, planteada por la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso -Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. El TS en la sentencias de 19.09.2023, rca 7855/2021, ECLI:ES:TS:2023:3674, y rca 8196/2021, ECLI:ES:TS:2023:3676, fija como doctrina de interés casacional que el requisito de edad a los efectos de aplicar el beneficio fiscal del art. 20.6 de la LISD, educación por donación de participaciones gananciales en una empresa, negocio o entidad efectuada por ambos cónyuges, debe exigirse a ambos, de forma separada.

El pacto de mejora es una disposición mortis causa, un acto personalísimo, de modo que los requisitos exigibles son los previstos para estos pactos, no para las transmisiones inter vivos.

Como dijimos en la sentencia de 12.09.2024, recurso 15331/2023, ECLI:ES:TSJGAL:2024:6166: "La actora alega la procedencia de la reducción por participación en empresa familiar con el propósito de hacer valer la reducción tributaria del 95 % prevista en el artículo 20.2 c) LISD. Según este precepto:

*"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, 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 en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, 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 (...)"*

Ya conocemos la respuesta de la ATRIGA y del TEAR a esta cuestión. Una y otro rechazan la reducción del 95% del artículo 20.2 c) LISD partiendo de un único dato, que la transmisión de bienes y derechos se produce a través de un pacto sucesorio de mejora, acto de transmisión inter vivos y no mortis causa, lo cual determina, a juicio de la ATRIGA y del TEAR, la aplicación de los requisitos previstos en el artículo 20.6 LISD. Este precepto exige el cumplimiento de una serie de requisitos, entre ellos, que el transmitente tenga 65 años o más, y que, si venía ejerciendo funciones de dirección, dejase de ejercerlas y de percibir remuneraciones por ello a partir del momento de la transmisión. Estos requisitos no los cumplía el mejorante a la fecha de

la escritura notarial del pacto de mejora, pues no tenía 65 años, y en los ejercicios siguientes obtuvo retribuciones dinerarias en su condición de presidente ejecutivo de la sociedad.

La parte actora no pone en duda estos datos, pero sí que puedan eliminar la posibilidad de aplicar la reducción prevista en el artículo 20.2 c) LISD, que es la solicitada por ella. Todo su argumentario gira en torno a la naturaleza jurídica del negocio en virtud del cual se transmitieron las participaciones sociales, tratándose de un pacto de mejora, esto es, un pacto sucesorio que como tal debe de recibir el trato de lo sucesorio conforme a lo dispuesto en el artículo 3 de la LISD, y 11 del Reglamento de desarrollo; con cita además de la ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho civil, de Galicia, que incluye los pactos de mejora bajo el Título X que lleva como rubrica "De la sucesión por causa de muerte"; normativa que se ve complementada por el artículo 13 LGT, según el cual las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a naturaleza jurídica, derecho, con negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los efectos que pudieran aceptar a su validez.

La actora entiende aplicable a este caso la doctrina que se recoge en numerosos pronunciamientos de esta Sala, y del Tribunal Supremo, sobre la naturaleza jurídica de los pactos sucesorios de mejora a efectos de tributación.

Todas estas alegaciones deben acarrear el éxito de la pretensión ejercitada, pues aun cuando tales pronunciamientos han recaído en el ámbito del IRPF, los pactos sucesorios, y entre ellos, el pacto de mejora, es un título sucesorio que se equipara a una adquisición mortis causa.

El TEAR considera que no se puede aplicar un beneficio fiscal previsto para transmisiones mortis causa de manera automática al pacto de mejora porque no está previsto legalmente. Y, por tanto, aunque la finalidad del pacto de mejora sea anticipar el hecho imponible de la sucesión, no opera mortis causa.

Estas consideraciones contradicen abiertamente la verdadera naturaleza jurídica de los pactos de mejora, y de los pactos sucesorios en general (tanto en la modalidad de pacto de mejora, como en el de la apartación), regulados en la Ley 2/2006, 14 de junio, de Derecho Civil de Galicia, sobre la que se ha pronunciado este Tribunal, concluyendo que se trata de actos mortis causa, o celebrados por causa de muerte. Este criterio ha sido avalado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 9 de febrero de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:407).

Aunque se trata de pronunciamientos emitidos a propósito de la aplicación de la exención fiscal prevista en el artículo 33.3 b) de la Ley 35/2006, reguladora del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, son perfectamente trasladables al presente caso, cuya solución depende igualmente del tratamiento que merecen este tipo de transmisiones.

Así, como ya se razona en la sentencia de esta Sala de 2 de julio de 2014 (ECLI:ES:TSJGAL:2014:6497), entre otros muchas, que resuelven idéntica cuestión:

"A través de los pactos de mejora, conforme a lo dispuesto en el artículo 214 de la Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho Civil de Galicia, se conviene a favor de los descendientes la sucesión en bienes concretos. Estos pactos pueden suponer la entrega o no de los bienes a favor del mejorado, en cuyo caso éste adquiere la propiedad del bien (artículo 215).

Los pactos de mejora, junto con la apartación, reciben la calificación de pactos sucesorios en el artículo 209 de la Ley 2/2006.

Respecto de la naturaleza jurídica de la apartación esta Sala tiene configurado un cuerpo de doctrina que principia en las sentencias de 22 de marzo de 2006 y 13 de junio de 2006, que, como ya se indica en la de 30 de enero de 2012 (Recurso: 15813/2010, seguida de la de 10 de abril de 2012 (Recurso: 15272/2011)) ha sido continuado con algunos matices, incluso corrección de criterio, con independencia de que la apartación fuese anterior o posterior a la vigencia de la Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho Civil de Galicia, en sentencias posteriores, como son las de 4 de noviembre de 2010 (recurso 15781/09) y 21 de noviembre de 2011 (recurso 15893/10). La Sentencia de 22 de marzo de 2006 recoge un estudio del origen de la apartación como institución de derecho consuetudinario, y un estudio de su naturaleza como negocio mortis causa, que se puede trasladar cuando se trata de analizar la naturaleza jurídica del pacto de mejora con entrega de bienes en vida del causante, en cuanto ambos se tratan de pactos sucesorios.

Entre las razones que conducen a reafirmar esta naturaleza jurídica, la sentencia de 22 de marzo de 2006 señala las siguientes:

"El recurrente ha adquirido, en vida del causante, determinados bienes a cambio de renunciar a su condición de legitimario. Sin duda, una primera conclusión, deducida de la literalidad de los preceptos antes transcritos, inclina a entender, que al menos formalmente, nos encontramos ante una adquisición intervivos, determinada por ser realizada en vida del apartante, si bien las propias exigencias a que se encuentra sometida la adquisición, atendida la renuncia a no suceder que

*lleva consigo, hace que en la misma conviva en parte con la naturaleza de un título sucesorio, y que no pueda afirmarse sin más un carácter inter vivos (...)*".

*A ello se une, con que no podemos desvincular la naturaleza de la apartación (o del pacto de mejora), de los sujetos que adquieren la condición de apartante y apartado (y de mejorante y mejorado), que necesariamente han de ocupar la posición de causante y legitimario, correspondientes a un negocio jurídico mortis causa.*

*En definitiva, la condición de apartado -o mejorado con entrega de bienes en vida del causante- y la adquisición inmediata de bienes que obligatoriamente ello conlleva, se encuentra íntimamente conectada con la de una adquisición mortis causa, que en caso contrario perdería todo significado, pero para el que el legislador, paradójicamente, no ha previsto un régimen específico de reducciones y bonificaciones, que sin embargo sí prevé para la sucesión "*

*Y por todo ello el pacto de mejora como tal pacto sucesorio debe recibir el trato de lo sucesorio.*

*En efecto, el artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (y su correlativo artículo 10 del Reglamento de desarrollo, RD 1629/1991, de 8 de noviembre) determina como hecho imponible de este impuesto "a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio".*

*Es el Reglamento el que en su artículo 11 nos dice qué debe entenderse por títulos sucesorios a efectos de este Impuesto, estableciendo que "Entre otros, son títulos sucesorios a los efectos de este Impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes:*

*a) La donación «mortis causa».*

*b) Los contratos o pactos sucesorios (...)*".

*Por lo que ninguna duda cabe de que los pactos sucesorios,*

*y entre ellos los de mejora con entrega de bienes, y el de apartación, que como tales aparecen regulados en la Ley 2/2006 bajo el Título X que lleva como rúbrica "De la sucesión por causa de muerte", se trata de negocios jurídicos mortis causa, o celebrados por causa de muerte (...)*".

*En definitiva, si los pactos sucesorios merecen la consideración de adquisiciones mortis causa, deben verse favorecidos por los beneficios fiscales que la ley prevé para este tipo de transmisiones.*

*Entre estos beneficios, el solicitado por la actora, no es ninguno de los previstos en la normativa autonómica (en el artículo 8 del DLeg 1/2011), sino el previsto en la normativa estatal en el artículo 20.2 c) LISD.*

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

*Y el apartado segundo, que se refiere específicamente a las adquisiciones mortis causa, establece que las reducciones previstas en esta norma serán de aplicación "si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado anterior o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad".*

*Tales previsiones nos trasladan a la normativa autonómica gallega, y por tanto al DLeg 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado; norma que ha sido dictada en ejercicio de las competencias normativas atribuidas por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, y para el caso de la Comunidad Autónoma de Galicia, por la Ley 17/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Galicia y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión.*

*El artículo 8. Seis, en el sede de regulación de las reducciones de carácter objetivo en adquisiciones lucrativas entre vivos, dispone, ya desde su redacción originaria, que:*

*"En caso de los hechos imposables contemplados en el apartado a) del artículo 3.1 de LISD (esto es, en la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio) en los que no se produjese el fallecimiento del transmitente, los requisitos para la aplicación de la reducción por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica, de participaciones en entidades y de explotaciones agrarias serán los establecidos para las adquisiciones inter vivos".*

*Por su parte, el artículo 2.Uno del Decreto Legislativo extiende su ámbito de aplicación a los tributos sobre los que la comunidad autónoma de Galicia tiene, de acuerdo con lo establecido en las leyes reguladoras de la cesión de tributos del Estado a las comunidades autónomas de régimen común, competencias normativas tanto en la regulación de aspectos sustantivos que determinan la cuota tributaria como en las cuestiones de aplicación de los tributos.*

*Estas competencias normativas están delimitadas en la Ley 22/2009, cuyo artículo 48 delimita el alcance de estas competencias en el ISD.*

*El artículo 48.1 a) de la Ley 22/2009 establece que las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre Reducciones de la base imponible, permiten la creación, tanto para las transmisiones inter vivos, como para las mortis causa, de las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate. Y permitiéndole "regular las establecidas por la normativa del Estado", como es en este caso la establecida en el artículo 20.1 c) LISD, pero con limitaciones, pues la norma solo permite mantenerlas en condiciones análogas a las establecidas en la normativa estatal o mejorarlas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción (como sería en este caso en un 99 %), la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla.*

*El mismo precepto añade que "Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado".*

*Es evidente que lo previsto en el artículo 8.Seis de la normativa autonómica gallega (que ni siquiera se cita en la liquidación como legislación aplicable), lejos de suponer una mejora de la reducción prevista en el artículo 20.1 c) LISD, supone la extensión de los requisitos establecidos para otro tipo de adquisiciones (adquisiciones inter vivos), en detrimento del contribuyente beneficiado por un pacto sucesorio y por tanto, por un negocio jurídico mortis causa. No permitiéndolo la Ley 22/2009 , la norma autonómica invocada por la letrada de la ATRIGA resulta inaplicable, no pudiendo impedir la aplicación de la reducción estatal solicitada.*

*Es por ello por lo que, el recurso ha de ser estimado en este extremo, sin necesidad de acordar la retroacción del procedimiento para que la ATRIGA analice el cumplimiento de los requisitos de la reducción solicitada, sin que sea aplicable la doctrina que se recoge en la STS de 14 diciembre de 2022 , pues en este caso no ha quedado ninguna cuestión imprejuizada desde el momento en que, como señala la actora, la Administración disponía toda la información necesaria a la hora de practicar la liquidación".*

En aplicación de este criterio, en la mentada sentencia de 17.02.2025, rca. 15387/24 estimamos el recurso en este extremo, al reputar inaplicable a los efectos analizados a la disposición mortis causa -pacto de mejora-, la exigencia de tener 65 años cumplidos, por lo que en aras del principio de seguridad jurídica, unidad de criterio e igualdad, debemos concluir ahora en igual sentido.

#### **CUARTO.-Costas procesales.**

Conforme al artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional no hacemos especial pronunciamiento sobre las costas procesales al estimarse parcialmente el recurso.

#### **FALLO**

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

1. Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por doña Dolores contra el acuerdo dictado el 27.03.2024 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia en reclamación NUM000 y acumulada NUM001, sobre liquidación practicada por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones correspondiente a la escritura pública de pacto de mejora otorgada el 10.03.2016, en cuya virtud la madre de la actora le transmite 64 participaciones sociales de la entidad " DIRECCION000.
2. Anular parcialmente los acuerdos impugnados por ser en parte contrarios a Derecho, debiendo la Administración aplicar la reducción analizada.
3. No hacer especial mención en cuanto a las costas procesales.

Notifíquese la presente sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella puede interponerse recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Si el recurso de casación se fundare en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma, el recurso

se interpondrá ante la Sección especial de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, prevista en el artículo 86.3 LJCA .

En ambos casos, el recurso habrá de prepararse ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, y se hará en escrito en el que, dando cumplimiento a los requisitos del artículo 89 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , se tome en consideración lo dispuesto en el punto III del Acuerdo de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo de fecha 20 de abril de 2016, sobre extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación (B.O.E. del 6 de julio de 2016).

Así se acuerda y firma.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutelar o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

