



Contestación a una consulta tributaria escrita formulada al Consejo Asesor Fiscal.

Núm. de consulta: 13/2025

Fecha de firma: 27/01/2026

Normativa:

- Artículo 36 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

Hechos

1. Del escrito de la persona consultante, los hechos y el objeto de consulta son los siguientes:

"La idea es realizar una donación con pacto sucesorio sobre las participaciones de una SL, del socio único a sus hijos.

El patrimonio y haber de dicha SL, es una finca rústica (aunque catastral y registralmente son varias) y que carece (todas ellas) del correspondiente valor de referencia.

Entendemos, en consecuencia, que se trata de una SL Patrimonial, pues la SL en realidad es la propia finca en cuestión.

A efectos de la donación, ¿qué valor habría que darles a las participaciones en este caso?

Entendemos que habría que darle el valor del capital social, reservas, ... + el correspondiente valor de mercado de los bienes que integran la propia SL, es decir, los inmuebles.

Cómo lo que se está donando, son participaciones, y no inmuebles, una vez revisada la legislación relativa a la bonificación del 100% del impuesto de sucesiones, no hay normativa específica sobre como valorar las participaciones.

Tenemos un familiar que realizó (en enero de 2025) el mismo tipo de donación y el mismo supuesto, y el valor que se le asignaron a las participaciones fue el del inmueble (basado en una tasación) + el valor teórico de las mismas.

En consecuencia, el valor de las participaciones, ¿tiene que ser el valor de mercado? (inmueble + valor teórico); y que en definitiva es el valor de mercado de la SL en su conjunto.

En este caso, ¿qué justificaría el valor de mercado de este, a fin de que la ATIB,

posteriormente, NO pueda impugnar el valor y la liquidación bonificada? ¿Qué da mayor peso para justificar el valor? ¿Qué se recomienda? ¿Una tasación, IDEALISTA, un certificado de un arquitecto, la media del valor que le asignen distintas inmobiliarias...?

Este es uno de los puntos importantes a tratar, el de qué forma se valora el inmueble y de qué manera conviene hacerlo para evitar posteriores inconvenientes con la Agencia Tributaria en cuanto a su valoración.

Tras haber realizado consultas con el departamento de Sucesiones de la ATIB (Troncoso), entendemos que las participaciones no están sujetas a ningún valor como tal (como sí lo están los inmuebles).

Y mientras se respete el valor de mercado de las mismas (no poniendo un valor inferior), no debería haber inconvenientes. ¿Hasta qué punto se podría poner un valor superior al de mercado? (sin dejar de acogerse a la bonificación del impuesto). Recomiendan realizar un informe de un economista acompañado de un informe de una inmobiliaria (valorando el inmueble a valor de mercado), a fin de que justifique el valor asignado a las participaciones (a fin de tener una base que respalde dicho valor). ¿Hasta qué punto es necesario en este supuesto? ¿Qué otra forma se recomienda para justificar su valor? ¿Qué métodos de valoración de participaciones se recomienda? ¿Qué método usará la ATIB para comprobar ese valor?

Tenemos entendido, que, en la donación por pacto sucesorio, y que fiscalmente se equipara y tributa por sucesiones (actualmente bonificada al 100%, cumpliendo una serie de requisitos, que es nuestra intención cumplir, y por eso la presente consulta) se debe esperar un plazo de 5 años, conforme a la Ley de IRPF, a fin de disponer y transmitir los derechos y bienes recibidos en la donación; en caso de incumplir dicho plazo, perderías la bonificación a la que te acogiste.

Por ejemplo, si se donase directamente un inmueble (no a través de participaciones, si no jurídicamente el propio inmueble en sí mismo); el donatario no podría vender ni disponer de él durante 5 años a contar desde la donación. En caso contrario, perdería la bonificación.

Sabiendo esto, y en el supuesto que nos ocupa, ¿cómo se entendería que hay que cumplir el plazo de 5 años en la donación de las participaciones? Si primero se donan las participaciones, la Sociedad (que sigue siendo titular del inmueble) y durante el plazo de 5 años, ¿no puede vender el inmueble? O entendemos que SÍ puede venderlo, cobrar lo que corresponda, durante el plazo de 5 años los socios NO podrían disolver y liquidar la SL, y en consecuencia, adjudicarse el capital procedente de la venta que se encuentra en las cuentas de la SL.

O se entiende que efectivamente podrán vender el inmueble, podrán sacar dividendos de la misma, y que lo que no se pueda transmitir son las propias participaciones. (Según nos han explicado, para acogerte a la bonificación no puedes disponer del bien donado durante 5 años, entonces no se podrían disponer de las participaciones).

¿Cuál sería el supuesto correcto para no “incumplir” el plazo de los 5 años conforme a los supuestos anteriormente expuestos? ¿Cómo está valorando la ATIB estos supuestos? ¿Qué es lo recomendable?

Entiendo que igual hay cuestiones o supuestos que no son específicamente del Impuesto de Sucesiones, y entra el Impuesto de Sociedades, de IRPF, pero al final, y en este tipo de donaciones, muchos impuestos van de la mano.

La intención, insisto, es acogerse a la bonificación del 100% del impuesto (entendiendo que el espíritu de la norma es evitar tributar por el Impuesto de Sucesiones y bonificar el mismo, “ayudando” fiscalmente al contribuyente), y evitar futuros problemas y “sustos” con la Agencia Tributaria”.

Consideraciones jurídicas

1. La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, prevé diferentes actuaciones a través de las cuales se materializa el deber de información y asistencia a los obligados tributarios sobre sus derechos y obligaciones. En concreto, los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003 prevén el régimen y los efectos de las consultas tributarias escritas (que se despliegan en los artículos 65 a 68 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 julio).
2. La competencia para la contestación a las consultas tributarias escritas, en el ámbito de la Administración de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, corresponde al consejero competente en materia de hacienda, en virtud de lo dispuesto en el artículo 88.5 de la ley 58/2003, en relación con el artículo 8 de la Ley 14/2014, de 29 de diciembre, de finanzas de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears.
3. En lo que concierne al ámbito material de las consultas, las comunidades autónomas tienen competencia para la contestación de las consultas vinculantes previstas en el artículo 88 de la Ley 58/2003 en el ámbito de los tributos propios, y también en el ámbito de los tributos estatales cedidos, sobre los aspectos relativos a disposiciones dictadas por las mismas en el ejercicio de la competencia normativa de cada comunidad autónoma, de acuerdo con el artículo 55.2.a) de 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.

4. En lo que se refiere a la primera de las preguntas planteadas, acerca de la valoración que debe darse a las participaciones transmitidas, dicha cuestión no puede ser respondida por este órgano consultado. De acuerdo con lo expuesto en los párrafos anteriores, las comunidades autónomas tienen competencia para la contestación de las consultas vinculantes sobre los aspectos relativos a disposiciones dictadas por las mismas en el ejercicio de la competencia normativa de cada comunidad autónoma, de acuerdo con el artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, en relación, en este caso, con el artículo 48 de la misma Ley. La valoración que deba darse a las participaciones transmitidas, al consistir al fin y al cabo en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, quedaría fuera del ámbito competencial cedido a las comunidades autónomas y por tanto de la competencia de este órgano consultado para pronunciarse al respecto debiendo por ello remitirse a lo dispuesto en la Ley 29/1987 de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y a los criterios manifestados por la Dirección General de Tributos (DGT) de la Administración General del Estado.

5. En cuanto a los criterios y métodos seguidos por la ATIB (Agencia Tributaria de las Illes Balears) para revisar el valor declarado, como entidad aplicadora de los tributos cedidos, y cómo puede el contribuyente justificar el valor imputado a las participaciones sociales, la ATIB seguirá la doctrina que resulte de las consultas vinculantes de la DGT, del TEAC (Tribunal Económico-administrativo Central) y de la jurisprudencia del TS (Tribunal Supremo), los cuales establecen, entre otros, los siguientes criterios en la comprobación de valores:
 - Deber de motivar tanto la necesidad de comprobación en sí como el método de valoración empleado y el resultado de esta (STS 843/2018 de 23 de mayo de 2018, entre otras)
 - Posibilidad de valorar las participaciones sociales mediante cualquiera de los medios de comprobación establecidos en el art. 57 de la Ley 58/2003, de 18 de diciembre, General Tributaria, así como mediante las reglas de valoración establecidas en el art. 16 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (STS 1245/2017, de 12 de julio de 2017, entre otras)
 - Posibilidad del contribuyente de utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho, según dispone el artículo 106 de la Ley General Tributaria, en defensa del valor declarado (STS 843/2018 de 23 de mayo de 2018, entre otras)

6. En cuanto a la posibilidad de aplicación de la bonificación regulada en el art. 36 del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado, dicha norma establece la siguiente bonificación:

“Artículo 36. Bonificación autonómica en las adquisiciones de sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II

1. *En las adquisiciones por causa de muerte, incluidos los pactos sucesorios, en las que los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir formen parte de los grupos I o II del artículo 21 de este texto refundido, se podrá aplicar una bonificación del 100% sobre la cuota íntegra corregida.*
2. *Para poder aplicar esta bonificación, en caso de que se adquieran bienes inmuebles, se consignará, en su caso, en la escritura pública correspondiente el valor de los bienes inmuebles adquiridos, que no podrá superar en cada caso el valor de referencia incrementado en un 20% o, cuando no exista este valor de referencia o no se pueda certificar por la Dirección General del Catastro, el valor de mercado.*
3. *Esta bonificación no eximirá de la obligación de presentar la correspondiente autoliquidación del impuesto”*

Por tanto, en el caso de que la operación a realizar, como expone el consultante en su escrito, tenga la calificación de pacto sucesorio, al estar incluidos los sujetos pasivos dentro de los grupos I y II del artículo 21 del texto refundido (no sabemos en cual, pues se nos dice el parentesco, pero no la edad, aunque a estos efectos es irrelevante), sería de aplicación la bonificación del 100 % sobre la cuota íntegra corregida.

7. En cuanto a cómo afectaría el valor dado a las participaciones al derecho a aplicar la anterior bonificación, la única salvedad a la aplicación de la bonificación relacionada con el valor de lo adquirido la establece el art. 36 en el caso de que lo transmitido sean bienes inmuebles. En el resto de los supuestos, cuando el objeto de la herencia o el pacto sucesorio sean bienes de otra naturaleza, no se establecen restricciones ni límites de valoración.

Por tanto, siendo el objeto del pacto sucesorio sobre el que se consultan las participaciones sociales, no afectará de ninguna forma a la bonificación establecida en el art. 36 el valor que se asigne a las participaciones sociales adquiridas, siendo de aplicación la bonificación en todo caso.

8. Por último, pregunta el consultante respecto a los efectos que tendría sobre la bonificación la transmisión de las participaciones adquiridas mediante el pacto sucesorio en el plazo de 5 años a partir del mismo.

En la regulación de la bonificación, transcrita anteriormente, no se establecen límites temporales ni requisitos de permanencia en el patrimonio del adquirente de lo adquirido mediante herencia o pacto sucesorio, por lo que, cumpliéndose los presupuestos legales para aplicar la bonificación en el momento de la adquisición, esta será efectiva y no se verá afectada por los actos de disposición de los bienes adquiridos sea cual sea el momento en que dicha disposición se produzca.

Todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 36 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, que dispone lo siguiente:

“Artículo 36. Transmisiones a título lucrativo.

Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.

No obstante, en las adquisiciones lucrativas por causa de muerte derivadas de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente, el beneficiario de los mismos que transmitiera, antes del transcurso de cinco años desde la celebración del pacto sucesorio o del fallecimiento del causante, si fuera anterior, los bienes adquiridos, se subrogará en la posición de este, respecto al valor y fecha de adquisición de aquellos, cuando este valor fuera inferior al previsto en el párrafo anterior.

En las adquisiciones lucrativas, a que se refiere la letra c) del apartado 3 del artículo 33 de esta Ley, el donatario se subrogará en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes.”

Por tanto, esa disposición de los bienes adquiridos realizada en los 5 años posteriores al pacto sucesorio puede tener las consecuencias establecidas por la normativa del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas a efectos del cálculo de las ganancias y pérdidas de patrimonio a integrar en su base imponible, sin que corresponda a este órgano consultado entrar en el detalle y los criterios de ese cálculo por no formar parte de sus competencias, según lo expuesto en el punto tercero de estas consideraciones jurídicas.

Conclusiones

1ª No compete a este órgano de consulta establecer los criterios acerca del valor que corresponde dar a las participaciones sociales objeto del pacto sucesorio, por afectar ello a la base imponible del impuesto y exceder por tanto de las competencias atribuidas a las comunidades autónomas.

2ª La ATIB, como órgano de aplicación de los tributos, sigue los criterios establecidos por la DGT, el TEAC y la jurisprudencia del TS, en cuanto a la comprobación de valores aplicando los métodos recogidos en el art. 57 de la Ley 58/2003 de 18 de diciembre General Tributaria con carácter general y el art. 16 de la Ley 19/1991 de 6 de junio del Impuesto sobre el Patrimonio de forma específica para las participaciones sociales.

3° En la presente operación, al constituir, según el consultante, un pacto sucesorio entre sujetos de los grupos I y II de parentesco regulados en el art. 21 del Decreto Legislativo 1/2014, será de aplicación la bonificación del 100 % sobre la cuota íntegra corregida regulada en el art. 36 del Decreto Legislativo 1/2014.

4° No afecta a la aplicación de la bonificación del 100 % sobre la cuota íntegra corregida regulada en el art. 36 del Decreto Legislativo 1/2014 el valor que se asigne a las participaciones objeto de la transmisión.

5° No afecta a la aplicación de la bonificación del 100 % sobre la cuota íntegra corregida regulada en el art. 36 del Decreto Legislativo 1/2014 la disposición que se haga de las participaciones objeto de la transmisión en los 5 años posteriores al pacto sucesorio, sin perjuicio de los efectos que dicha transmisión pueda tener sobre el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.

Esta contestación tiene efectos vinculantes para los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo que dispone el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.