

JUAN LUIS SENDÍN CIFUENTES

INSPECTOR DE HACIENDA DEL ESTADO (EXCEDENTE)
AUDITOR DE CUENTAS

**INFORME SOBRE LAS IMPLICACIONES FISCALES, MERCANTILES,
LABORALES Y ADMINISTRATIVAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE
UN NEGOCIO FAMILIAR DE ODONTOLOGÍA, A FAVOR DE LOS
DESCENDIENTES DEL TITULAR DE LA EXPLOTACIÓN.**

ÍNDICE

I.- OBJETO DEL INFORME.....	3
II.- NORMATIVA APLICABLE.....	3
III.- PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN.....	8
IV.- LA TRANSMISIÓN DE LA EMPRESA FAMILIAR.	10
IV.1.- El concepto de empresa familiar.	10
IV.2.- Formas de transmisión de la empresa.....	11
V.- IMPLICACIONES FISCALES DE LA TRANSMISIÓN DEL NEGOCIO FAMILIAR.....	14
V.1.- Consecuencias de la transmisión a efectos del Impuesto sobre Sucesiones.	14
V.2.- Consecuencias de la transmisión a efectos del Impuesto sobre Donaciones.....	20
V.3.- Consecuencias de la transmisión a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.	25
V.4.- Consecuencias de la transmisión a efectos de otras figuras tributarias.	35
V.5.- Exención de la empresa familiar en el Impuesto sobre el Patrimonio.....	38
V.6.- Operaciones vinculadas.	43
V.7.- Casos prácticos.	49
V.7.a.- Caso Práctico 1: Herencia.	49
V.7.b.- Caso Práctico 2: Donación.....	53
VI.- IMPLICACIONES MERCANTILES DE LA TRANSMISIÓN DEL NEGOCIO FAMILIAR.....	55
VI.1.- Operaciones de reestructuración. Constitución de un esquema <i>holding</i>	56
VI.2.- El protocolo familiar.	63
VII.- IMPLICACIONES LABORALES DE LA TRANSMISIÓN DEL NEGOCIO FAMILIAR.....	65
VII.1.- Trámites laborales relacionados con la sucesión empresarial.....	66
VII.3.- Consecuencias jurídico-laborales derivadas de la sucesión empresarial.	67
VIII.- TRANSMISIÓN DEL NEGOCIO EN EL DERECHO SUCESORIO.	69
VIII.1.- La regulación civil de la transmisión <i>mortis causa</i> de la empresa familiar... 69	
VIII.2 Las donaciones colacionables y no colacionables para la legítima.	71
IX.- REQUISITOS ADMINISTRATIVOS DE LA TRANSMISIÓN DEL NEGOCIO.	72
IX.1.- Cambio de titularidad de centros, servicios y establecimientos sanitarios.	73
IX.2.- Otros trámites administrativos.	98
X.- CONCLUSIONES.	99

I.- OBJETO DEL INFORME.

Se emite el presente informe a petición del Consejo General de Dentistas de España (CGDE en adelante), al objeto de examinar las implicaciones jurídicas derivadas de la transmisión de un negocio de odontología, a favor de los hijos o sucesores de su titular.

En concreto, se abordará el análisis de las consecuencias fiscales, laborales y mercantiles derivadas de la operación descrita. Asimismo, se analizarán los requisitos de índole administrativo asociados al traspaso de la actividad (autorización de funcionamiento, licencia de actividad, etc.).

El presente estudio toma en consideración los siguientes aspectos, que consideramos de relevancia:

- La concreta actividad desarrollada por los asociados del CGDE, circunscrita al ámbito sanitario y, más concretamente, a las especialidades de odontología y estomatología.
- La condición de “empresa familiar” de los negocios cuya transmisión se analiza, así como la diferente casuística existente en relación con su explotación (empresario individual, sociedad mercantil, comunidad de bienes, sociedad civil, etc.).

Por último, cabe destacar que el presente informe se ha realizado teniendo en cuenta la normativa estatal, aunque también las regulaciones específicas que las distintas Comunidades Autónomas (en adelante, CC.AA.) han aprobado en materia tributaria o administrativa.

II.- NORMATIVA APLICABLE.

- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.
- Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio.

- Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.
- Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, por el que se adoptan y prorrogan determinadas medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania, de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad; de transposición de Directivas de la Unión Europea en materia de modificaciones estructurales de sociedades mercantiles y conciliación de la vida familiar y la vida profesional de los progenitores y los cuidadores; y de ejecución y cumplimiento del Derecho de la Unión Europea
- Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores.
- Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.
- Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- 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.
- Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

- Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOB 13 diciembre) de Bizkaia
- Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de Álava.
- Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de Navarra.
- Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
- Norma Foral 2/2018, de 11 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio de Gipuzkoa.
- Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOB 4 marzo) de Bizkaia.
- Norma Foral 9/2013, de 11 de marzo, del Impuesto sobre Patrimonio de Álava.
- Ley Foral 13/1992, de 19 de noviembre, del Impuesto sobre el Patrimonio de Navarra.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa.
- Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades (BOB 13 diciembre) de Bizkaia.
- Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de Álava.

- Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de Navarra.
- Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- Norma Foral 2/2022, de 10 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de Gipuzkoa.
- Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOB 1 abril) de Bizkaia.
- Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de Álava.
- Texto Refundido de las Disposiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre) de Navarra.
- 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.
- 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.
- Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado.
- Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado de Cantabria.

- Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos.
- Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.
- Decreto Legislativo 1/2024, de 12 de marzo, por el que se aprueba el libro sexto del Código tributario de Catalunya, que integra el texto refundido de los preceptos legales vigentes en Catalunya en materia de tributos cedidos.
- Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.
- Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos de la Comunidad Valenciana.
- Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.
- Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha.
- Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos.
- Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado.

- Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía.
- Decreto-Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos.
- 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.
- Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Reguladora de Haciendas Locales.
- Real Decreto 171/2007, de 9 de febrero, por el que se regula la publicidad de los protocolos familiares.
- Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.
- Real Decreto 1277/2003, de 10 de octubre, por el que se establecen las bases generales sobre autorización de centros, servicios y establecimientos sanitarios.
- Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de arrendamientos urbanos.

III.- PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN.

La planificación de la transmisión del negocio constituye una de las cuestiones fundamentales en el ámbito de la empresa familiar. De hecho, una de las preguntas planteadas con mayor frecuencia por los socios de empresas familiares, es la relativa a cuál es el momento más adecuado para transmitir la actividad a la siguiente generación.

Lamentablemente no existe una respuesta unívoca, pues la decisión depende de las concretas circunstancias (personales y empresariales) de cada negocio.

A este respecto, las consideraciones de índole fiscal adquieren una gran trascendencia, pero en ningún caso deben determinar la decisión. Es decir, la transmisión del negocio debe partir de una correcta planificación fiscal, pero sin que la misma llegue a condicionar el motivo económico de fondo.

La normativa española -tanto la estatal, como la aprobada por las diputaciones forales y CC.AA.-, prevé un régimen fiscal específico para la empresa familiar, en el que se establecen determinados incentivos para la transmisión de la actividad mediante negocios lucrativos (sucesión *mortis causa* o donación), principalmente reducciones de la base imponible sujeta a tributación. Este régimen es bastante similar al aplicado en otros países europeos y en las economías más avanzadas, en las que se prevé, con carácter general, amplias exenciones en la transmisión de los activos que forman parte del negocio familiar.

Recientemente, la planificación de la empresa familiar se ha visto fuertemente dificultada por los efectos del COVID-19 sobre el tejido empresarial y la economía en su conjunto. Resulta evidente que la pandemia ha tenido y tendrá un importante impacto sobre la economía, transformando la industria -especialmente la sanitaria- y el comportamiento de los consumidores de forma duradera.

El COVID-19 ha tenido además importantes efectos sobre las arcas públicas, obligando a los gobiernos a financiar programas de recuperación para las empresas afectadas por la pandemia. Esta circunstancia se traducirá, muy probablemente, en la necesidad de ingresos fiscales adicionales y, en este escenario, no cabe duda de que las empresas familiares serán uno de los sectores a los que acudirán las autoridades fiscales, en su búsqueda de una mayor recaudación.

Por este motivo, las empresas familiares deben reforzar su estrategia de negocio y prepararse para afrontar los cambios que se prevén en materia fiscal, que podrían afectar a la transmisión de la actividad a generaciones venideras. Pero los impuestos son sólo una parte de la ecuación, de modo que también se hace necesario evaluar los aspectos laborales y mercantiles de la empresa, para obtener una visión de conjunto que permita implementar

esquemas flexibles y dar una pronta respuesta a los cambios normativos que se prevén a corto plazo.

Confiamos en que las conclusiones de este informe permitan fijar los pasos a seguir por los asociados del CGDE, de cara a programar una sucesión ordenada de su negocio.

IV.- LA TRANSMISIÓN DE LA EMPRESA FAMILIAR.

IV.1.- El concepto de empresa familiar.

En nuestro derecho positivo no existe una definición concreta del concepto “empresa familiar”. No obstante, sí encontramos un amplio consenso doctrinal en relación con los requisitos que han de cumplir este tipo de negocios:

- La mayoría de los votos han de ser propiedad de una persona o grupo de personas que guarden relación de parentesco con el fundador de la compañía.
- La participación en el capital social puede ser directa o indirecta.
- Al menos un representante de la familia ha de participar en los órganos de gestión y gobierno de la sociedad.
- El objeto o actividad de la empresa ha de constituir una verdadera actividad empresarial, lo que excluye a las sociedades de tipo patrimonial.
- En cuanto a las empresas de nueva creación, no podemos hablar de empresa familiar hasta que no se observe una trayectoria suficiente y una vocación de continuidad en el tiempo.

A pesar de su indefinición, en nuestro Derecho sí encontramos normas específicas destinadas a la regulación de este tipo de empresas. Así por ejemplo, a efectos tributarios se prevé un régimen específico para su donación, en caso de jubilación del empresario, y para su transmisión en los supuestos de sucesión *mortis causa*.

En cualquier caso, no puede perderse de vista la importancia de este tipo de negocios en el tejido empresarial español. Según datos del Instituto de la Empresa Familiar¹, las empresas familiares representan el 88,8% del total de empresas españolas. Asimismo, representan la mayor parte del empleo (66,7%) y contribuyen al producto interior bruto (PIB) en un 57,1%. Por último, en lo que al ámbito sanitario se refiere, las empresas familiares representan el 70% del total de empresas del sector.

No obstante, las estadísticas también muestran que su supervivencia rara vez alcanza a la tercera y ulteriores generaciones. En concreto, se estima que sólo un 30% de las empresas familiares sobreviven hasta la segunda generación, reduciéndose dicho porcentaje al 12% en la tercera generación².

Las circunstancias expuestas aconsejan, cada vez más, revisar la estructura del negocio familiar, planteando las modificaciones necesarias para favorecer la sucesión empresarial y estableciendo protocolos que favorezcan el buen gobierno de la empresa. A este respecto, se encuentran en auge dos mecanismos de carácter mercantil que ayudan a alcanzar los fines descritos: el *holding* empresarial y el protocolo familiar. Ambas figuras, que serán abordadas con mayor profundidad a lo largo del presente informe, permiten otorgar una mayor seguridad jurídica a las relaciones entre la familia y la empresa, mejorando su gobierno y favoreciendo la continuidad del negocio.

IV.2.- Formas de transmisión de la empresa.

La transmisión de una empresa consiste en la enajenación, por título oneroso o lucrativo, del conjunto organizado de elementos en funcionamiento que constituyen el negocio, mediante la transferencia de todas las relaciones jurídicas contraídas, al objeto de hacer posible la continuidad de la actividad desarrollada por un nuevo empresario.

Existen diversas formas de transmisión de la empresa, entre las que destacaremos -a mero título enunciativo pero no exhaustivo- las siguientes:

¹ <https://www.iefamiliar.com/la-empresa-familiar/cifras/radiografia/>

² Datos extraídos del «*Global family business tax monitor*» de KPMG.

- a) La sucesión de la empresa familiar por herencia: este tipo de transmisión se produce por defunción del empresario. Si la empresa reviste forma jurídica, el fallecimiento afecta a la continuidad en la administración y a la titularidad de las participaciones.

Respecto de la primera cuestión, tanto el Código Civil (CC en adelante), como el Código de Comercio (en adelante, CCo) establecen disposiciones tendentes a garantizar la continuidad en la gestión de la empresa, mientras se provee una nueva titularidad de las participaciones sociales.

En cuanto al segundo problema, el derecho sucesorio prevé dos formas de asegurar la supervivencia de la empresa:

- Por un lado, estableciendo la validez de las disposiciones del testador que prohíben la partición. Si bien, en estos casos la comunidad hereditaria pasará a regirse por las normas previstas para la comunidad de bienes resultando aplicables las causas de división de la cosa común.
 - Por otro lado, al disponer el artículo 1.056 CC que el testador que, en atención a la conservación del negocio o en interés de su familia, quiera preservar indivisa una explotación económica o mantener el control de una sociedad de capital, podrá atribuir la empresa a un único heredero o legatario, disponiendo que se pague en metálico su legítima a los demás herederos.
- b) La donación: es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en valor de otra, que la acepta. En relación con este negocio jurídico, hay que tener presente la llamada acción de colación, cuyo análisis abordaremos con mayor profundidad más adelante, pero que puede resumirse en la obligación del heredero forzoso de traer a la masa hereditaria el valor de aquellos bienes que recibió en concepto de donación.
- c) La compraventa de la empresa: es la entrega definitiva de una unidad de explotación comercial o industrial a cambio de un precio. Este tipo de negocio plantea ciertas problemáticas, fundamentalmente en lo relativo a la asunción de deudas por el

adquirente (que exige el consentimiento del acreedor) o a la transmisión de contratos con clientes o proveedores (que también precisa el consentimiento de la otra parte contratante). En cuanto a las obligaciones tributarias, la transmisión sólo determina la responsabilidad solidaria de cedente y cesionario. Por último, la venta de la empresa sí produce la transmisión de los contratos de trabajo, pues así lo dispone expresamente la normativa laboral.

- d) Otras formas de transmisión: entre las que destacamos la aportación de la empresa a una sociedad (aportación no dineraria de rama de actividad), los procesos de modificación estructural (fusiones, absorciones, escisiones, etc.) o la enajenación concursal de la empresa.

Cada una de las modalidades de transmisión descritas, despliega unos concretos efectos jurídicos (fiscales, laborales, mercantiles, etc.). Así por ejemplo, en el plano fiscal, los impuestos devengados dependerán de las concretas características del traspaso.

Del mismo modo, el tratamiento fiscal de la operación diferirá en función de si la explotación económica se realiza a través de una sociedad mercantil o directamente por una persona física. A este respecto, hay que tener presente que, en la práctica, los negocios empresariales pueden desarrollarse mediante fórmulas alternativas a las anteriormente mencionadas, como las comunidades de bienes o las sociedades civiles. Resumidamente, puede decirse que el traspaso de las comunidades de bienes tendrá el mismo tratamiento fiscal que la transmisión del negocio por parte de un empresario individual. Por su parte la transmisión de la sociedad civil, se regirá por reglas similares a la transmisión de las acciones o participaciones de una sociedad mercantil.

A lo largo del siguiente apartado, trataremos de arrojar luz sobre el tratamiento fiscal de la transmisión de la empresa, atendiendo a las diferentes vías por las que ésta puede llevarse a cabo, así como a las distintas formas de titularidad del negocio.

V.- IMPLICACIONES FISCALES DE LA TRANSMISIÓN DEL NEGOCIO FAMILIAR.

A la hora de traspasar un negocio, es necesario tener en cuenta todos los impuestos asociados a este tipo de transacciones. Como se ha dicho, esta cuestión dependerá del tipo de transmisión que se realice. Así por ejemplo, en el caso de una compraventa pura y simple, habrá de atenderse no sólo a la tributación directa, sino también a la tributación indirecta de la operación. Mientras que, en un supuesto de donación o sucesión *mortis causa*, entrará en juego el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD en adelante).

Con carácter general, puede decirse que a efectos de imposición indirecta (es decir, aquellos impuestos que gravan el consumo, como el Impuesto sobre el Valor Añadido -IVA- o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales -ITP-), la normativa tributaria trata de ser lo más neutral posible, al objeto de favorecer la transmisión del negocio. De este modo, tanto la Ley del IVA como la del ITP, prevén la no sujeción de las operaciones mediante las que se transmita la totalidad de elementos que conforman una unidad de negocio. Sin embargo, en todo caso quedará sujeta a ITP la transmisión de determinados elementos, como los inmuebles.

Asimismo, ha de tenerse presente que cuando la transmisión del negocio se realice por una persona física se devengará el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Pues tanto si la explotación económica se realiza como empresario individual, como si se desarrolla a través de una sociedad mercantil, la operación producirá una alteración patrimonial, a priori, sujeta a este tributo. No obstante, la normativa del impuesto excluye de tributación determinadas operaciones, como las donaciones que puedan acogerse al régimen fiscal de la empresa familiar -previsto por la normativa del ISD-; o como la llamada “plusvalía del muerto”, esto es, las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto con ocasión de la transmisión de los bienes del finado. Ambos supuestos serán analizados con mayor detalle más adelante.

V.1.- Consecuencias de la transmisión a efectos del Impuesto sobre Sucesiones.

El sistema tributario español común se organiza como un conjunto de tributos, que son exigidos por distintos niveles de Haciendas Públicas (Estado, CC.AA. y Entidades Locales).

De este modo, las competencias relativas a los distintos impuestos (normativas y recaudatorias), se reparten entre todas ellas en función de las reglas establecidas en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas.

Por su parte, existen determinados territorios (territorios forales), que cuentan con un sistema impositivo propio y diferenciado del sistema común. Nos referimos a las Haciendas Forales de Álava, Guipúzcoa, Vizcaya y Navarra. Todos estos territorios cuentan con una normativa tributaria propia y se encargan de recaudar íntegramente todos sus impuestos. Es decir, constituyen sistemas tributarios autónomos, completamente diferenciados del sistema común.

Pues bien, en el territorio común existe una ley estatal (la Ley 29/1987) que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al que se encuentra sujeta la transmisión, por causa de muerte, de la empresa familiar y del resto de bienes del causante. Asimismo, las CC.AA. tienen competencia normativa en esta materia, pudiendo mejorar los incentivos y beneficios fiscales que prevé la normativa estatal. Por último, cada uno de los territorios forales dispone de su propia regulación sobre la materia.

En definitiva, nos enfrentamos a 19 sistemas tributarios distintos, cada uno con sus propias singularidades. Si bien, a grandes rasgos puede decirse que la práctica totalidad de los mismos (a excepción del caso navarro), se cimentan sobre una base normativa similar, que trataremos de resumir en las próximas líneas.

La normativa estatal del Impuesto sobre Sucesiones, así como la de los Territorios Históricos del País Vasco, prevé una reducción del 95% de la base imponible del Impuesto, en los supuestos de adquisición por causa de muerte de una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades. Dicha reducción permite que el impuesto a pagar por el adquirente se reduzca considerablemente.

Los requisitos para la aplicación de este incentivo fiscal son los siguientes:

- Que el negocio familiar sea adquirido por el cónyuge, descendientes o adoptados. En caso de no existir descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado.
- Que los citados bienes se encuentren exentos del Impuesto sobre Patrimonio (en adelante IP). Los requisitos para la aplicación de esta exención serán analizados con mayor profundidad en el apartado relativo a este impuesto. No obstante, pueden resumirse en:
 - Ostentar un porcentaje de participación del 5% del capital social (20% en caso de que se compute conjuntamente con familiares directos).
 - Que el causante ejerza funciones de dirección en la sociedad, percibiendo por ello una retribución que represente, al menos, el 50% de sus rendimientos del trabajo y actividades económicas.
 - Que la sociedad participada no tenga la consideración de entidad patrimonial, es decir, que no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio inmobiliario o mobiliario (de este concepto habría que excluir a las sociedades *holding*, como más adelante se dirá).
- Que la adquisición se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que el adquirente falleciera dentro de ese plazo. En el caso de los territorios forales vascos, este plazo se reduce a cinco años.

En cualquier caso, hay que tener presente que la práctica totalidad de las CC.AA. de régimen común han ejercitado sus competencias normativas, mejorando el porcentaje de reducción y estableciendo requisitos alternativos o adicionales a los previstos por la normativa estatal. A continuación, se muestra un cuadro que sintetiza la normativa existente para cada uno de los citados territorios:

Territorio	% Reducción	Requisitos Alternativos/Adicionales
Galicia	99%	- Que el domicilio fiscal de la empresa se encuentre en Galicia - Que la adquisición se mantenga durante 5 años - Que la empresa ejerza una actividad durante los 2 años anteriores al devengo
Asturias	99%	- Que el domicilio fiscal de la empresa se encuentre en Asturias - Que el domicilio fiscal de la empresa permanezca en Asturias 5 años
Cantabria	99%	- Que la adquisición se mantenga durante 5 años
La Rioja	99%	- Que la adquisición se mantenga durante 5 años - Que el domicilio fiscal de la empresa permanezca en La Rioja 5 años
Aragón	99%	- Que la adquisición se mantenga durante 5 años
Cataluña	95%	- Que la adquisición se mantenga durante 5 años
Castilla y León	99%	- Que la adquisición se mantenga durante 5 años - Que el domicilio fiscal de la empresa permanezca en Castilla y León 5 años
Comunidad Valenciana	99%	- Que la adquisición se mantenga durante 5 años
Madrid	95%	- Que la adquisición se mantenga durante 5 años
Castilla-La Mancha	99%	- Que el domicilio fiscal de la empresa se encuentre en Castilla-La Mancha - Que la adquisición se mantenga durante 5 años - Que el domicilio fiscal de la empresa permanezca en Castilla-La Mancha 5 años
Murcia	99%	- Que el domicilio fiscal de la empresa se encuentre en Murcia - Que la adquisición se mantenga durante 5 años - Que el domicilio fiscal de la empresa permanezca en Murcia 5 años
Extremadura	99%	- Que la adquisición se mantenga 5 años - Que el domicilio fiscal de la empresa permanezca en Extremadura 5 años

Territorio	% Reducción	Requisitos Alternativos/Adicionales
Andalucía	99%	- Que la adquisición se mantenga durante 3 años
Canarias	99%	- Que el domicilio fiscal de la empresa se encuentre en Canarias - Que el domicilio fiscal de la empresa permanezca en Canarias 5 años
Baleares	95%	- Que la adquisición se mantenga durante 5 años

En el caso de Navarra, la norma foral del impuesto no otorga al adquirente beneficio alguno, lo que supone no reconocer a la empresa familiar ningún trato fiscal diferenciado respecto de cualquier otro bien o derecho. Esta falta de incentivo por materia podría tener su justificación a nivel cuantitativo, pues en Navarra la tarifa del Impuesto sobre Sucesiones resulta muy inferior a la prevista por el sistema común, en el caso de transmisiones a favor del cónyuge o descendientes.

Tributación por el Impuesto sobre Sucesiones en Navarra:

- Cónyuges o miembros de una pareja estable:

Tipo de gravamen	
Base liquidable hasta 250.000 €	0,00%
Resto de base	0,80%

- Ascendientes o descendientes, en línea recta por consanguinidad, adoptantes o adoptados:

Base Liquidable Hasta	Cuota Íntegra	Resto de Base Hasta	Tipo de Gravamen
250.000,00	0,00	250.000,00	2,00%
50.000,00	5.000,00	500.000,00	4,00%
1.000.000,00	25.000,00	800.000,00	8,00%
1.800.000,00	89.000,00	1.200.000,00	12,00%
3.000.000,00	233.000,00	Resto de Base	16,00%

Es decir, la escala impositiva prevista por la normativa navarra resulta menos gravosa que la regulada en la Ley estatal. No obstante, hay que tener presente que, la práctica totalidad de las Comunidades Autónomas de régimen común, han establecido bonificaciones sobre la cuota del Impuesto, que conducen en la práctica a una tributación inexistente en las transmisiones efectuadas a favor del cónyuge o descendientes.

En el siguiente cuadro se resumen los beneficios fiscales aplicables en estos territorios:

Territorio	Beneficios Aplicables³
Galicia	Deducción en adquisiciones mortis causa por sujetos pasivos incluidos en el Grupo I de parentesco: 99% del importe de la cota
Asturias	Bonificación del 100% de la cuota, a los contribuyentes con un grado de discapacidad igual o > al 65%
Cantabria	Se aplica una bonificación del 100% en las adquisiciones mortis causa de los contribuyentes incluidos en los Grupos I y II de parentesco
La Rioja	Para sujetos pasivos incluidos en los Grupos I y II, deducción del 99%
Aragón	Para el cónyuge, ascendientes y descendientes: bonificación del 65% de la cuota tributaria derivada de la adquisición de la vivienda habitual del causante (para viviendas de valor < a 300.000 €; es necesario que la vivienda se mantenga durante 5 años)
Cataluña	Los cónyuges pueden aplicar una bonificación del 99% de la cuota tributaria. El Grupo I pueden aplicar una bonificación sobre la cuota que varía gradualmente en función de la base imponible: desde el 99% para bases imponibles de hasta 100.000 €, hasta el 20% para bases imponibles superiores a 3.000.000 €. En el caso del Grupo II, las bonificaciones irían del 60% para bases imponibles de 100.000 €, hasta el 10% para bases imponibles de hasta 3.000.000€
Castilla y León	Bonificación del 99% en la cuota del impuesto para el cónyuge, descendientes o adoptados y ascendientes o adoptantes del causante
Comunidad Valenciana	Bonificación del 99% de la cuota por adquisiciones mortis causa por los Grupos I y II

³ Grupo I: adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años.

Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes.

Territorio	Beneficios Aplicables³
Madrid	Bonificación del 99% de la cuota tributaria derivada de adquisiciones mortis causa para los sujetos pasivos incluidos en los Grupos I y II
Castilla-La Mancha	Se reconocen bonificaciones para los Grupos I y II que oscilan desde el 100%, para bases liquidables inferiores a 175.000 €; hasta el 80 % para bases imponibles iguales o superiores a 300.000 €
Murcia	Deducción autonómica del 99% de la cuota para las adquisiciones por sujetos pasivos incluidos en los Grupos I y II
Extremadura	Los sujetos pasivos incluidos en los Grupos I y II de parentesco pueden aplicar una bonificación en la cuota del 99% en las adquisiciones mortis causa
Andalucía	Los contribuyentes incluidos en los Grupos I y II de parentesco pueden aplicar una bonificación del 99% en la cuota tributaria por adquisiciones mortis causa
Canarias	Los sujetos pasivos pueden aplicar una bonificación en la cuota del 99,9 % para los Grupos I, II y III
Baleares	Bonificación del 99% sobre la cuota íntegra en caso de adquisiciones por sujetos pasivos del Grupo I

Por último, hay que destacar que, en los tres Territorios Históricos del País Vasco, el tipo de gravamen aplicable a las adquisiciones de cualquier tipo de bien (incluidas las empresas familiares que gozan de la reducción del 95% anteriormente analizada), asciende al 1,5% para el cónyuge y descendientes o adoptados del finado.

V.2.- Consecuencias de la transmisión a efectos del Impuesto sobre Donaciones.

La donación de la empresa familiar, al igual que su transmisión por vía sucesoria, se encuentra regulada a nivel estatal por la Ley 29/1987 (Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -LISD-). Asimismo, al igual que en el caso de la transmisión sucesoria, la donación del negocio familiar goza de un régimen específico, que establece importantes beneficios fiscales, no sólo a efectos del Impuesto sobre Donaciones, sino también a efectos del IRPF.

Así pues, la Ley del Impuesto sobre Donaciones prevé en su artículo 20.6 un régimen específico para la donación de la empresa familiar, a la que resultará de aplicación la misma

reducción prevista en el caso de transmisión *mortis causa*, es decir, un 95% de su valor de adquisición. No obstante, en el caso de la donación se establecen dos requisitos adicionales a los señalados en el apartado anterior:

- Que el donante tuviese 65 o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en gado de absoluta o gran invalidez.
- Que, si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.

Por lo tanto, antes de abordar la donación del negocio familiar, hay que plantearse si el donante está dispuesto a dejar de ejercer funciones de dirección, ya que en caso contrario no resultará de aplicación la reducción analizada, ni los beneficios fiscales previstos a efectos del IRPF.

En cualquier caso, insistimos en que aparte de los requisitos específicos señalados, deben cumplirse el resto de las exigencias previstas por la norma para la aplicación de la reducción. Esto es, que el negocio familiar sea adquirido por el cónyuge, descendientes o adoptados; que los bienes donados se encuentren exentos del IP; y que la adquisición se mantenga durante los diez años siguientes a la donación (5 años en el caso de los Territorios Forales del País Vasco).

Respecto de este último requisito, cabe destacar que, tanto en el caso de la donación como en el de la sucesión *mortis causa*, no es necesario que el heredero o donatario mantenga el elemento recibido, sino que sería suficiente con que se mantenga su valor, de forma que se prohíbe la realización de actos dispositivos u operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del mismo.

Este criterio, sostenido por la Dirección General de Tributos (en adelante DGT) en su Resolución 2/1999, de 23 de marzo, implica que, en caso de transmisión de la empresa familiar en el plazo de mantenimiento, es precisa la reinversión y materialización inmediata del importe obtenido en otros activos de naturaleza análoga. En definitiva, lo que persigue

la norma es que se mantenga el ejercicio de una actividad económica, aunque sea distinta a la que inicialmente se transmitió y dio lugar a las reducciones.

Del mismo modo, y al igual que en el caso de la transmisión *mortis causa*, las CC.AA. de régimen común han ejercitado sus competencias normativas, mejorando la reducción prevista por la norma estatal y estableciendo sus propios requisitos. A continuación, se resume la normativa vigente a este respecto en los distintos territorios:

Territorio	% Reducción	Requisitos Alternativos/Adicionales
Galicia	99%	- Que el domicilio fiscal de la empresa se encuentre en Galicia - Que el domicilio fiscal de la empresa permanezca en Galicia durante 5 años - Que la adquisición se mantenga durante 5 años
Asturias	95%	- Que el domicilio fiscal de la empresa se encuentre en Asturias - Que el domicilio fiscal de la empresa permanezca en Asturias 5 años - Que la adquisición se mantenga durante 5 años
Cantabria	99%	- Que la adquisición se mantenga durante 5 años
La Rioja	99%	- Que la adquisición se mantenga durante 5 años - Que el domicilio fiscal de la empresa permanezca en La Rioja 5 años
Aragón	99%	- Que la adquisición se mantenga durante 5 años
Cataluña	95%	- Que la adquisición se mantenga durante 5 años
Castilla y León	99%	- Que la adquisición se mantenga durante 5 años
Com. Valenciana	99%	- Que la adquisición se mantenga durante 5 años
Madrid	95%	- Requisitos de la Ley Estatal
Castilla-La Mancha	99%	- Que el domicilio fiscal de la empresa se encuentre en Castilla-La Mancha - Que la adquisición se mantenga durante 5 años - Que el domicilio fiscal de la empresa permanezca en Castilla-La Mancha 5 años

Territorio	% Reducción	Requisitos Alternativos/Adicionales
Murcia	99%	- Que el domicilio fiscal de la empresa se encuentre en Murcia - Que la adquisición se mantenga durante 5 años - Que el domicilio fiscal de la empresa permanezca en Murcia 5 años
Extremadura	99%	- Que se mantenga la empresa durante 5 años - Que el domicilio fiscal permanezca en la Comunidad Autónoma de Extremadura durante 5 años
Andalucía	99%	- Que la adquisición se mantenga durante 3 años
Canarias	95%	- Que la adquisición se mantenga durante 5 años
Baleares	99%	- Que la adquisición se mantenga durante 5 años

Asimismo, a continuación, se muestra un cuadro que resume las bonificaciones y deducciones aprobadas por las CC.AA. de régimen común, respecto de la cuota tributaria derivada de las adquisiciones lucrativas *inter vivos* (donaciones):

Territorio	Beneficios Aplicables
Galicia	-
Asturias	-
Cantabria	Bonificación autonómica del 100% en la cuota tributaria en las donaciones realizadas entre los Grupos I y II
La Rioja	En las adquisiciones inter vivos de los sujetos pasivos incluidos en los Grupos I y II de parentesco, se aplicará una deducción del 99% de la cuota tributaria derivada de las mismas
Aragón	Bonificación del 99% para los sujetos pasivos incluidos en el Grupo I
Cataluña	-
Castilla y León	En la cuota de adquisiciones lucrativas «inter vivos», se aplicará una bonificación del 99 %, siempre que el adquirente sea cónyuge, descendiente o adoptado, o ascendiente o adoptante del donante.
Comunidad Valenciana	Bonificación del 99% para los sujetos pasivos de hasta el segundo grado
Madrid	Bonificación del 99% de la cuota tributaria derivada de adquisiciones inter vivos para los sujetos pasivos incluidos en los Grupos I y II

Territorio	Beneficios Aplicables
Castilla-La Mancha	Los sujetos pasivos incluidos en los Grupos I y II de parentesco podrán aplicar una bonificación del 95% al 85% de la cuota tributaria en función de la base imponible, que puede ir de 120.000 € a superar los 240.000 €
Murcia	Deducción autonómica del 99% de la cuota para las adquisiciones por sujetos pasivos incluidos en los Grupos I y II
Extremadura	Los contribuyentes comprendidos en los Grupos I y II de parentesco podrán beneficiarse de una bonificación del 99 % de la cuota cuando la base liquidable sea inferior a 300.000 €, y del 50 % cuando la base liquidable se encuentre comprendida entre 300.000 € y 600.000 €
Andalucía	Los contribuyentes incluidos en los Grupos I y II de parentesco pueden aplicar una bonificación del 99% en la cuota tributaria en las adquisiciones inter vivos
Canarias	Los sujetos pasivos incluidos en los Grupos I y II pueden aplicar una bonificación del 99,9% de la cuota tributaria derivada de las adquisiciones inter vivos
Baleares	Los sujetos pasivos incluidos en los Grupos I y II a la cuota líquida le aplicarán la deducción resultante de multiplicar la base liquidable por 7%.

Respecto de los incentivos fiscales previstos por la normativa de los Territorios Históricos del País Vasco para la donación de la empresa familiar a favor del cónyuge, descendientes o adoptados del transmitente, a continuación, se muestra un cuadro que resume el régimen aplicable en cada uno de ellos:

Territorio	% Reducción Valor Adquisición	Tipo de gravamen
Álava	95%	1,50%
Vizcaya	95%	1,50%
Guipúzcoa	95%	1,50%

Por último, en lo que al concreto caso navarro se refiere, la normativa foral no prevé ningún tratamiento específico para la donación de la empresa familiar, como tampoco lo hace para su transmisión por vía hereditaria.

V.3.- Consecuencias de la transmisión a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La transmisión de cualquier bien o derecho, incluido una empresa o negocio familiar, da lugar a una alteración patrimonial (plusvalía o minusvalía), que puede someterse a tributación por el IRPF. A efectos de este Impuesto, la existencia de una ganancia o pérdida patrimonial está condicionada a la concurrencia de tres requisitos: que se produzca una variación en el valor del patrimonio del contribuyente; que se produzca una alteración en su composición (no se someten a tributación las plusvalías latentes); y que la renta generada tenga carácter residual, es decir, que no tenga la consideración de rendimiento recurrente.

Así pues, la transmisión por parte de una persona física de los elementos patrimoniales afectos al negocio, o de las participaciones sociales de la entidad que lo explota, constituyen alteraciones patrimoniales, a priori, sujetas al IRPF. En este caso, el importe de la ganancia o pérdida patrimonial se determinará minorando del valor de transmisión, el valor adquisición del bien transmitido.

$$\text{Ganancia patrimonial} = \text{Valor de transmisión} - \text{Valor de adquisición}$$

Para determinar el valor de transmisión, resulta necesario distinguir entre transmisiones onerosas y transmisiones lucrativas. En el primero de los supuestos (compraventa), el valor de transmisión lo conformará, como norma general, el valor enajenación. En el segundo de ellos (herencias y donaciones) habrá de atenderse al valor de mercado del bien transmitido⁴. Del valor de transmisión así determinado, se deducirán los gastos y demás costes asociados a la transmisión.

Hay que tener presente que la normativa del IRPF -tanto la estatal, como la de los territorios forales- establece unas reglas de valoración específicas para la transmisión de valores no admitidos a negociación (como las participaciones sociales en empresas familiares). En concreto, y salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el

⁴ A tal efecto, habrá de acudirse a las reglas previstas en la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Desde la reforma operada por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, en el caso de los inmuebles el valor a emplear en las transmisiones sujetas al ISD, será el valor de referencia aprobado anualmente por el Catastro Inmobiliario. Esta normativa resulta exclusivamente de aplicación en el territorio común, por lo que el valor de los inmuebles que sean objeto de transmisión en los territorios forales seguirá determinándose en base al concepto “valor real o de mercado”.

valor normal de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los siguientes:

- El valor del patrimonio neto, resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado. Es decir, el valor que arroje la contabilidad de la sociedad cuyas participaciones se transmiten.
- El que resulte de capitalizar al 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales, cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto. En resumen, el resultado de la siguiente ecuación:

$$\text{Valor de capitalización} = \text{Promedio resultado 3 últimos ejercicios} / 0,20$$

En cualquier caso, insistimos en que estas reglas específicas tienen la consideración de presunción *iuris tantum*. Es decir, que podría determinarse un valor de transmisión alternativo, mediante prueba en contrario. A tal efecto, sería necesario contar con un informe pericial de valoración de la empresa cuyas participaciones se transmiten.

Respecto al valor de adquisición, el mismo estará formado por la suma del importe real por el que la adquisición se hubiera efectuado (valor de mercado o de referencia, en el caso de las adquisiciones lucrativas), más el coste de las inversiones efectuadas en los bienes adquiridos y los costes y gastos asociados a la adquisición; asimismo, de dicho valor se deducirán el importe de las amortizaciones efectuadas.

No obstante lo anterior, la normativa del Impuesto exceptúa de gravamen determinadas transmisiones. Con anterioridad hemos hecho alusión a dos de ellas, que afectan de manera especial a la empresa familiar: las transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente (“plusvalía del muerto”) y las donaciones de empresas o participaciones a favor del cónyuge, descendientes o adoptados del donante, a las que resulte de aplicación la reducción del 95% prevista por la normativa del Impuesto sobre Donaciones. En estos supuestos, no se generará una ganancia patrimonial para el transmitente, si bien, en el caso de las donaciones acogidas al régimen fiscal de la empresa familiar, hay que tener en cuenta lo siguiente:

- En primer lugar, que para que la exoneración resulte de aplicación, debe darse cumplimiento a todos los requisitos previstos por la normativa del Impuesto sobre Donaciones. Dichos requisitos han sido analizados con mayor detalle en el apartado anterior, para cada uno de los regímenes existentes en territorio español.
- Del mismo modo, debe darse cumplimiento a un requisito adicional, previsto por la normativa del IRPF. En el caso de elementos patrimoniales que se afecten con posterioridad a su adquisición, para que puedan beneficiarse de esta exoneración, deberán haber estado afectos ininterrumpidamente a la actividad económica durante, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de la transmisión. Esto significa que, si el adquirente de un bien lo afecta a la actividad después de su adquisición, para que la transmisión lucrativa pueda acogerse a este beneficio fiscal, la misma debe tener lugar transcurridos, al menos, cinco años desde la afectación del elemento.

En el concreto caso de Navarra no se exige este requisito, si bien es necesario que el donante de la actividad o titular de las participaciones haya desarrollado la primera o adquirido las segundas en un plazo de, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de transmisión. Asimismo, será necesario que el transmitente ponga de manifiesto ante la Hacienda navarra la aplicación del beneficio fiscal examinado en la declaración del Impuesto.

- Por último, que en caso de que se aplique la exoneración examinada, el adquirente deberá mantener como valor y fecha de adquisición⁵, los que los bienes tuviesen a efectos fiscales para el transmitente. Es decir, que la variación patrimonial que se produciría con ocasión de una ulterior transmisión por parte del donatario, se determinará tomando como fecha y valor de adquisición el que correspondería al donante en el momento de la donación.

No nos encontramos por tanto ante una exención, sino ante un diferimiento del gravamen, en la medida que el donante no tributa por la ganancia o pérdida

⁵ Artículo 36, párrafo tercero, de la Ley estatal del IRPF: “*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*”.

Esta regla resulta igualmente de aplicación en las normativas forales de Álava, Guipúzcoa, Vizcaya y Navarra.

patrimonial que pudiera producirse con la transmisión lucrativa, pero sí lo harán los donatarios en caso de una transmisión posterior, tomando como fecha y valor de adquisición el valor que los elementos patrimoniales transmitidos tuvieran, a efectos fiscales, en el patrimonio del donante.

Como puede apreciarse, de una correcta planificación fiscal de la transmisión de la empresa a favor del cónyuge, descendientes o adoptados del empresario, no debe derivarse tributación alguna para el donante a efectos del IRPF. No obstante, en caso de que el adquirente transmita con posterioridad el negocio, podrían derivarse las siguientes consecuencias fiscales:

- Si la adquisición se produjo por causa de muerte, el heredero deberá tributar por la posible ganancia patrimonial puesta de manifiesto con la transmisión, determinando el valor de adquisición conforme a las reglas anteriormente examinadas: es decir, el valor de mercado de los bienes (activos afectos a la actividad o participaciones sociales) a fecha de fallecimiento del causante, según las reglas previstas por la normativa del ISD.

Además, en este caso ha de tenerse presente que, si la transmisión se produce en un plazo inferior a 10 años desde la muerte del causante (5 años en el caso de los Territorios Históricos del País Vasco), sin que el transmitente mantenga en su patrimonio el valor de la empresa familiar, la transmisión daría lugar a la pérdida del derecho a la reducción aplicable a efectos del Impuesto sobre Sucesiones. En cualquier caso, dada la tributación efectiva de las transmisiones sucesorias entre padres e hijos en la mayor parte de territorios, la pérdida de este beneficio apenas tendría efectos cuantitativos.

- Mayor transcendencia tendría la ulterior transmisión del negocio previamente donado, por los siguientes motivos:
 - Por un lado, en caso de que se diera cumplimiento al requisito de mantenimiento del valor de la empresa durante el plazo de cinco o diez años, porque como valor de adquisición habrá de aplicarse el valor que el

elemento o elementos transmitidos tuviesen, a efectos fiscales, en el patrimonio del donante.

Téngase presente que, el plazo de mantenimiento al que nos referimos es el que determina la LISD estatal (10 años) o las correspondientes normas forales vascas (5 años). Por lo tanto, con independencia de que las CC.AA. de régimen común hayan establecido plazos de mantenimiento inferiores al previsto por la normativa estatal, no puede considerarse cumplido el requisito de mantenimiento previsto por la normativa del IRPF para el diferimiento de la tributación de la donación, hasta el transcurso del citado plazo de 10 años.

- Por otro lado, porque en caso de no darse cumplimiento al citado requisito de mantenimiento (o al resto de exigencias previstas en la normativa del Impuesto sobre Donaciones), no sólo se perdería el derecho a aplicar la reducción de la base imponible a efectos dicho Impuesto, sino que el incumplimiento también tendría las siguientes consecuencias⁶ a efectos del IRPF:
 - El donante deberá presentar declaración complementaria del IRPF, correspondiente al año en el que se efectuó la donación, ingresando la correspondiente deuda tributaria, así como los recargos e intereses de demora que resulten de aplicación.
 - El donatario tributará por la ganancia patrimonial generada con la transmisión, tomando como valor de adquisición el valor de las participaciones a efectos del ISD y como fecha de adquisición la fecha de la donación.

Llegados a este punto, y ante la posibilidad de que la transmisión de la empresa quede sometida a tributación por el IRPF, bien porque los herederos o donatarios transmitan con posterioridad el negocio, bien porque el mismo sea directamente transmitido por su titular a

⁶ Resolución Vinculante de la Dirección General de Tributos, V0941-14, de 2 de abril de 2014.

un tercero ajeno al núcleo familiar, se impone analizar la mecánica de liquidación del tributo en relación con este tipo de ganancias patrimoniales.

A este respecto, cabe destacar que el importe de la posible ganancia patrimonial, determinado conforme a las reglas anteriormente examinadas, se integrará en la denominada base imponible del ahorro, junto con otros rendimientos procedentes del capital mobiliario (intereses, dividendos, etc.).

Sobre la base imponible del ahorro se aplicará las siguientes escalas de gravamen⁷ para determinar la cuota tributaria:

Escala de gravamen Estatal:

<u>Base Imponible</u>	<u>Tipo Impositivo</u>
Hasta 6.000 €	19,00%
De 6.000 a 50.000 €	21,00%
De 50.000 a 200.000 €	23,00%
De 200.000€ a 300.000 €	27,00%
A partir de 300.000 €	30,00%

Escala de gravamen Vizcaya:

<u>Base Imponible</u>	<u>Tipo Impositivo</u>
Hasta 2.500 €	20,00%
De 2.500,01 hasta 10.000,00 €	21,00%
Desde 10.000,01 hasta 15.000,00 €	22,00%
Desde 15.000,01 hasta 30.000,00 €	23,00%
A partir de 30.000,01 €	25,00%

⁷ Escalas de gravamen vigentes para el ejercicio 2025.

Escala de gravamen Guipúzcoa:

<u>Base Imponible</u>	<u>Tipo Impositivo</u>
Hasta 2.500 €	20,00%
De 2.500,01 hasta 10.000,00 €	21,00%
Desde 10.000,01 hasta 15.000,00 €	22,00%
Desde 15.000,01 hasta 30.000,00 €	23,00%
A partir de 30.000,01 €	25,00%

Escala de gravamen Álava:

<u>Base Imponible</u>	<u>Tipo Impositivo</u>
Hasta 2.500 €	20,00%
De 2.500,01 hasta 10.000,00 €	21,00%
Desde 10.000,01 hasta 15.000,00 €	22,00%
Desde 15.000,01 hasta 30.000,00 €	23,00%
A partir de 30.000,01 €	25,00%

Escala de gravamen Navarra:

<u>Base Imponible</u>	<u>Tipo Impositivo</u>
Hasta 6.000 €	20,00%
De 6.000 a 10.000 €	22,00%
De 10.000 a 15.000 €	24,00%
De 15.000 a 200.000 €	26,00%
De 200.000 a 300.000 €	27,00%
A partir de 300.000 €	28,00%

Para finalizar con el apartado relativo al IRPF, nos referiremos a dos beneficios fiscales adicionales regulados, uno por la normativa común -el denominado coeficiente de abatimiento- y el otro, por las normativas forales del País Vasco -los coeficientes de actualización-.

El coeficiente de abatimiento permite aplicar una reducción a las ganancias derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales, no afectos a actividades económicas y adquiridos

con anterioridad al 31 de diciembre de 1994. Por este motivo, en el ámbito de la transmisión de la empresa familiar, los únicos activos que podrían aplicar la reducción serían las participaciones de las sociedades a través de las cuales se desarrolla la actividad. En el caso de los empresarios individuales, los activos empresariales no gozarían de este beneficio, al tratarse de elementos afectos a una actividad económica.

En aplicación de este coeficiente, la parte de ganancia patrimonial generada con anterioridad al 20 de enero de 2006, se reducirá aplicando determinados porcentajes por cada año de permanencia del elemento en el patrimonio del transmitente que exceda de dos, desde su adquisición hasta 31 de diciembre de 1996. En concreto, el porcentaje de reducción aplicable será de un 11% para los inmuebles, de un 25 % para las acciones cotizadas y de un 14,28% para las participaciones en empresas no cotizadas y el resto de los elementos no afectos a actividades económicas.

El coeficiente de abatimiento se aplica en la actualidad como un régimen transitorio, limitándose su aplicación, desde 1 de enero de 2015, a las transmisiones cuyo valor conjunto no supere los 400.000 euros. Es decir, que el citado límite se agota cuando, en una o más operaciones, se alcance el citado valor de transmisión de 400.000 euros.

Ejemplo:

Un dentista transmite, con fecha 30 de septiembre de 2021 y por un importe de 300.000 €, la totalidad participaciones sociales de una sociedad mercantil que explota la Clínica que él mismo dirige y en la que, hasta la fecha de transmisión, presta sus servicios profesionales.

La sociedad fue constituida el por el propio transmitente el 16 de marzo de 1991, con un capital social de 1.000.000 de pesetas.

En primer lugar, procede calcular la variación patrimonial generada, determinada por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición. Suponiendo que no existan gastos asociados a dichas operaciones, la ganancia patrimonial asciende a 293.989,88 € (300.000 – 6.010,12).

A continuación, corresponde determinar la parte de la ganancia tributable a la que resulta de aplicación la reducción analizada. Esto es, el porcentaje que representa el tiempo de permanencia de las participaciones en el patrimonio del transmitente desde su adquisición hasta el 19 de enero de 2006, respecto del total del tiempo de permanencia hasta su transmisión.

*Tiempo transcurrido desde la fecha de adquisición (16/03/1991) al 19/01/2006: 5.423 días. Total tiempo de permanencia de las participaciones en el patrimonio del transmitente: 11.156 días. Porcentaje de la ganancia susceptible de reducción: 48,61 % (5.423/11.156*100)*

*Base de la reducción: 142.910,28 € (293.989,88*48,61%)*

*Tipo de la reducción: se determina aplicando un porcentaje del 14,28% por cada año que exceda de dos, desde la adquisición de las participaciones hasta el 31/12/1996. El cálculo se realiza redondeando por exceso, es decir, se computan como año completo las fracciones de estos. Así pues, el número de años que excede de 2 desde el 16/03/1992 al 31/12/1996, redondeando por exceso, es de 3. De este modo, el tipo de reducción aplicable es de 42,84% (3*14,28%).*

*Importe de la reducción: 61.222,76 € (142.910,28*42,84%)*

Ganancia patrimonial tributable: 232.767,12 € (293.989,88 – 61.222,76)

Cuota tributaria:

Base Imponible	Tipo de gravamen	Cuota
Hasta 6.000 €	19,00%	1.140,00
De 6.000 a 50.000 €	21,00%	9.240,00
De 50.000 a 200.000 €	23,00%	34.500,00
De 200.000 a 300.000 €	27,00%	8.847,12
TOTAL		53.727,12

Por su parte, los coeficientes de actualización, regulados por la normativa foral vasca, sirven para calcular las ganancias patrimoniales generadas por la transmisión de la empresa familiar. Para determinar la ganancia patrimonial imponible, el valor de adquisición del bien transmitido se actualiza multiplicándolo por los siguientes coeficientes:

Ejercicio Adquisición	Coeficiente de actualización⁸
1994	1,969
1995	2,091
1996	2,014
1997	1,969
1998	1,925
1999	1,873
2000	1,809
2001	1,742
2002	1,680
2003	1,634
2004	1,586
2005	1,536
2006	1,485
2007	1,444
2008	1,387
2009	1,383
2010	1,360
2011	1,319
2012	1,290
2013	1,270
2014	1,268
2015	1,268
2016	1,267
2017	1,243
2018	1,223
2019	1,212
2020	1,212
2021	1,175

⁸ Coeficientes previstos para el ejercicio 2025.

Ejercicio Adquisición	Coefficiente de actualización ⁸
2022	1,088
2023	1,050
2024	1,018
2025	1,00

Ejemplo:

Volviendo sobre el mismo ejemplo anterior, en caso de que el transmitente tuviese su domicilio en el País Vasco, el valor de adquisición de las participaciones tendría que actualizarse aplicando el porcentaje correspondiente:

Valor de adquisición: 6.010,12 €

*Valor de adquisición actualizado: 12.567,16 € (6.010,12*2,091)*

Ganancia patrimonial tributable: 287.432,84 € (300.000-12.567,16)

Cuota tributaria:

<i>Base Imponible</i>	<i>Tipo Impositivo</i>	<i>Cuota</i>
<i>Hasta 2.500 €</i>	<i>20,00%</i>	<i>500,00</i>
<i>De 2.500,01 hasta 10.000,00 €</i>	<i>21,00%</i>	<i>1.575,00</i>
<i>Desde 10.000,01 hasta 15.000,00 €</i>	<i>22,00%</i>	<i>1.100,00</i>
<i>Desde 15.000,01 hasta 30.000,00 €</i>	<i>23,00%</i>	<i>3.450,00</i>
<i>A partir de 30.000,01 €</i>	<i>25,00%</i>	<i>64.358,21</i>
<i>TOTAL</i>		<i>70.983,21</i>

V.4.- Consecuencias de la transmisión a efectos de otras figuras tributarias.

Existen otros tributos que pueden gravar la transmisión de una empresa o negocio familiar, como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales o el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU, más conocido como “plusvalía municipal”). El primero es un impuesto indirecto que grava, entre otras cosas, las transmisiones patrimoniales onerosas. El segundo, es un tributo de carácter municipal que

grava el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana, puesto de manifiesto con ocasión de la transmisión de los mismos.

Como se ha dicho, el legislador pretende que la tributación indirecta tenga un papel lo más neutral posible en la transmisión de las empresas. De este modo, la normativa del IVA y la del ITP establecen la no sujeción de aquellas operaciones mediante las que se transmita la totalidad de elementos que constituyan, o sean susceptibles de constituir, una unidad económica autónoma, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios. Es decir, la transmisión del conjunto de elementos, materiales e inmateriales, que integran el negocio no se sujeta a tributación por estos Impuestos. Nos referimos, en cualquier caso, a transmisiones onerosas (como la compraventa) pues, como hemos dicho, las transmisiones lucrativas de la empresa familiar (herencias y donaciones), quedarán sujetas al ISD.

No obstante lo anterior, la Ley del ITP sí prevé la sujeción de las entregas de inmuebles incluidos en la transmisión del patrimonio empresarial o profesional. Es decir, que en caso de que un empresario individual transmita mediante una operación de compraventa su negocio, el adquirente deberá liquidar el ITP correspondiente a la entrega de los inmuebles afectos a la actividad que se transmitan con el mismo.

Recientemente, se ha introducido una modificación⁹ en la normativa del ITP y del ISD que introduce un novedoso sistema para la determinación del valor de los inmuebles transmitidos en las convenciones sujetas a dichos impuestos: el “valor de referencia”. Este valor, que constituye la base imponible de ambas figuras tributarias, será publicado anualmente durante el mes de octubre por el Catastro Inmobiliario, para cada inmueble situado en el territorio común.

Así pues, para determinar la cuota tributaria del ITP habrá de aplicarse el tipo de gravamen aprobado por cada Comunidad Autónoma o Diputación Foral, sobre la base imponible determinada conforme al criterio anteriormente señalado (“valor de referencia”, en el caso

⁹ Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

de los bienes inmuebles situados en el territorio común o valor de mercado, para el resto de elementos).

A continuación, se muestran los tipos de gravamen aplicables en cada territorio en la transmisión de bienes inmuebles afectos a una actividad económica¹⁰:

Territorio	Tipo de gravamen
Galicia	8%
Asturias	8% - 10%
Cantabria	7% - 9%
La Rioja	7%
Aragón	8% - 10%
Cataluña	10% - 11%
Castilla y León	8%
Comunidad Valenciana	10% - 11%
Madrid	6%
Castilla-La Mancha	9%
Murcia	8%
Extremadura	8% - 11%
Andalucía	7%
Canarias	6,5%
Baleares	8% - 13%
Guipúzcoa	7%
Vizcaya	7%
Álava	7%
Navarra	6%

Por otro lado, la Ley del Mercado de Valores establece, en su artículo 314, la exención del IVA y del ITP en la transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial. Es decir, que la transmisión de las participaciones de la sociedad mediante la que se explota el negocio familiar quedará exenta en cualquier caso de ambos impuestos.

¹⁰ Tipos de gravamen vigentes a fecha de emisión del presente informe.

Por último, en el supuesto de que con la transmisión de una empresa individual se produjese la entrega de la propiedad de un bien inmueble, porque el mismo se encontrase afecto a la actividad desarrollada, también se devengará el IIVTNU o plusvalía municipal. Obsérvese, por tanto, que este Impuesto tan sólo se devengará en el caso de que sea un empresario individual (autónomo) quien transmita el negocio, no así en los supuestos de transmisión de participaciones sociales. Sin embargo, este tributo resultará de aplicación tanto si la transmisión es onerosa (compraventa), como si es lucrativa (herencia o donación).

Como se ha dicho, el IIVTNU es un impuesto municipal directo de carácter potestativo. De este modo, los ayuntamientos son competentes para decretar su aplicación, así como para regular la forma de determinar la base imponible y el tipo de gravamen aplicable, dentro de los límites establecidos en la Ley Reguladora de Haciendas Locales.

El sujeto pasivo de este impuesto será el transmitente del inmueble; y la base imponible se calculará aplicando determinados porcentajes, que variarán en función de los años transcurridos desde la última transmisión sujeta -hasta un máximo de 20-, sobre el valor catastral del suelo del inmueble transmitido. Finalmente, sobre la base imponible así determinada se aplicará el tipo de gravamen correspondiente.

Este tributo no ha estado exento de polémica desde su implantación y sobre el mismo se han pronunciado, muy recientemente, tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo, estableciendo que quedan exceptuadas de gravamen las situaciones inexpressivas de la capacidad económica del contribuyente. Nos referimos a aquellos supuestos en los que, con la transmisión del inmueble, no se produzca una plusvalía o ganancia para el transmitente, es decir, las ventas a pérdidas. En estos casos, la transmisión no se sujeta al Impuesto, manteniéndose como última transmisión sujeta, a efectos de determinación de la base imponible en ulteriores transmisiones, la de adquisición por parte del transmitente.

V.5.- Exención de la empresa familiar en el Impuesto sobre el Patrimonio.

A lo largo del presente informe se ha destacado la transcendencia de este impuesto a efectos de la supervivencia de la empresa familiar. Por un lado, porque la normativa del tributo establece determinadas condiciones para la exención de los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial, así como para la exención

de la propiedad sobre participaciones en entidades. Por otro, porque el cumplimiento de los requisitos previstos para estas exenciones, determinan el derecho a aplicar importantes beneficios fiscales a efectos del ISD y del IRPF.

A continuación, abordaremos, con mayor detalle, las exigencias previstas por la normativa del IP¹¹ para la aplicación de las referidas exenciones. Como punto de partida diremos que la exención plantea una doble vertiente. Por un lado, se refiere al valor de los bienes y derechos necesarios para el desarrollo de una actividad empresarial por parte una persona física. Y por otro, a la plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados.

Respecto de la primera exención (la correspondiente a los activos afectos a la actividad del empresario individual), la Ley establece como único requisito que la actividad empresarial constituya la principal fuente de renta del contribuyente. Asimismo, la norma amplía la exención a los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando los mismos se utilicen en el desarrollo de la actividad de cualquiera de los cónyuges y siempre y cuando se dé cumplimiento al requisito anteriormente aludido.

Mayores exigencias plantea la exención de las participaciones sociales. En concreto los requisitos para acceder a esta exención pueden resumirse del siguiente modo:

- Ostentar un porcentaje de participación igual o superior al 5% del capital social. Este porcentaje se eleva al 20%, cuando se computa conjuntamente con el cónyuge, ascendientes, descendientes y colaterales hasta el segundo grado.
- Que el sujeto pasivo (es decir, al menos uno de los socios) ejerza efectivamente funciones de dirección en la sociedad participada y perciba por ello una retribución que represente más del 50% del total de sus rendimientos de trabajo y actividades económicas, sin computar los rendimientos de la actividad empresariales cuyos bienes y derechos disfruten de exención.

¹¹ Los requisitos previstos para la exención son idénticos en las cuatro normativas existentes a nivel estatal: la normativa común y las normativas forales de Guipúzcoa, Vizcaya, Álava y Navarra.

Es decir, cabe la posibilidad de cumplir este requisito, de forma simultánea, en relación con participaciones sociales en distintas sociedades. En este caso, para determinar el porcentaje que representa la retribución percibida de cada una de ellas respecto del total de rendimientos del socio, no se tendrá en cuenta la remuneración de las restantes entidades.

Este requisito ha sido abordado en profundidad por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, entre otras, en las siguientes Sentencias:

- En la primera de ellas, de mayo de 2016¹², el Alto Tribunal establece que, en caso de que el empresario decida jubilarse y dejar de ejercer funciones de dirección en la empresa, no es necesario que transmita parte de sus acciones a un miembro de su familia para aplicar el régimen de la empresa familiar. Este régimen, como hemos visto, establece una reducción del 95% en las transmisiones lucrativas de la empresa, a favor del cónyuge o descendientes.

Antes de estas sentencias se entendía que al menos un miembro del núcleo familiar debía cumplir con los requisitos de ser accionista y ejercer funciones de dirección, por las que percibiese la correspondiente remuneración, para la aplicación del citado beneficio fiscal.

- Del mismo modo, en otra Sentencia de 2016¹³, el Tribunal Supremo flexibilizó los criterios para entender cumplido el requisito de la remuneración por funciones de dirección, estableciendo que, si el socio percibe rendimientos de la entidad por una relación laboral y, a su vez, acredita que ejerce funciones de administración y dirección (aunque no perciba ninguna contraprestación por las mismas), resulta aplicable la reducción del 95% en la base imponible del ISD.
- Por último, en una reciente Sentencia de 18 de junio de 2020¹⁴, el Tribunal considera que sólo la participación directa en el capital de sociedades

¹² Sentencia 1204/2016, de 26 de mayo de 2016.

¹³ Sentencia 1776/2016, de 14 de julio.

¹⁴ Sentencia 801/2020, de 18 de junio de 2020.

exentas, y no la indirecta a través de personas jurídicas interpuestas, permite excluir las remuneraciones percibidas por el socio, a los efectos del cómputo del 50% del total de sus remuneraciones del trabajo o actividades económicas.

- Como último requisito, relativo a la actividad de la sociedad participada, la norma establece que ésta no puede tener como objeto principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, es decir, que ha de realizar una actividad económica real. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica, cuando más de la mitad de su activo esté compuesto por valores o no esté afecto a actividades económicas.

A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores, no se computarán, entre otros, aquellos que otorguen al menos un 5% de los derechos de voto en la sociedad participada y se posean con la intención de dirigir y gestionar la participación, siempre que:

- Por un lado, se cuente con medios personales y materiales adecuados. A tal fin, se entiende suficiente la gestión y dirección llevada a cabo por el administrador de la sociedad.
- Por otro lado, la sociedad participada no tenga la condición, a su vez, de entidad patrimonial.

Por tanto, se incluyen dentro del ámbito de la exención a las sociedades *holding*, siempre que su participación en las entidades filiales alcance, al menos, un 5% de su capital y las mismas no tengan, a su vez, la consideración de entidades patrimoniales.

En otro orden de cosas, hay que tener en cuenta que la normativa del IP limita el alcance objetivo de la exención, a la parte del valor de la participación que se corresponda proporcionalmente con los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial. Para determinar qué elementos patrimoniales deben considerarse o no como bienes afectos, se emplean los criterios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con algunas correcciones. Como consecuencia de ello, serán los bienes, derechos y obligaciones

empleados en el desarrollo de las actividades económicas los que gozarán de la exención en el Impuesto.

Sobre la limitación del alcance de la exención conviene realizar dos apreciaciones. Una genérica, relativa a determinados bienes que deben considerarse como afectos a la actividad económica, según la interpretación llevada a cabo por los Tribunales Económico-Administrativos. Y otra que afecta de manera más concreta al régimen fiscal de la empresa familiar.

Respecto de la primera cuestión, puede decirse que, con carácter general, no se computarán como activos afectos los derivados de la cesión a terceros de capitales propios. No obstante, según la doctrina administrativa, de este concepto habría que excluir los saldos existentes en cuentas corrientes, precisos para cubrir las necesidades operativas de la empresa. Es decir, la tesorería necesaria para atender los pagos corrientes de la entidad tendrá en todo caso la consideración de activo afecto a la actividad, al objeto de determinar el alcance objetivo de la exención. No así, el resto de los activos financieros que no responden a necesidades de tesorería operativa (cartera de valores, fondos de inversión, etc.).

La segunda cuestión se refiere a los efectos que la exención parcial de las participaciones a efectos del IP puede acarrear respecto de la aplicación de la reducción del 95% en el ISD, o de la exoneración de la tributación en el IRPF, en el caso de donaciones acogidas al régimen fiscal de la empresa familiar. Sobre esta cuestión se ha pronunciado tanto el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), como los Tribunales de justicia. Así pues, a juicio del TEAC¹⁵, la base sobre la que puede aplicarse la reducción del ISD debe ser proporcional al porcentaje de exención aplicable en el IP.

Mayor controversia encontramos en el ámbito judicial, hasta el punto de que sobre la cuestión ha tenido que pronunciarse el Tribunal Supremo en su Sentencia de 16 de julio de 2015¹⁶, en la que se resuelve un recurso de casación para la unificación de doctrina. Entre las sentencias de contraste objeto de dicha resolución, se encuentran varias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid¹⁷, en las que se afirma que la reducción en la base imponible

¹⁵ Resolución de 31/01/2011, Rec. 7912/2008

¹⁶ Recurso 171/2014

¹⁷ Sentencias, entre otras, de 1 de marzo de 2012 (recurso contencioso-administrativo 302/2009) y de fecha 21 de enero de 2013 (recurso contencioso-administrativo 412/2010).

se ha de aplicar íntegramente, con independencia de la posible exención parcial de las participaciones a efectos del IP.

El TSJ de Madrid basa su argumentación en el hecho de que la normativa autonómica de esta Comunidad no prevé una limitación del beneficio fiscal en tal sentido, como sí ocurre en otras normativas autonómicas, como la de Cataluña, Galicia o Valencia.

No obstante, el Tribunal Supremo resuelve en sentido contrario, entendiendo que, en la medida en que la exención en el IP se reconoce a los bienes y derechos necesarios para el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, con aplicación del principio de proporcionalidad, es claro que debe aplicarse en el ISD la misma regla y criterio.

Por último, cabe cuestionarse sobre las posibles consecuencias de la aplicación parcial de la reducción en el Impuesto sobre Donaciones, a efectos del IRPF. A este respecto, es verdad que puede sostenerse que la ganancia patrimonial generada con la transmisión, tributaría en la proporción en la que las participaciones o activos empresariales transmitidos no se encuentren exentos del IP.

Sin embargo, en nuestra opinión la exención parcial en el IP no debe impedir la exoneración de tributación en el IRPF. Como principal argumento para sostener esta postura, puede aludirse al hecho de que, como se ha dicho, a efectos del IRPF no se produce una exención sino, simplemente, un diferimiento en la tributación, ya que el donatario conserva la fecha y el valor de adquisición de las participaciones que correspondía al donante.

V.6.- Operaciones vinculadas.

Para finalizar el análisis fiscal de la empresa familiar, nos referiremos al denominado régimen de las operaciones vinculadas¹⁸. Las operaciones vinculadas son aquéllas que se producen entre personas físicas y jurídicas, ligadas por relaciones de tipo mercantil o familiar. Con carácter general, debe señalarse que toda operación vinculada debe efectuarse a valor de mercado, recayendo en los intervinientes la carga de la prueba de este extremo.

¹⁸ Las operaciones vinculadas se encuentran reguladas en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS).

Igualmente, esta clase de operaciones deben documentarse en la forma establecida en la normativa al respecto.

Las operaciones que se evalúan en el presente informe nacen determinadas por su condición de operaciones vinculadas, en la medida en que se trata de operaciones socio-sociedad o entre familiares directos. Por lo tanto, se encuentran sometidas a este régimen y encorsetadas por los requisitos formales, documentales y valorativos, establecidos por la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Los asociados del CGDE desarrollan por definición una actividad de carácter profesional. Por este motivo, a lo largo del presente apartado nos centraremos en examinar, desde el punto de vista de las operaciones vinculadas, la retribución que los socios-profesionales perciben de las sociedades a través de las cuales desarrollan la actividad, tanto a efectos de su valoración como en lo relativo a la documentación a elaborar.

Así pues, el análisis efectuado en el presente apartado se circunscribe a aquellos supuestos en los que la actividad se desarrolla a través de una sociedad mercantil de carácter profesional, en la que el socio presta sus servicios médicos, percibiendo por los mismos (o por sus labores de administración y gerencia) la correspondiente retribución.

La normativa del Impuesto sobre Sociedades prevé para estos supuestos una norma de seguridad, denominada coloquialmente como “puerto seguro”. El puerto seguro es una presunción legal que permite al obligado tributario considerar que, en la prestación de servicios realizada por un socio profesional a una entidad vinculada, el valor convenido coincide con el valor normal de mercado.

Como punto de partida se exige, por tanto, que la relaciones entre socio y sociedad tengan la consideración de operaciones vinculadas. A este respecto, el artículo 18 LIS señala que la participación del socio de la entidad deberá ser igual o superior al 25 por ciento. Por debajo de este porcentaje, *a priori*, no existe vinculación, aunque ésta puede originarse por otro de los supuestos previstos por la norma, como por la condición de administrador, o por la de pariente de un socio o administrador.

La aplicación del criterio de puerto seguro exige el cumplimiento de una serie de requisitos, regulados en el apartado 6 del artículo 18 LIS. En concreto:

- Que más del 75 por ciento de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales. En este sentido, conviene recordar que tienen la consideración de actividades profesionales, aquellas clasificadas en la sección 2ª de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas. Entre dichas actividades se encuentra la de estomatólogos (Grupo 833) y la de odontólogos (Grupo 834).
- Que la sociedad cuente con los medios materiales y humanos adecuados. Este requisito es el que mayores problemas plantea, en el caso de aquellas sociedades profesionales que no cuentan con más medios que los humanos del propio socio profesional. En estos casos, la doctrina administrativa ha considerado como adecuada la solución consistente en imputar al socio la totalidad de la retribución derivada de los servicios facturados por la sociedad.

En todo caso, la existencia de medios materiales y humanos adecuados es un concepto jurídico indeterminado, que dependerá de los pronunciamientos administrativos y jurisprudenciales que se vayan produciendo.

- Otro requisito previsto por la norma es que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de socios profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.

Quedan dentro del ámbito de esta retribución los rendimientos considerados como actividad económica o rentas del trabajo a efectos del IRPF. No se incluirían dentro de este concepto otras retribuciones como los dividendos, o cualquier otra contraprestación obtenida de la entidad por la condición de socio.

- En relación con las retribuciones correspondientes a cada socio, habrán de cumplirse además las siguientes exigencias:

- Las retribuciones deben determinarse en función de la contribución efectuada por el socio a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicados.
- Las retribuciones no pueden ser inferiores a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de éstos últimos, la cuantía de las retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el IPREM¹⁹.

Al igual que ocurre en relación con el concepto “medios materiales y humanos”, el de asalariados que cumplen funciones análogas a las de los socios profesionales no se encuentra regulado por la normativa del IS, por lo que nos encontramos con cierta inseguridad jurídica el respecto.

Por último, cabe señalar que el incumplimiento de este requisito por alguno de los socios no impedirá la aplicación de la norma de seguridad por el resto de socios-profesionales.

Ejemplo:

La mercantil “SONRISAS SALUDABLES, S.L.” explota una clínica que presta servicios de odontología. La entidad está participada por dos socios profesionales, al 50% cada uno de ellos. Asimismo, en la clínica trabajan 8 odontólogos que realizan funciones similares a las efectuadas por los socios y cuyo salario medio anual asciende a 76.060,63 euros. Durante el ejercicio 2020 la sociedad ha obtenido el siguiente resultado:

¹⁹ Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples.

JUAN LUIS SENDÍN CIFUENTES

Ingresos	
Prestaciones de Servicios Médicos	1.530.640,00
Beneficios procedentes del Inmovilizado	25.600,00
Ingresos Financieros	6.432,00
Total Ingresos	1.562.672,00

Gastos	
Servicios Exteriores	80.500,00
Tributos	21.422,04
IS	17.102,04
Otros tributos	4.320,00
Gastos de Personal	1.338.681,46
Socios	339.651,46
Socio 1	112.651,00
Socio 2	227.000,46
Odontólogos	608.485,00
Otros Asalariados	160.000,00
Seguridad Social	230.545,00
Gastos financieros	12.342,00
Gastos excepcionales	6.300,00
Amortización	28.050,00
Pérdidas por deterioro	15.438,00
Total Gastos	1.502.733,50

Resultado del Ejercicio	59.938,50
--------------------------------	------------------

Resultado Ejercicio Previo Retribución Socios	399.589,96
--	-------------------

A continuación, se analiza el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 18.6 LIS:

Requisito	Determinación	Cumplimiento
Más del 75% de los ingresos procedan del desarrollo actividades profesionales	$1.530.640/1.562.672=$ $97,95\% > 75\%$	Sí

Requisito	Determinación	Cumplimiento
Cuenta con medios materiales y humanos adecuados	Dispone de medios personales y materiales	Sí
Retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad, es > o igual al 75% del Rdo. Ej. previo a retribución socios	$399.589,96 \times 0,75 = 299.692,47 < 339.651,46$ (retribución socios)	Sí
Cuantía percibida por cada socio se determine en función de la contribución efectuada por éstos a la buena marcha de la sociedad	El Socio 1 ha intervenido directa o indirectamente, en la valoración de 55,65% de los pacientes. El Socio 2 en el 44,35%	Sí
Retribución no sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales	Retribución media de los asalariados con funciones similares: $76.060,63 \times 1,5 = 114.090,95$ euros	
	Socio 1 = 112.651	No
	Socio 2 = 227.000,46	Sí

Se puede observar como en el caso del Socio 2 sí se cumplen los requisitos establecidos por la normativa del Impuesto, mientras que en el caso del Socio 1 no. En consecuencia, el Socio 1 deberá justificar que su retribución coincide con el valor de mercado en el marco de una eventual comprobación por parte de los órganos de gestión o inspección de la Administración tributaria. Sin embargo, esto no impedirá que el Socio 2 aplique la norma de seguridad.

Por último, hay que destacar que las operaciones socio-sociedad deben documentarse cuando el importe de la contraprestación percibida en su conjunto supere los 250.000 en el periodo impositivo. En este caso, será obligatorio documentar la valoración realizada y mantener dicha documentación a disposición de la Administración tributaria. Con carácter general, puede decirse que esta documentación tendrá un contenido simplificado cuando el Importe Neto de la Cifra de Negocios (INCEN) de la entidad sea inferior a 45 millones de euros. Asimismo, en caso de que para la valoración de las operaciones se haya aplicado la norma de seguridad prevista en el artículo 18.6 LIS (puerto seguro), a nuestro juicio dicha

documentación deberá justificar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el citado precepto.

V.7.- Casos prácticos.

V.7.a.- Caso Práctico 1: Herencia.

Antonio García es propietario de la sociedad “SONRISAS SALUDABLES, S.L.”, que explota una clínica dental en Badajoz. La sociedad fue constituida el 20 de septiembre de 2011, habiendo aportado el Sr. García a su capital social un total de 60.000 euros, desde el momento de la constitución.

Tras 10 años de actividad, la sociedad presenta el siguiente balance:

Activo	860.000,00	Pasivo y patrimonio neto	860.000,00
Activo no corriente	560.000,00	Patrimonio neto	660.000,00
Inmovilizado material	560.000,00	Capital social	60.000,00
Terrenos	180.000,00	Reservas voluntarias	600.000,00
Construcciones	260.000,00		
Instalaciones	100.000,00	Pasivo no corriente	60.000,00
Otro Inmovilizado material	20.000,00	Deuda bancaria	60.000,00
Activo corriente	300.000,00	Pasivo corriente	140.000,00
Existencias	20.000,00	Deuda bancaria	80.000,00
Deudores Comerciales	15.000,00	Acreedores comerciales	10.000,00
Efectivo	265.000,00	Otros acreedores	50.000,00

La mujer de Antonio, María, falleció en 2020 y de su matrimonio nació una hija, Carmen, que en la actualidad tiene 45 años. Lamentablemente, Antonio ha fallecido el 30 de abril de 2025, habiendo otorgado testamento en el que nombra heredera universal de todos sus bienes a su hija Carmen.

Carmen, al igual que su padre, es odontóloga y se encuentra interesada en continuar con la empresa familiar, al menos, hasta su jubilación.

Tanto Antonio como su hija Carmen son residentes en la Comunidad Autónoma de Extremadura.

Determinar las consecuencias fiscales de la adquisición *mortis causa*, por parte de Carmen, de las participaciones de la entidad.

- Partimos de la presunción de que las participaciones de “SONRISAS SALUDABLES, S.L.” gozan de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, al darse cumplimiento a todos los requisitos que establece la LIP: Antonio ostenta el cargo de administrador único de la entidad y participa en un 100% de su capital social; la retribución que Antonio percibe de la entidad, representa su principal fuente de renta; y la entidad realiza una actividad económica real, consistente en la explotación de una clínica dental.

No obstante, a efectos de determinar el alcance objetivo de la exención, hay que tener en cuenta que en el balance de la entidad figura una tesorería de 265.000 euros. Cabe plantearse si dicho importe responde a las necesidades de tesorería corriente pues, en caso contrario, el posible exceso se computaría como un elemento no afecto a la actividad, que no genera el derecho a la exención.

En el supuesto de hecho analizado, estimamos que la tesorería operativa asciende a 125.000 euros. Este es el resultado de minorar del pasivo corriente, es decir, las deudas de la sociedad con un plazo de vencimiento inferior a un año, el importe de los créditos frente a clientes (80.000 + 10.000 + 50.000 – 15.000).

Así pues, el importe de la exención será el que se derive del siguiente cálculo:

$$\text{Valor de las participaciones}^{20} * [(\text{valor de los activos afectos} - \text{deudas de la actividad}) / \text{valor del patrimonio neto de la entidad}].$$

Del cálculo anterior se deriva la siguiente valoración:

²⁰ Según las normas establecidas en el artículo 16.1 LIP. A efectos del presente cálculo, tomaremos como valor de las participaciones el valor del patrimonio neto de la Compañía.

- Valor de la participación exenta: 520.000 (78,79%).
 - Activos afectos: 720.000 (860.000 - 140.000).
 - Deudas de la actividad: 200.000.
 - Patrimonio neto: 660.000.
- Valor de la participación no exenta: 140.000 (21,21%). Como se ha dicho con anterioridad, esta parte del valor de la participación no sólo quedaría fuera del ámbito objetivo de la exención en el IP, sino que tampoco podría gozar de la reducción prevista por la normativa del ISD.
- Con la transmisión sucesoria del negocio también se devenga el Impuesto sobre Sucesiones. Como se ha examinado en el apartado correspondiente, en el caso del territorio común este tributo se encuentra regulado por una ley estatal, que ha sido complementada por la normativa propia de cada Comunidad Autónoma. Por lo tanto, para el cálculo de la cuota del Impuesto habrá que atender a la regulación específica sobre la materia aprobada por la Junta de Extremadura.

La base imponible del Impuesto estará integrada por el valor de todos los bienes del causante (caudal relicto). A efectos de nuestro ejemplo, estimamos que el resto de bienes y derechos de Antonio están valorados en 1.000.000 de euros. Por su parte, las participaciones se valoran a valor de patrimonio neto, al entender que éste representa el valor de mercado de las mismas. Este valor, además, constituye el valor de adquisición del activo para el heredero, a efectos del IRPF.

$$\text{Base Imponible} = 1.660.000 \text{ € } (1.000.000 + 660.000)$$

Sobre la base imponible se aplicarán las reducciones aprobadas por la normativa autonómica, a los efectos de determinar la base liquidable. En nuestro caso, las reducciones aplicables son las siguientes:

- Reducción en el caso de parentesco Grupos I y II: 500.000 €.

- Reducción en la adquisición de participaciones en entidades: 514.800 €, que es el resultado de aplicar el porcentaje previsto por la normativa de Extremadura (99%), al valor de la participación exenta en el IP ($520.000 \times 0,99$).

Base Liquidable: 645.200 € ($1.660.000 - 500.000 - 514.800$)

Para la determinación de la cuota íntegra se aplicará la tarifa estatal, al no haber aprobado una tarifa propia la Comunidad de Extremadura:

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable	Cuota Íntegra	Cuota Íntegra
-	-	-	-	-	-
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje	Exceso	Total
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75%	73.310,68	153.965,76

Para determinar la cuota tributaria se aplicará el coeficiente multiplicador correspondiente. Este coeficiente depende de dos factores: el grado de parentesco con el causante y el patrimonio preexistente del heredero. Presumiendo que el patrimonio preexistente de Carmen es inferior a 402.678,11 euros, se aplicará un coeficiente multiplicador de 1,0000, alcanzándose una cuota tributaria de 153.965,76 euros.

Por último, de conformidad con la normativa de Extremadura, al ser el adquirente descendiente del causante, se aplicará una bonificación del 99% sobre la cuota tributaria, ascendiendo la cuota a ingresar por este impuesto a **1.539,66 euros**.

- En relación con el IRPF, hay que recordar que la normativa de este impuesto establece que no existe ganancia o pérdida patrimonial, entre otros supuestos, con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente. Por lo tanto, la transmisión de las participaciones no tributará a efectos del IRPF de Antonio.

- Por último, en relación con el IIVTNU, al no transmitirse la titularidad de los terrenos que figuran en el balance de la sociedad, no se devengará este tributo.

De este modo, la única tributación asociada a la adquisición *mortis causa* por parte de Carmen de las participaciones de la sociedad, sería la relativa al Impuesto sobre Sucesiones, por un importe de 1.539,66euros.

V.7.b.- Caso Práctico 2: Donación

A continuación, y partiendo del mismo ejemplo, analizaremos la tributación asociada a la transmisión del negocio mediante su donación en vida por parte de Antonio.

- La determinación del alcance objetivo de la exención de las participaciones a efectos del IP no varía respecto de la transmisión sucesoria. Es decir, del valor de las participaciones de la Compañía (660.000 euros), 520.000 euros se encontrarán exentos, mientras que los 140.000 euros restantes tributarán por el Impuesto.
- En relación con el ISD, se podrá aplicar la reducción prevista por el régimen fiscal de la empresa familiar a la donación de participaciones sociales, siempre que se dé cumplimiento a los requisitos establecidos al efecto. Asimismo, se aplicará la bonificación del 99% sobre la cuota íntegra, puesto que la base liquidable es inferior a 300.000€.

En consecuencia, sobre la base imponible del Impuesto, constituida por el valor real de las participaciones (en nuestro caso, el valor del patrimonio neto que se desprende del balance), se aplicará la reducción prevista por la normativa extremeña para los supuestos de donación de participaciones en entidades societarias: 99%

$$\text{Base Liquidable} = 6.600 \text{ € } (660.000 * 1\%)$$

A continuación, se aplicará la tarifa estatal para determinar la cuota íntegra:

Base liquidable - Hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje	Cuota Íntegra - Exceso	Cuota Íntegra - Total
0,00	0,00	7.993,46	7,65%	504,90	504,90

Posteriormente, se aplicará el coeficiente multiplicador regulado por la normativa estatal (1,0000) para determinar la cuota tributaria, que coincidirá con la cuota íntegra, 504,90 euros.

Por último, se aplicará la bonificación del 99% sobre la cuota íntegra, por lo que la cuota a ingresar del impuesto de donaciones será de **5,05 euros** (504,90 – 499,85)

- En relación con el IRPF, tampoco se produciría ninguna diferencia en relación con la transmisión de las participaciones por vía sucesoria. La ganancia patrimonial de Antonio, puesta de manifiesto con la transmisión de las participaciones a favor de su hija, no se encuentra sometida a tributación, siempre que se dé cumplimiento a los requisitos establecidos en la LISD para aplicar la reducción en el Impuesto sobre Donaciones.

No obstante, reiteramos que este beneficio no constituye una verdadera exención, sino un supuesto de diferimiento de la tributación. Por este motivo, Carmen mantendrá el valor y fecha de adquisición de las participaciones por parte de Antonio, a los efectos de determinar la ganancia o pérdida patrimonial que se pudiera producir con una ulterior transmisión de las mismas.

Del mismo modo, hay que tener presente que, en caso de que las participaciones sean transmitidas por Carmen con anterioridad al transcurso del plazo de mantenimiento previsto por la normativa del ISD (10 años), deberá presentarse declaración complementaria por parte de Antonio, incluyendo la ganancia patrimonial originada con la donación de las participaciones y con aplicación de los recargos e intereses

que procedan. Asimismo, Carmen debería determinar la variación patrimonial que se produciría con dicha transmisión, tomando como valor de adquisición el valor de las participaciones declarado a efectos del Impuesto sobre Donaciones (660.000 euros).

Así pues, como puede apreciarse, la diferencia de tributación entre ambas modalidades de transmisión no es relevante, puesto que el incremento de la cuota en el Impuesto sobre Sucesiones viene motivado, fundamentalmente, por el hecho de incluir en la base imponible del Impuesto el valor del resto de bienes y derechos que integran el patrimonio de Antonio.

Como venimos insistiendo a lo largo del presente informe, estas son las consecuencias fiscales que se derivarían de la transmisión del negocio familiar en la actualidad. Sin embargo, es previsible que los beneficios fiscales examinados puedan verse alterados a corto o medio plazo, como consecuencia modificaciones legislativas que puedan implementarse a nivel estatal.

Por este motivo, consideramos que el actual, es un momento idóneo para replantear la estrategia fiscal de los negocios familiares, analizando la conveniencia de realizar cambios que afecten a su estructura de organización.

VI.- IMPLICACIONES MERCANTILES DE LA TRANSMISIÓN DEL NEGOCIO FAMILIAR.

Desde la óptica mercantil, la empresa constituye una unidad productiva. En palabras del profesor Manuel Broseta Pons²¹, la empresa es la actividad económica del empresario, ejecutada mediante una organización de capital y trabajo, destinada a la producción o mediación de bienes o servicios en el mercado.

Así pues, la transmisión de la empresa, por el título que sea, implica la de sus bienes integrantes. Esto incluye, desde luego, los elementos de su patrimonio (bienes inmuebles, maquinaria, activos monetarios, derechos de crédito, etc.). Pero también las relaciones jurídicas entabladas por el empresario, como las relaciones laborales con sus empleados o las relaciones de derecho privado con sus clientes y proveedores. Por último, hay que tener

²¹ Manuel Broseta Pons fue catedrático de derecho mercantil en la Universidad de Valencia.

en cuenta que la transmisión de la empresa conlleva la de las licencias y autorizaciones administrativas necesarias para el desarrollo de la actividad, cuyo cambio de titularidad deberá ser tramitado ante la administración competente.

Como hemos visto, nuestro ordenamiento jurídico favorece la transmisión de la empresa familiar, tanto en el marco de las transmisiones *mortis causa* (v. gr., a través del artículo 1.056 CC anteriormente analizado), como en el de las operaciones *inter vivos*. A este respecto, la Ley de Sociedades de Capital²² establece como régimen supletorio (es decir, salvo disposición estatutaria en contrario) la libre transmisión de participaciones realizada en favor del cónyuge, ascendiente o descendiente del socio, o en favor de sociedades pertenecientes al mismo grupo que la transmitente.

A lo largo de los siguientes apartados, analizaremos dos fórmulas que facilitan la sucesión empresarial, fundamentalmente en aquellos supuestos en los que son varios los herederos del empresario, interesados o no en la continuidad del negocio.

VI.1.- Operaciones de reestructuración. Constitución de un esquema *holding*.

Las sociedades *holding* se configuran como personas jurídicas cuyo objeto social principal consiste en la tenencia de participaciones en otras sociedades, así como el control y la gestión de las actividades desarrolladas por las entidades participadas.

El *holding* empresarial ofrece, en líneas generales, una solución organizativa con menores costes fcales y operativos. Entre otras ventajas, permite aplicar un régimen fiscal más beneficioso en la distribución de dividendos de las sociedades filiales a la matriz, facilita el relevo generacional en la gestión y dirección del negocio, permite delimitar la responsabilidad del empresario o facilita el acceso a la financiación. Es decir, el empresario puede articular la estructura *holding* como un vehículo para dirigir sus intereses empresariales, centralizando en una única entidad la toma de decisiones y simplificando de este modo una eventual sucesión empresarial.

²² Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

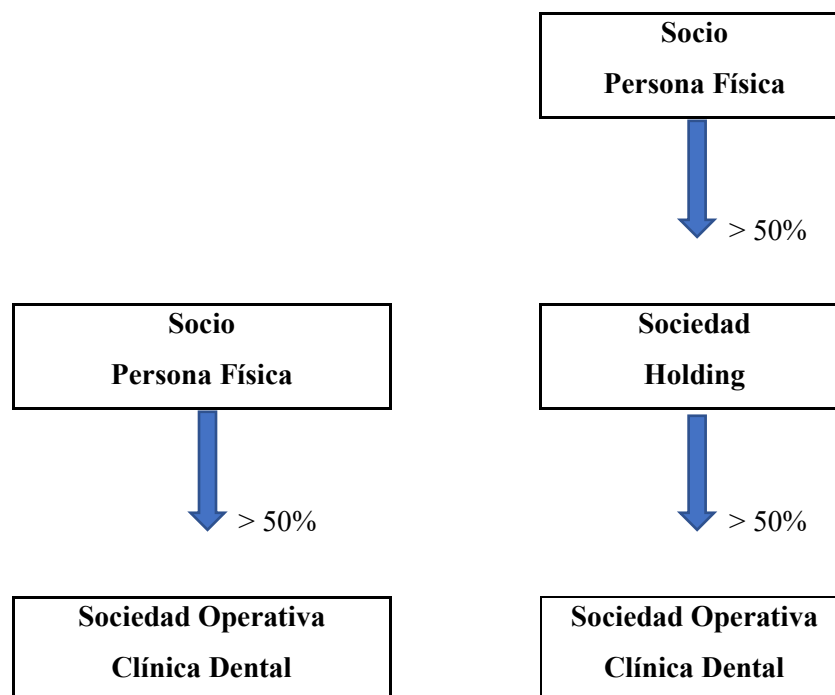
Además, hay que tener presente que la constitución de una sociedad *holding* tiene la consideración de operación de reestructuración empresarial, lo que permite aplicar un tratamiento fiscal neutro a las rentas puesta de manifiesto con una eventual transmisión del negocio a su favor. En concreto, el régimen fiscal regulado en el Capítulo VII del título VII de la LIS²³, establece un régimen de diferimiento de tributación de las mencionadas rentas, hasta la posterior transmisión de los elementos patrimoniales o de las participaciones en el capital social de entidades, cuya transacción previa hubiera sido acogida al citado régimen de diferimiento.

De este modo, existen varias operaciones que permiten aportar el negocio familiar a una sociedad *holding* y que pueden gozar del mencionado régimen fiscal especial; entre ellas:

- El canje de valores: es la operación por la cual una entidad adquiere una participación en el capital social de otra, que le permite obtener la mayoría de los derechos de voto en ella o, si ya dispone de dicha mayoría, adquirir una mayor participación, mediante la atribución a los socios, a cambio de sus valores, de otros representativos del capital social de la primera entidad.

En definitiva, mediante esta operación se aportarían las participaciones de la empresa familiar a otra sociedad (sociedad *holding*), preexistente o de nueva constitución, que adquiriría una participación mayoritaria en la sociedad operativa. A cambio, los titulares de la sociedad operativa recibirían participaciones de la sociedad *holding*, según el porcentaje de participación que ostentasen en la primera entidad.

²³ Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o un Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea. Este régimen tiene un tratamiento análogo en la normativa estatal y en las normativas forales, al derivar todas ellas de la trasposición de la Directiva 90/433/CEE del Consejo, de 23 de julio.



- Aportación no dineraria: consiste en la aportación *in natura* al capital social de la entidad *holding* de las participaciones sociales en la entidad operativa. Dicha aportación, al igual que en el canje de valores, puede realizarse en el momento de la constitución de la sociedad *holding*, o con ocasión de una ampliación de su capital social.

La principal diferencia entre este tipo de operación y el canje de valores, anteriormente examinado, es que en el caso de la aportación no dineraria no se exige que la *holding* adquiriera una participación mayoritaria en el capital social de la entidad operativa.

- Aportación de rama de actividad: es una operación de reestructuración consistente en la aportación no dineraria de un conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica. Es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios.

Las aportaciones de rama de actividad son operaciones neutrales desde el punto de vista fiscal (incluso si son efectuadas por personas físicas) y suponen la transmisión en bloque de los derechos y obligaciones de la actividad a la sociedad adquirente.

Desde el punto de vista fiscal, la aplicación del régimen de neutralidad fiscal permite al empresario diferir la tributación derivada de la transmisión a la entidad *holding*, de los activos integrantes de la rama de actividad o de las participaciones sociales de la entidad que explota la actividad económica. Para ello, sería necesario dar cumplimiento a determinados requisitos que pasamos a detallar para cada una de las operaciones analizadas:

- En el caso del canje de valores, los requisitos exigidos por la normativa tributaria son los siguientes:
 - Que la entidad beneficiaria de la aportación obtenga la mayoría de los derechos de voto en la entidad participada, o que consolide dicha posición mayoritaria.
 - Que los socios que realicen el canje de valores residan en territorio español.
 - Que la entidad que adquiera los valores sea residente en territorio español.
 - Por último, es necesario que la empresa adquirente de las participaciones (es decir, la sociedad *holding*) realice una comunicación formal a la Agencia Tributaria de la opción por la aplicación del régimen analizado. Si bien este no constituye un requisito formal para la aplicación del régimen fiscal, su inobservancia puede llevar aparejada una sanción tributaria de muy elevada cuantía.
- En el caso de las aportaciones no dinerarias, los requisitos exigidos son los siguientes:
 - Que la entidad que recibe la aportación sea residente en España.

- Que, una vez realizada la aportación, el transmitente ostente una participación de, al menos, el 5% en la entidad *holding*.
 - Que las participaciones aportadas representen, al menos, un 5% del capital de la sociedad operativa.
 - Que dichas participaciones se posean de manera ininterrumpida durante el año anterior a la aportación.
 - Por último, las participaciones aportadas no pueden corresponder a Agrupaciones de Interés Económico (AIE) o Uniones Temporales de Empresas (UTE), ni a empresas cuya actividad principal sea la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario (sociedades patrimoniales).
- Respecto de las aportaciones de rama de actividad, los requisitos que han de cumplirse son los siguientes:
- Que las personas físicas aportantes sean residentes en Estados miembros de la Unión Europea.
 - Que las personas físicas aportantes lleven la contabilidad del negocio de acuerdo con el CCo o legislación equivalente.

Asimismo, existe un requisito común a todas las operaciones de reestructuración, sin el cual no resulta posible la aplicación del régimen de neutralidad fiscal: la concurrencia de un motivo económico válido como trasfondo de la operación. La razón de esta exigencia no es otra que el rechazo de la aplicación del régimen de neutralidad, respecto de aquellas operaciones que tengan como principal objetivo obtener un beneficio fiscal.

Este último requisito resulta especialmente conflictivo, dado que se trata de un concepto jurídico indeterminado, no definido de manera explícita por la norma. La doctrina administrativa²⁴ ha tratado de arrojar luz sobre el concepto, considerando como motivos económicos válidos para realizar operaciones de reestructuración, entre otros:

²⁴ Entre otras, Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V2252-19, de 20 de agosto.

- Alcanzar una estructura *holding* como medio para dirigir los intereses empresariales, centralizando la toma de decisiones y mejorando y racionalizando la gestión y el control a través de una única entidad.
- Aislar los riesgos inherentes a la titularidad de las inversiones, del patrimonio personal del empresario.
- Simplificar una eventual sucesión, evitando disputas sucesorias y favoreciendo la implicación de todos los miembros del grupo familiar.

En definitiva, el fundamento del régimen fiscal reside en que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización, cuando la causa que impulsa la su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad ha de tener un papel neutral.

Por último, en relación con los beneficios fiscales derivados de la aplicación de este régimen, pueden destacarse los siguientes:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: como se ha dicho anteriormente, las plusvalías puestas de manifiesto con ocasión de operaciones de canje de valores, aportación no dineraria o aportación de rama de actividad, mediante las que se transmita el negocio familiar a una entidad *holding*, no se sujetarán a tributación por el IRPF.

No obstante, al igual que en el caso de la donación de la empresa familiar, esta exclusión de la tributación no constituye una verdadera exención sino un diferimiento, de modo que el aportante mantendrá la fecha y valor de adquisición de los activos transmitidos, a efectos del cálculo de la posible ganancia patrimonial generada con la ulterior transmisión de las participaciones de la sociedad *holding*.

- Impuesto sobre Sociedades²⁵: la constitución de una sociedad *holding* permite aplicar una exención del 95% del importe de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades cuando se cumplan los siguientes requisitos:
 - Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital de la entidad que distribuya el dividendo sea, al menos, del 5%.
 - Que la participación se posea de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el dividendo que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo.

La exención analizada, también resultará de aplicación respecto del 95% del importe de las rentas positivas obtenidas como consecuencia de la transmisión de participaciones, respecto de las que se cumplan los requisitos anteriormente examinados. Eso sí, en este caso el plazo de mantenimiento ha de cumplirse a fecha de la transmisión, dada la imposibilidad de completarlo con posterioridad.

En cualquier caso, ha de tenerse presente que las participaciones aportadas a la *holding* no pueden ser objeto de transmisión por la entidad durante el plazo de los dos años posteriores a su adquisición. En caso contrario, la exención del artículo 21 LIS no resultará de aplicación respecto de la ganancia patrimonial no tributada por el socio en el momento de la operación de reestructuración (canje de valores o aportación no dineraria).

- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (plusvalía municipal): en el ámbito de las operaciones de aportación de rama de actividad, no se devengará este impuesto con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana a las que resulte aplicable el régimen de neutralidad fiscal²⁶.

²⁵ Artículo 21 LIS

²⁶ Disposición Adicional Segunda LIS

En la posterior transmisión de los mencionados terrenos, se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor (que sirve para determinar la base imponible del impuesto), no se ha visto interrumpido por causa de la transmisión derivada de la aportación de rama de actividad.

VI.2.- El protocolo familiar.

Se ha reiterado a lo largo del presente informe que uno de los principales problemas de la empresa familiar es el relativo a su supervivencia y continuidad. En la mayoría de los casos, este problema no guarda relación con la sostenibilidad, sino más bien con la falta de acuerdo entre los herederos del negocio. Lamentablemente, las “guerras familiares” por el control de las sociedades familiares son bastante frecuentes.

Para evitar este tipo de conflictos hace falta previsión, transparencia y grandes dosis de comunicación. El primer paso consiste en establecer el marco de actuación de la familia, es decir, si ésta va a ostentar únicamente la propiedad o, si por el contrario, también va a asumir la dirección y gestión de la compañía. En definitiva, se trata de discernir si nos encontramos ante empresas que han profesionalizado sus órganos de gestión o si dentro de la familia existen candidatos idóneos para asumir esta función.

No cabe duda de que la implantación de este tipo de protocolos de actuación depende en primer lugar de la voluntad del fundador. Pero, en cualquier caso, es aconsejable abordar el proceso con anterioridad a la muerte de éste, a través de un proceso metódico que establezca las reglas de actuación cuando se produzca este acontecimiento.

De entre las herramientas más habituales para estructurar la sucesión en la empresa familiar, destacaremos el denominado protocolo familiar. Este concepto, de origen anglosajón, no se encuentra definido en nuestro ordenamiento jurídico, más allá de las escasas referencias incluidas en el Real Decreto 171/2007, de 9 de febrero, por el que se regula la publicidad de los protocolos familiares.

Así pues, a efectos de dicho Real Decreto se entiende por protocolo familiar el conjunto de pactos suscritos por los socios, entre sí o con terceros con los que guardan vínculos

familiares, que afectan a una sociedad no cotizada en la que todos ellos tengan un interés común, en orden a lograr un modelo de comunicación y consenso en la toma de decisiones para regular las relaciones entre familia, propiedad y empresa.

Se trata por tanto de una operación fundada en la voluntad de los integrantes de la familia, que va a verse ampliamente afectada por los sentimientos que dicho procedimiento va a generar. A la postre, el protocolo familiar tiene como principal objetivo la cohesión familiar y la continuidad de la empresa aunque, evidentemente, va a verse sumamente condicionado por la colaboración de todos los miembros implicados.

En relación con la eficacia del protocolo familiar, podemos destacar dos categorías de pactos: los que despliegan efectos jurídicos y aquellos otros que tratan de establecer políticas de actuación del grupo familiar o que se refieren a la propia estructura orgánica de la familia.

Los primeros, a su vez, se proyectan en dos áreas: una de carácter externo, relativa a los pactos que pueden ser regulados en los estatutos de la sociedad (estos pactos son eficaces frente a terceros, pero resultan insuficientes para regular todos los aspectos que inciden en la organización interna de la empresa); y otra de carácter interno, que genera obligaciones entre los miembros del grupo familiar (por ejemplo, pactos de sindicación de acciones, acuerdos de transmisión y adquisición de participaciones, etc.).

Desde el punto de vista de la eficacia jurídica interna, el protocolo familiar se revela como un acuerdo marco de los miembros de la familia, que regula las relaciones económicas y profesionales entre éstos y la gestión y organización de la empresa.

Por último, en cuanto al contenido del protocolo familiar, hay que tener en cuenta que el mismo puede ser tan amplio o complejo como requiera cada familia. No obstante, la estructura más habitual incluiría los siguientes apartados:

- Una introducción, en la que habitualmente se incluyen referencias al origen y filosofía de la empresa.
- Un apartado relativo a aquellos pactos que pueden incorporarse a los estatutos sociales. Son los relativos a los *quóruns* exigibles para la adopción de mayorías en

el seno del Consejo de Administración o de la Junta General, los relativos a la composición del Consejo de Administración, etc.

- Otro apartado relativo a los pactos extraestatutarios: normas normalmente referidas a la entrada o salida de los miembros de la familia de la empresa, las funciones de éstos en la empresa, su retribución, etc.
- Por último, también es recomendable incluir en el protocolo las políticas de actuación de la sociedad, para lo que pueden establecerse órganos de carácter familiar, como la Junta de familia, el Consejo Familiar o los comités de seguimiento del Protocolo Familiar.

VII.- IMPLICACIONES LABORALES DE LA TRANSMISIÓN DEL NEGOCIO FAMILIAR.

Según el artículo 44 del Estatuto de los Trabajadores²⁷ el cambio de titularidad de una empresa no extinguirá por sí mismo la relación laboral, quedando el nuevo empresario subrogado en los derechos y obligaciones del anterior. Regula este artículo la denominada sucesión empresarial, que se producirá únicamente en aquellos supuestos en los que el negocio familiar se viniese desempeñando por un empresario individual (persona física). En estos casos, se entiende que existe sucesión empresarial cuando la empresa cambia de titularidad, ya sea por compraventa, donación o fallecimiento del empresario, siempre que se continúe con la actividad económica.

De este modo, podemos diferenciar entre dos requisitos en la sucesión empresarial. Uno objetivo, según el cual la empresa debe permanecer como unidad técnica, organizativa y patrimonial; es decir, que la empresa ha de mantener su identidad a pesar del cambio de titularidad, como conjunto organizado de elementos que permitan el ejercicio de la actividad económica. Y otro subjetivo, según el cual debe existir una transmisión directa del antiguo empresario a uno nuevo y distinto, que se hará cargo en lo sucesivo de la actividad empresarial.

²⁷ Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.

No obstante lo anterior, si lo que se produce es la transmisión de las participaciones sociales de la entidad que explota la actividad económica, no se producirían consecuencias para los trabajadores de la entidad, que mantendrán inalterada la relación que les une a la sociedad, en su condición de empleador.

VII.1.- Tramites laborales relacionados con la sucesión empresarial.

En caso de que la actividad se viniese desarrollando por un empresario individual, la sucesión en la titularidad exigirá el registro del nuevo empresario. El plazo para comunicar la sucesión en la titularidad es el de los 6 días naturales siguientes al día en el que se produce la transmisión.

Para la comunicación de altas y bajas de trabajadores de la empresa sucesora y antecesora, la Tesorería General de la Seguridad Social pone a disposición del nuevo empresario el modelo TA.8 “Solicitud de cambio de Cuenta de Cotización para trabajadores”.

Por otro lado, el empresario que por primera vez vaya a contratar trabajadores deberá solicitar su inscripción como empleador antes del inicio de la actividad, en la Administración de la Tesorería de la Seguridad Social más próxima a su domicilio. La documentación a presentar en el caso de los empresarios individuales será la siguiente:

- Modelo oficial de solicitud.
- Documento identificativo de titular de la empresa o empresario individual.
- Documento emitido por el Ministerio de Economía y Hacienda asignando el Número de Identificación Fiscal, en el que conste la Actividad Económica de la Empresa (Modelo 036 de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores).

Las comunicaciones de solicitud de Código de Cuenta de Cotización, variación de datos y baja de empresa, deberán formalizarse mediante los siguientes modelos:

Régimen	Inscripción C.C.C. principal	Solicitud C.C.C. secundarios o sucesivos	Comunicación variación datos y bajas C.C.C.	Solicitud de cambio C.C.C. para trabajadores
General	TA-6	TA-7	TA-7	TA-8

VII.3.- Consecuencias jurídico-laborales derivadas de la sucesión empresarial.

Cuando se produce una sucesión empresarial, la relación laboral preexistente continúa, quedando el nuevo empresario subrogado en los derechos y obligaciones laborales y de Seguridad Social de su predecesor. Así pues, el nuevo empresario deberá respetar todos los derechos y compromisos que existiesen entre el trabajador y el antiguo empresario, antes de producirse la sucesión.

Asimismo, tanto el empresario que cede su cargo, como el nuevo empresario, deberán responder solidariamente durante un periodo de tres años, de las obligaciones laborales nacidas con anterioridad a la transmisión y que no hubiesen sido satisfechas. Para el supuesto en el que la cesión fuese declarada delito, ambos responderán también solidariamente de las obligaciones nacidas con posterioridad.

Por otro lado, salvo que las partes pacten otra cosa, los trabajadores seguirán rigiéndose por el convenio colectivo en vigor. La aplicación del convenio colectivo continuara siendo vinculante hasta la fecha de expiración, o hasta la entrada en vigor de un nuevo convenio.

De la misma forma, el cambio de titularidad del empresario no extinguirá por sí solo el mandato de los representantes legales de los trabajadores, que seguirán ejerciendo sus funciones en los mismos términos y condiciones que antes de la sucesión empresarial.

Cuando se produzca el cambio de titularidad, los empresarios deberán informar del mismo a los representantes legales de los trabajadores, o a los propios trabajadores en el caso de no existir representantes. Para cumplir con este requisito, legalmente establecido, deberá facilitarse la siguiente información: la fecha prevista de la sucesión, los motivos, las posibles consecuencias jurídicas, económicas y sociales para los trabajadores y las medidas previstas respecto de los trabajadores. La información anteriormente mencionada deberá transmitirse

con antelación suficiente y, en todo caso, antes de que puedan verse afectados, por cualquier medida derivada de la sucesión, los derechos de los trabajadores.

En caso de que el nuevo empresario decida adoptar medidas laborales que afecten a los trabajadores, será necesario el inicio, con carácter previo a dichas modificaciones, de un periodo de consultas con los representantes de los trabajadores, sobre el alcance de las medidas y sus posibles consecuencias para los trabajadores. Durante dicho periodo las partes negociarán con el fin de alcanzar a un acuerdo.

Ahora bien, cuando las citadas medidas puedan afectar a derechos de los trabajadores por una modificación sustancial de las condiciones de trabajo, además del preceptivo periodo de consultas, los trabajadores tendrán derecho a extinguir de forma unilateral la relación laboral, con una indemnización de 20 días de salario por año trabajado.

Cabe indicar que, fuera del supuesto anteriormente aludido, los trabajadores no tienen derecho a extinguir su contrato con motivo del cambio de titularidad en la empresa. Por lo tanto, si desean causar baja de la empresa, deberán hacerlo mediante baja voluntaria.

Sin embargo, si es el nuevo empresario quien no se subroga en los derechos y obligaciones de su predecesor, la extinción de la relación laboral se considerará un despido improcedente, generando el derecho del trabajador a percibir la correspondiente indemnización (45/33 días de salario por año trabajado).

Finalmente, hay que tener presente que entre las causas de extinción de la relación laboral que contempla el Estatuto de los Trabajadores se encuentra la muerte y la incapacidad permanente del empresario (a no ser que los herederos continúen con el negocio) o su jubilación conforme a la normativa de Seguridad Social. En todos estos casos, el trabajador tendrá derecho a una indemnización equivalente a un mes de salario, independientemente de su antigüedad en la empresa.

VIII.- TRANSMISIÓN DEL NEGOCIO EN EL DERECHO SUCESORIO.

VIII.1.- La regulación civil de la transmisión *mortis causa* de la empresa familiar.

Resulta evidente que la sucesión de la empresa familiar es una cuestión que afecta de manera directa a su conservación y pervivencia. La existencia de varios herederos en el momento de fallecimiento del empresario puede dar lugar a una disgregación de la titularidad del negocio, que afecte a su vez a la toma de decisiones en la empresa. A este respecto, interesa analizar los instrumentos jurídicos que establece el derecho civil sucesorio.

Como punto de partida, debe resaltarse que, al igual que ocurre con la normativa fiscal, la Constitución Española ampara la existencia de leyes civiles forales, que han subsistido a la codificación española de finales del siglo XIX. Entre estos territorios se encuentran desde luego los de Guipúzcoa, Vizcaya, Álava y Navarra, pero también los de otras CC.AA. como Cataluña, Galicia o Valencia.

A lo largo de las próximas líneas abordaremos el análisis de las posibles soluciones que el derecho civil plantea para asegurar la continuidad de la empresa familiar, desde el punto de vista del Código Civil. No obstante, también haremos alusión a las particularidades que los regímenes forales plantean respecto de la normativa común.

El principal problema que plantea la sucesión de la empresa familiar es el relativo a la división de la propiedad de su titularidad como consecuencia del sistema legitimario. Como punto de partida indicaremos que este problema sólo se dará cuando el valor de la empresa represente más de dos tercios del caudal relicto. Dicho con otras palabras, el problema sobreviene cuando el valor del negocio excede de lo que por ley se puede dejar a uno de los herederos forzosos, que es el resultado de sumar el tercio de libre disposición, el tercio de mejora y la parte correspondiente del tercio de legítima estricta.

En palabras del profesor Javier Nanclares²⁸, si los legitimarios han de cobrar su legítima en bienes de la herencia y si los bienes distintos a la empresa familiar no sirven para cubrir esas legítimas, habría que acudir a la empresa familiar y, o bien establecer una cotitularidad sobre

²⁸ Aspectos Jurídicos de la Sucesión en la Empresa Familiar. Javier Nanclares Valle. Doctor en Derecho. Profesor de Derecho Civil. Universidad de Navarra.

ella para a la postre venderla, o bien posibilitar la entrada de capital externo, con el consecuente riesgo de pérdida de control de la empresa o de dificultades en su gestión.

No obstante, ha de tenerse presente que el tratamiento de la legítima varía en los regímenes forales. Así, por ejemplo, el sistema navarro carece de legítima sustantiva, mientras que en Cataluña o Galicia representa un cuarto de la masa hereditaria, no un tercio como en el sistema común. Por su parte, los territorios forales vascos presentan la particularidad de que la legítima se puede disponer a favor de los nietos, aunque existan hijos supérstites.

Planteado el problema, abordaremos las posibles soluciones. Como punto de partida hay que resaltar la importancia de que el empresario otorgue testamento pues, de lo contrario, se aplicarán las reglas de la sucesión intestada, que suponen un riesgo muy elevado para la supervivencia de la empresa. En el testamento, además, se puede incluir la denominada *cautela socini*, según la cual el testador lega al cónyuge supérstite el usufructo vitalicio y universal de todos sus bienes. Dado que esta cláusula puede afectar a la legítima de los hijos, se insta a estos a que admitan el usufructo del cónyuge, so pena de recibir la legítima estricta.

La *cautela socini* no es por tanto otra cosa que un mecanismo para posponer el problema a un momento posterior, el del fallecimiento del cónyuge supérstite. De este modo, la única forma de resolver el problema de fondo viene dada por la posibilidad de establecer en el testamento cláusulas dispositivas que garanticen que no se produzca una dispersión en la titularidad del negocio. Con anterioridad, hemos destacado la utilidad que la figura del protocolo familiar ofrece a este respecto. No obstante, no puede perderse de vista que el cumplimiento de las normas no dispositivas de este instrumento depende en última instancia de la voluntad de los miembros integrantes de la familia.

Pues bien, el derecho civil establece otra posible solución al respecto, permitiendo que el empresario atribuya íntegramente a uno de sus hijos la empresa familiar. En estos casos, si el valor de la empresa rebasa la legítima estricta del resto de herederos forzosos, éstos podrán ser compensados en metálico. Esta posibilidad fue introducida en el derecho sucesorio común con ocasión de la reforma del artículo 1.056 CC -anteriormente aludido-, introducida por la Ley 7/2003, de 1 de abril, de la Sociedad Limitada Nueva Empresa.

El citado artículo 1.056 párrafo segundo del CC establece literalmente que *“el testador que en atención a la conservación de la empresa o en interés de su familia quiera preservar indivisa una explotación económica o bien mantener el control de una sociedad de capital o grupo de éstas podrá usar de la facultad concedida en este artículo, disponiendo que se pague en metálico su legítima a los demás interesados. A tal efecto, no será necesario que exista metálico suficiente en la herencia para el pago, siendo posible realizar el abono con efectivo extrahereditario y establecer por el testador o por el contador-partidor por él designado aplazamiento, siempre que este no supere cinco años a contar desde el fallecimiento del testador”*.

De este modo, se permite al testador imponer el pago en metálico de la legítima (incluso mediante dinero extrahereditario). Este pago, además, puede aplazarse hasta cinco años. En cualquier caso, debe resaltarse que el pago en metálico sólo resultará posible si con los restantes bienes de la masa hereditaria no llega a cubrirse la legítima. En otras palabras, el artículo transcrito no permite obtener un aplazamiento en el pago de la legítima, habiendo bienes distintos de la empresa familiar con los que cubrirla. Asimismo, hay que tener en cuenta que la facultad de pagar en dinero extrahereditario ha de establecerse expresamente en el testamento.

VIII.2 Las donaciones colacionables y no colacionables para la legítima.

El presente apartado se centra en el estudio del instituto de la colación. Con carácter genérico, puede decirse que se entiende por colación la agregación de bienes que, por haber salido del patrimonio del causante a causa de una transmisión lucrativa previa (donación), deben ser traídos de nuevo a la masa hereditaria para engrosar ésta a efectos de su partición. Esta agregación no tiene por qué producirse *in natura*. Es decir, no es necesario que se incorporen al caudal relicto los mismos bienes que fueron transmitidos a título lucrativo, sino que bastaría con agregar su equivalente pecuniario.

Existen por tanto una serie de presupuestos para que tenga lugar la colación:

- Debe producirse una sucesión, testada o intestada, a la que concurran varios herederos forzosos.

- Con carácter previo a la apertura de la sucesión, el causante debe haber donado a uno de los herederos forzosos un bien que, en caso de no haberse producido la donación, habría engrosado la masa hereditaria.
- El donatario de los bienes no debe haber repudiado la herencia, pues en ese caso no tendrá lugar la colación, salvo que la donación sea declarada inoficiosa.

Una donación se considera inoficiosa cuando el donante realiza una disposición patrimonial superior a la que le está permitida por ley (es decir, cuando la disposición rebasa los derechos de alguno de los legitimarios o herederos forzosos). En estos casos, y para proteger los derechos de los legitimarios, la donación debe ser reducida en la proporción que supere dicho límite.

- No debe haberse producido la denominada dispensa de colación. La dispensa de colación supone una excepción total a la obligación de colacionar que depende exclusivamente de la voluntad del donante. Es decir, el donante debe manifestar expresamente que la donación se dispensa de la obligación de colacionar. Esta manifestación puede realizarse en el mismo acto de la donación (en la misma escritura pública que documente la transmisión) o en un momento posterior.

Al igual que en el supuesto de la renuncia de la herencia por parte del donatario, la dispensa de colación se encuentra sometida a un límite: no puede perjudicar la legítima del resto de herederos. En caso de que se supere este límite, la donación se declara inoficiosa, debiendo el donatario reintegrar el exceso en la masa hereditaria.

IX.- REQUISITOS ADMINISTRATIVOS DE LA TRANSMISIÓN DEL NEGOCIO.

La transmisión del negocio conlleva, aparte de las consecuencias fiscales, mercantiles y laborales analizadas, el cumplimiento de determinados trámites administrativos, como los relativos al cambio de titularidad de la licencia de actividad o, en el caso de una clínica odontológica, el traspaso de la autorización de centros, servicios y establecimientos sanitarios.

A continuación, analizaremos los trámites y requisitos administrativos necesarios para llevar a cabo estas modificaciones.

IX.1.- Cambio de titularidad de centros, servicios y establecimientos sanitarios.

En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 29.1 de la Ley 14/1986, de 25 de abril, General de Sanidad y en el artículo 27.3 de la Ley 16/2003, de 28 de mayo, de Cohesión y Calidad del Sistema Nacional de Salud, se aprobó el Real Decreto 1277/2003, de 10 de octubre, por el que se establecen las bases generales sobre autorización de centros, servicios y establecimientos sanitarios que, con carácter de norma básica, regula las bases del procedimiento de autorización de este tipo de centros y establece una clasificación, denominación y definición común para todos ellos. Este decreto contempla las clínicas dentales como centros sanitarios y, entre los servicios sanitarios, los de odontología y estomatología.

Asimismo, el mencionado Real Decreto dispone que las Comunidades Autónomas regularán los procedimientos para la autorización de la instalación, el funcionamiento, la modificación o el cierre de los centros, establecimientos y servicios sanitarios ubicados en su ámbito territorial. Por ello, se pasa a detallar los trámites requeridos en cada Comunidad Autónoma:

1. Trámites en la Comunidad Autónoma de Galicia²⁹

Documentación para la presentación:

- Solicitud según modelo normalizado.
- Copia del NIF para el caso de que el titular sea una persona jurídica o del DNI para el caso de que el titular sea persona física y no autorice la consulta en el Sistema de verificación de datos de identidad del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.
- Acreditación del representante legal cuando sea el caso.

²⁹ https://sede.xunta.gal/detalle-procedemento?langId=es_ES&langId=es_ES&codtram=SA101K

- Planos de distribución de los espacios según la finalidad y localización del equipamiento sanitario.
- Informe en que se especifique: actividades o servicios que se van a prestar, días de apertura, horario, equipamientos e infraestructuras necesarias para realizar la oferta asistencial, así como reglamentación de funcionamiento.
- Designación y aceptación del responsable del centro/servicio o responsable técnico del establecimiento, el cual deberá acreditar la capacidad mediante la correspondiente titulación oficial o cualificación profesional para el desarrollo de esta función.
- Documentación que acredite la vinculación entre el personal sanitario y el centro/servicio/establecimiento sanitario.
- Copia de la titulación académica o habilitación profesional del personal que le faculte para llevar a cabo las actividades sanitarias para las que se solicita autorización.
- Documentación acreditativa de los conciertos o vinculación con otras unidades o servicios, en caso de resultar necesario para la atención de los pacientes (con laboratorio de análisis para los puntos de extracción, con oficina de farmacia o servicio de farmacia para los depósitos de medicamentos, con otros centros o servicios autorizados).
- Memoria explicativa del manejo y custodia de las historias clínicas.
- Memoria de esterilización.
- Justificante de abonar la tasa correspondiente.
- Otros documentos exigidos por la legislación sanitaria y/o específica.

La entidad titular dispone y se compromete a facilitar a la Administración la siguiente documentación, que así lo acredita y a mantener dicho cumplimiento: Si el titular es persona jurídica:

- Escritura de constitución de la sociedad.
- Certificación de inscripción en el Registro Mercantil.
- Documento acreditativo de la propiedad o disponibilidad jurídica del local del centro/servicio/establecimiento sanitario: copia del contrato de arrendamiento o escritura de compraventa del local.
- Documentación acreditativa del vínculo entre el personal sanitario y el centro/servicio/establecimiento sanitario.
- Contrato de gestión de residuos con un gestor autorizado por la consejería competente en materia de ambiente y presentar el Plan de Gestión de Residuos en la Dirección General de Innovación y Gestión de la Salud Pública.

En el caso de disponer de sistemas de diagnóstico por imagen o instalaciones de radiodiagnóstico, dispondrán:

- Inscripción en el Registro de Equipamientos e Instalaciones de RX con fines de diagnóstico médico de la Consejería de Industria.
- Certificado de los controles de las instalaciones efectuados por la Unidad Técnica de Protección Radiológica.
- Documento acreditativo del título de operador/director de instalaciones radiológicas.
- Documento de presentación del Programa de garantía de calidad.
- Inscripción del Fichero de datos en la Agencia de Protección de Datos.

2. Trámites en el Principado de Asturias ³⁰

En el caso de un cambio de titularidad de centros, servicios y establecimientos sanitarios se debe presentar la siguiente documentación:

2.a.- Documentación de identificación del nuevo titular.

Si es una persona física:

- Copia del NIF/NIE.

Si es una persona jurídica:

- Copia del NIF.
- Copia Escritura de la Sociedad en vigor.
- Certificación inscripción Registro Mercantil.
- Poder de representación.
- NIF/NIE del representante.

2.b.- Documentación relativa al centro con la nueva titularidad.

- Licencia municipal de apertura a nombre del nuevo titular.
- Documento acreditativo de propiedad o disponibilidad del local a favor del nuevo titular.
- Documentos acreditativos sobre autorizaciones, homologaciones u aprobaciones obligatorias legales, para la nueva titularidad.

³⁰ <https://www.astursalud.es/noticias/-/noticias/autorizacion-de-centros-y-servicios-sanitari-1>

2.c.- Documentación relativa al personal sanitario del centro con la nueva titularidad.

2.c.i.- Si la modificación de la titularidad no conlleva cambios de personal: breve memoria indicando que continúa con los profesionales sanitarios del centro, indicando nombre y apellidos, titulación, NIF y n.º de colegiado, así como horarios de presencia en el centro.

2.c.ii.- Si la modificación de la titularidad conlleva cambios de personal:

- Copia NIF.
- Copia Compulsada del Título Académico u Homologación del mismo.
- Certificación colegial (Original o Compulsa).
- Documento de vinculación contractual firmado por el titular y el profesional.

En caso de profesionales sanitarios que no pertenezcan a la plantilla del centro:

- Documento que acredite la vinculación contractual con el centro, especificando las funciones y su dedicación horaria.
- Documentación acreditativa de su condición de trabajadores autónomos.
- Documento de aceptación de la dirección técnica firmado por el profesional y el titular.

2.c.iii.- Documentación relativa al personal afectado por el art. 13.5 de la L.O. 1/1996, de 15 de enero (en el caso previsto en el punto 3.1 b) del apartado anterior).

Centros con 10 o más trabajadores:

- Declaración responsable del titular del centro, relativa al certificado negativo del Registro Central de delincuentes sexuales.

- Listado del personal amparado por dicha declaración, que incluya: nombre y apellidos, NIF, categoría profesional, puesto de trabajo y tipo de vinculación.

Centros con menos de 10 trabajadores:

- Certificación negativa del Registro Central de delincuentes sexuales de cada trabajador.
- Listado del personal, que incluya: nombre y apellidos, NIF, categoría profesional, puesto de trabajo y tipo de vinculación.

2.d.- Documentación relativa a la clasificación y oferta asistencial de la nueva titularidad.

2.d.i.- Si la modificación de la titularidad no conlleva cambios de clasificación u oferta asistencial: breve memoria indicando que continúa con la oferta asistencial del centro y horarios.

2.d.ii.- Si la modificación de la titularidad conlleva cambios de clasificación u oferta asistencial, además deberá solicitarla, marcando la casilla que indica modificación de la oferta asistencial, así como aportar la documentación acreditativa.

2.e. – Memoria descriptiva detallada del procedimiento de gestión de la documentación clínica.

3. Trámites en la Comunidad Autónoma de Cantabria³¹

En el caso de cambio de titularidad se debe presentar la siguiente documentación:

- Identificación de la persona a quien se pretende transmitir la titularidad. Escritura de la sociedad si procede.
- Documento que contenga los elementos del contrato que va a formalizar el cambio de titularidad.

³¹ <https://saludcantabria.es/centros-servicios-y-establecimientos-sanitarios>

- Documento acreditativo del abono de la tasa.

4. Trámites en la Comunidad Autónoma de la Rioja³²

En la Comunidad autónoma de la Rioja es preciso presentar una solicitud. Dicha solicitud deberá incluir la documentación que acredite la aptitud para llevar a cabo la modificación propuesta (artículo 11.2 del Decreto 80/2009, de 18 de diciembre). También deberá incluir una relación de medidas a adoptar para que su ejecución afecte lo menos posible al funcionamiento del centro, servicio o establecimiento sanitario.

Junto con la solicitud de modificación de titularidad se deberán aportar una serie de documentos:

- Documento acreditativo de la personalidad del solicitante y, en su caso, de la representación que ostente. Si el solicitante es una persona jurídica, deberá adjuntar una copia de los Estatutos de la Sociedad, así como de la tarjeta de identificación fiscal.
- Fotocopia compulsada de la titulación académica del personal del centro.
- Certificado de colegiación.
- Fotocopia compulsada de la póliza de responsabilidad civil profesional del personal sanitario que ejerza la actividad.
- Si en el centro va a trabajar personal sanitario no perteneciente a su plantilla, deberá aportarse documento que acredite su vinculación con el centro.
- Documento que acredite la aceptación del cargo por el responsable sanitario designado.

5. Trámites en la Comunidad Autónoma de Aragón³³

³² <https://www.larioja.org/larioja-client/cm/oficina-electronica?web=&proc=11847#tab6>

³³ <https://www.aragon.es/tramitador/-/tramite/autorizacion-centros-servicios-sanitarios>

En el caso de un cambio de titularidad de centros, servicios y establecimientos sanitarios se debe presentar la siguiente documentación:

Cuando la titularidad sea una persona física, D.N.I. del solicitante

Cuando la titularidad sea persona jurídica:

- D.N.I. del solicitante.
- N.I.F.
- Documentación acreditativa de la representación que ostente el solicitante.
- Documentación acreditativa de la personalidad jurídica del titular (escritura de constitución de la sociedad anónima, limitada, etc., o documento de creación de sociedad civil, etc.). En caso de ser obligatorio la inscripción en el registro mercantil, documentación acreditativa de la misma.
- Seguro de Responsabilidad Civil según Ley 44/2003 de Ordenación de las Profesiones Sanitarias (art. 46) que cubra las indemnizaciones que se puedan derivar de un eventual daño a las personas causado con ocasión de la prestación de asistencia o servicios sanitarios en caso titularidad como persona jurídica.
- Cuando proceda, documentos que acrediten el cambio de titularidad (del centro, aparatos de radiodiagnóstico, residuos sanitarios, etc.)
- Memoria de instalaciones, equipamientos e instrumental firmada por el responsable sanitario.
- Memoria descriptiva de actividades firmada por el responsable sanitario.
- Plantilla de personal del centro:
 - Listado de plantilla de personal especificando las categorías profesionales.

- Actualización de los contratos laborales o de presentación de servicios.
- Si la nueva titularidad trae nuevos empleados, será necesario aportar documentación sobre los mismos.
- Designación de Responsable Sanitario del centro.
- Protocolos, modelos de consentimiento informado u otra documentación sanitaria específica.
- Protocolo escrito de limpieza, desinfección, desinsectación y desratización.
- Documento acreditativo del pago de la correspondiente tasa.

6. Trámites en la Comunidad Autónoma de Cataluña³⁴

En caso de la autorización de cambios en la titularidad del centro o servicio:

- Documento acreditativo del cambio de titularidad (escritura notarial, contrato de compraventa, etc.).
- Declaración responsable del titular y un técnico que acredite que las instalaciones cumplen con los requisitos dispuestos en el Decreto 209/2023.
- Documento acreditativo de la disponibilidad jurídica del inmueble a favor de la nueva persona física/jurídica (escrituras de propiedad del local, contrato de alquiler, etc.).

Con respecto a los profesionales sanitarios:

- Organigrama. Identificación de los diferentes responsables. Relación actualizada de todo el personal.

³⁴<https://web.gencat.cat/es/tramits/tramits-temes/Autoritzacio-de-centres-o-serveis-sanitaris>

- Aceptaciones del cargo del responsable asistencial, responsable de vigilancia de productos sanitarios (cuándo proceda), y del referente de seguridad del paciente, con la nueva sociedad.
- Copia de los títulos académicos del personal sanitario y de las colegiaciones (cuándo no se pueda comprobar por medios telemáticos).
- Vínculos profesionales entre la nueva sociedad y los profesionales sanitarios, con la nueva sociedad (compromiso de actuación, contrato laboral o contrato de prestación de servicios).
- Protocolo validado y actualizado del proceso de limpieza, desinfección y esterilización del material que no sea de un solo uso, que identifique los tipos de controles (físicos, químicos y biológicos), su periodicidad y las características de los equipos de esterilización, asumido por el responsable asistencial de la nueva titularidad.

La siguiente documentación, asumida por la nueva sociedad, tiene que estar en las dependencias del centro a disposición de la autoridad sanitaria, y siempre que corresponda, según el tipo de actividad:

- Plan funcional actualizado (cartera de servicios, técnicas, procedimientos) si hay cambios respecto de la autorización que disponía el anterior titular).
- Memoria descriptiva de las dependencias, instalaciones, equipamiento, material, instrumental y utillaje de que dispone el centro o servicio sanitario.
- Protocolo validado y actualizado del proceso de limpieza, desinfección y esterilización del material que no sea de un solo uso, firmado por el responsable asistencial que identifique los tipos de controles (físicos, químicos y biológicos), su periodicidad y las características de los equipos de esterilización mediante ficha técnica u otro documento (si procede).

- Protocolo validado y actualizado de la limpieza y desinfección de las dependencias y mobiliario del centro firmado por el responsable asistencial. En caso de que sea un servicio externo, aportar el contrato suscrito con la empresa responsable (si procede).
- Manual de procedimiento, mecanismos que aseguren la continuidad asistencial, mecanismos de evaluación y mejoría continua de la calidad y mecanismos para garantizar la seguridad de los pacientes, asumido por la nueva empresa.
- Protocolo validado y actualizado de prevención de infección relacionada con la atención sanitaria.
- Relación de guías de práctica clínica de acuerdo con la actividad del centro o servicio sanitario, firmada por el responsable asistencial.
- En caso de atender a pacientes menores de edad, acreditar el cumplimiento por parte de los trabajadores del centro con contacto habitual con menores de los requisitos que establece la Ley orgánica 1/1996, de 15 de enero, de protección jurídica del menor, de modificación parcial del Código civil y de la Ley de enjuiciamiento civil.
- Contratos de mantenimiento de las instalaciones.
- Plan de mantenimiento preventivo y correctivo del equipamiento. El centro tiene que disponer en sus instalaciones de manuales de funcionamiento del equipamiento. Si se dispone de equipos de soporte al diagnóstico, tienen que llevar un registro actualizado donde consten las características técnicas, número de serie, averías, revisiones preventivas y reparaciones programadas, datos de los suministradores y de los responsables de mantenimiento (si procede).
- Protocolos de actuación de primeros auxilios, paradas cardiorrespiratorias y otras emergencias, firmado por el responsable asistencial. Acreditar la formación del personal en este ámbito (si procede).

Además, en el caso de clínicas odontológicas se debe tener en cuenta que existe equipamiento radiológico. Por ello, en caso del cambio de titularidad de un centro con equipamientos radiológico, o de medicina nuclear, adicionalmente hay que adjuntar esta documentación:

- Copia de la autorización emitida, a nombre del nuevo titular, por el Servicio de Coordinación de Actividades Radiactivas, del equipamiento radiológico.
- Programa de garantía de calidad de Radiodiagnóstico y de protección radiológica a nombre del nuevo titular (RD 1976/1999 de 23 de diciembre, por el cual se establecen los criterios de calidad en radiodiagnóstico); y RD 1085/2009, de 3 de julio, por el cual se aprueba el Reglamento sobre instalación y utilización de aparatos de rayos X con finalidades de diagnóstico médico, si procede.
- Copia de la autorización emitida, a nombre del nuevo titular, por el Servicio de Coordinación de Actividades Radiactivas, del equipamiento de medicina nuclear (RD 1841/1997, de 5 de diciembre, por el cual se establecen los criterios de calidad en medicina nuclear), si procede.
- Programa de garantía de calidad en medicina nuclear a nombre del nuevo titular (RD 1841/1997, de 5 de diciembre, por el cual se establecen los criterios de calidad en medicina nuclear), si procede

7. Trámites en la Comunidad Autónoma de Castilla y León³⁵

Según el artículo 13 del Decreto 49/2005, de 23 de junio, por el que se establece el régimen jurídico y el procedimiento para la autorización de centros, servicios y establecimientos sanitarios se deberán presentar una serie de documentos en caso de solicitar la autorización de modificación que requiere el cambio de titularidad. Estos son:

- Documentación relativa a la identidad del solicitante y a la disponibilidad jurídica del local donde se ubique el centro, servicio o establecimiento.

³⁵<https://www.saludcastillayleon.es/institucion/es/centros-servicios-establecimientos-sanitarios/registro-centros-sanitarios>

- Memoria justificativa de la modificación propuesta, plazo para llevarla a cabo, así como una relación de medidas a adoptar para que su ejecución afecte lo menos posible al funcionamiento del centro, servicio o establecimiento.
- Cualquier otra documentación que sea necesaria para comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la normativa vigente para cada centro, servicio o establecimiento sanitario.

8. Trámites en la Comunidad Valenciana ³⁶

En el caso de solicitud de cambio de titularidad deberá aportar:

- Documentación acreditativa de la disponibilidad de uso del local.
- Vinculación jurídica de la plantilla de personal sanitario con el nuevo titular.
- Documentación acreditativa del cambio de titular y de la personalidad jurídica del nuevo titular.

9. Trámites en la Comunidad Autónoma de Madrid. ³⁷

En el caso de un cambio de titularidad de centros, servicios y establecimientos sanitarios se debe presentar la siguiente documentación:

- Impreso de Solicitud.
- Justificante del abono de la tasa correspondiente (modelo 030).
- Documentos acreditativos de la identidad del titular y del solicitante y, en su caso, de la representación que ostente.

³⁶ https://www.gva.es/es/inicio/procedimientos?id_proc=21330&version=red&id_caso=solicitud

³⁷ <https://www.comunidad.madrid/servicios/salud/autorizacion-centros-servicios-sanitarios>

- Si el titular del centro es una persona jurídica deberá aportar las escrituras vigentes de la sociedad inscritas en el registro oficial correspondiente, además de certificación del acuerdo del órgano correspondiente de creación del centro, servicio y establecimiento sanitario. Si alguno de estos documentos ya fue aportado con anterioridad (autorización de instalación, funcionamiento, modificación, renovación...), deberán indicar en qué momento y ante qué órgano administrativo presentó los citados documentos. Únicamente deberían de aportarse si se ha producido alguna modificación.
- Documento notarial que acredite la transmisión.
- Documento que acredite la titularidad de la disponibilidad jurídica del inmueble por parte del nuevo titular.

En su caso el nuevo titular presentará:

- Comunicación previa de Industrias o actividades productoras de residuos peligrosos (Consejería de Medio Ambiente y Ordenación del Territorio).
- Contrato suscrito con empresa autorizada para la retirada de residuos biosanitarios.
- Si existe concierto con servicios ajenos a las instalaciones del centro para la atención de los pacientes, deberá aportarse el contrato o acuerdo suscrito.

En el caso de disponer de sistemas de diagnóstico por imagen o instalaciones de radiodiagnóstico, se presentará:

- Resolución de la Dirección General de Industria, Energía y Minas de la Inscripción en el Registro de Instalaciones de RX con fines de diagnóstico médico, o en su caso, Resolución de la citada Dirección General de autorización de funcionamiento de instalación radiactiva.

- Certificado de los controles efectuados por una Unidad Técnica de Protección Radiológica en el supuesto de instalaciones de radiodiagnóstico o por el correspondiente Servicio de Protección Radiológica en el caso de instalaciones radiactivas. Así como las acreditaciones y licencias del personal para el uso con fines médicos de las radiaciones ionizantes, en el caso de instalaciones de radiodiagnóstico: acreditación para dirigir u operar en las mismas, y en el supuesto de instalaciones radiactivas: licencias de supervisor y operador en los diferentes campos de aplicación (radioterapia, medicina nuclear, etc.).

En caso de utilización de nombre comercial, deberá aportarse certificado de la Oficina española de Patentes y Marcas en el que figuren los datos de la inscripción y su vigencia. Si la modificación del cambio de titularidad supusiese también una variación de la oferta asistencial o un cambio en la estructura o instalaciones del centro, deberá solicitarse además la correspondiente autorización de modificación. En caso de modificación de plantilla sanitaria, deberá realizar comunicación de variación de plantilla sanitaria aportando la siguiente documentación en el caso de las nuevas incorporaciones: Titulación académica de los nuevos profesionales sanitarios del centro, así como, en su caso, certificado de colegiación actual expedido por el Colegio Profesional correspondiente y la aportación de la póliza de responsabilidad civil de los mismos junto con el recibo vigente acreditativo de su abono.

10. Trámites en la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha³⁸.

En la Comunidad autónoma de Castilla y la Mancha no existe un formulario específico para realizar el cambio de titularidad de centros, servicios y establecimientos sanitarios. Por ello, es preciso cumplimentar el formulario de propósito general en la sede electrónica de la página web:

³⁸ <https://www.jccm.es/sede/tramite/JRE>

En dicho formulario se deberá indicar la intención de realizar un cambio de titularidad del centro y presentar los siguientes documentos:

- Solicitud en Sede Electrónica (www.jccm.es) mediante el Formulario de Propósito General.
- Fotocopia del DNI y NIF, cuando se trate de personas físicas, del nuevo titular.
- Fotocopia de la escritura de la constitución de sociedad, debidamente registrada, si se trata de personas jurídicas, acompañada del poder acreditativo de la personalidad que ostenta y DNI del representante.
- Documento notarial de transmisión de la autorización o acuerdo de cesión, traspaso, transmisión, compraventa, etc. entre el antiguo y el nuevo titular.
- Fotocopia del título de propiedad o dependencia jurídica del centro (Contrato de arrendamiento, escritura de compraventa u otro) a nombre del nuevo titular.
- Actualización de la Memoria descriptiva de la actividad del centro (Firmada por el responsable sanitario asistencial).
- Tipología y finalidad asistencial: Actividad sanitaria a realizar, relación de ofertas asistenciales, técnicas, pruebas diagnósticas, tratamientos.
- Organización general incluyendo proyecto de plantilla de personal con especificación del organigrama y funciones del personal, días y horas de las diferentes actividades.
- Documentación acreditativa de los cambios del personal responsable técnico sanitario: Comunicación del personal que cause baja y documentación del personal de nueva incorporación, según proceda.

- Documento de nombramiento de director o responsable asistencial del centro y aceptación por el interesado en caso de cambio del responsable anterior.
- Fotocopia de los contratos con terceros: empresa autorizada para eliminación de residuos sanitarios, gestión de instalación radiológica, etc. a nombre del nuevo titular.
- Fotocopia de la inscripción del equipo de Rayos X en la Consejería competente en materia de Industria a nombre del nuevo titular.
- Fotocopia de la inscripción en el registro de la Consejería competente como pequeño productor de residuos biosanitarios a nombre del nuevo titular.
- Fotocopia de Póliza vigente del seguro de responsabilidad civil del local para casos de siniestro de la infraestructura a nombre del nuevo titular.
- Compromiso documental del director o responsable asistencial del centro sobre la gestión, custodia y conservación de la documentación clínica, de conformidad con lo establecido en la Ley 41/2002 de 14 de noviembre, básica reguladora de la autonomía del paciente y de derechos y obligaciones en materia de información y documentación clínica, así como en el Decreto 24/2011, de 12/04/2011, de la documentación sanitaria en Castilla La Mancha.

11. Trámites en la Región de Murcia³⁹

Requisitos para formular la solicitud:

- Tener concedida la autorización sanitaria de funcionamiento.
- Haber transcurrido cinco años desde su concesión de autorización o desde su última renovación.

³⁹ [https://sede.carm.es/web/pagina?IDCONTENIDO=716&IDTIPO=240&RASTRO=c\\$m40288](https://sede.carm.es/web/pagina?IDCONTENIDO=716&IDTIPO=240&RASTRO=c$m40288)

- La solicitud de renovación deberá presentarse con, al menos, tres meses de antelación respecto a la fecha de terminación de vigencia de aquélla.

Documentos a aportar junto con la solicitud de renovación de la autorización sanitaria de centros, servicios y establecimientos sanitarios:

- Solicitud (Obligatorio / No original). Adjuntar documento de solicitud como anexo (disponible en Modelos de presentación).
- Escritura de apoderamiento o poder de representación (No obligatorio / No original) (En caso de actuar el Solicitante por representación del interesado o de una Sociedad: Documento que acredite la representación).
- Declaración (Obligatorio / No original). Declaración Responsable del solicitante en la que se manifieste que: no han variado las condiciones del centro o Establecimiento desde la última Autorización/Modificación o Renovación anterior. (Existe modelo normalizado).
- Memoria descriptiva (Obligatorio / No original). Memoria del personal: Listado de Plantilla de personal completa y actualizada, fechada y firmada, indicando el NIF/NIE y agrupada por servicios médico /sanitarios que presta el centro. (Se aportará la titulación adecuada compulsada y los certificados de colegiación, con la especialidad, de los nuevos profesionales adscritos al centro).
- Acreditación de responsable de establecimiento (No obligatorio / No original). En caso de cambio de Director Técnico o responsable máximo sanitario: Documento de nombramiento/aceptación del mismo (Existe modelo normalizado en apartado Modelos de presentación).
- Certificado de Colegiación (No obligatorio / No original). En caso de nuevos profesionales: Certificado de colegiación detallando especialidad si se posee.

En caso de generar residuos: Último justificante de la entrega de los residuos peligrosos.

En caso de disponer de instalación de Rayos X, Radiactiva o de Medicina nuclear: Último informe favorable del control de calidad o Certificado conformidad oficial, detallando los equipos de la instalación.

En caso de nuevos profesionales en la instalación de Rayos X, Radiactiva o de Medicina nuclear: Formación adecuada y/o Acreditación para dirigir/supervisar aparatos de rayos X.

12. Trámites en la Comunidad Autónoma de Extremadura⁴⁰

Todos los centros, establecimientos y servicios sanitarios, están sujetos a:

- Autorización administrativa previa a la instalación, modificación, y, en su caso, cierre de un centro, establecimiento o servicio sanitario.
- Autorización administrativa de funcionamiento.
- La inscripción en el Registro de centros, Establecimientos y Servicios Sanitarios de la Comunidad Autónoma de Extremadura.
- La exhibición, en lugar bien visible al público, del documento identificativo de la autorización de funcionamiento y registro correspondiente, de forma que permita conocer al usuario que han recibido dicha autorización y el tipo de centro, con su oferta asistencial, o establecimiento de que se trata, de acuerdo con la clasificación establecida en el Anexo I del R.D. 1277/2003, de 10 de octubre, por el que se establecen las bases generales sobre autorización de centros, servicios y establecimientos sanitarios.
- Consignar, en su publicidad, el número de registro otorgado por la Autoridad sanitaria al conceder la autorización.
- La renovación de la autorización administrativa de funcionamiento

⁴⁰ <https://www.juntaex.es/w/0658523>

- El mantenimiento de las condiciones y requisitos técnicos específicos que establezcan las normas vigentes según los tipos de centros, establecimientos o servicios.
- Facilitar a la Autoridad sanitaria el control, e inspección de sus actividades, organización y funcionamiento, incluidas la promoción y publicidad, en la forma en que normativamente se determine.
- La organización y desarrollo del sistema de información necesario, con el fin de que quede la debida constancia de la actividad realizada y facilitar la información que les sea solicitada por la Administración sanitaria, sin perjuicio de la garantía del derecho a la intimidad de las personas.
- Mantener, a requerimiento de la Autoridad sanitaria, en el marco de la Ley General de Sanidad, de la Ley de Salud de Extremadura la continuidad de su funcionamiento, en tanto en cuanto sea necesario para defender la salud pública, la seguridad de las personas o el normal funcionamiento de los servicios sanitarios que resulten indispensables para la comunidad.

Además, para solicitar el cambio de titularidad serán precisos los siguientes documentos:

- Cumplimentación de formulario
- Documentos que identifique al solicitante o, en su caso, acrediten su personalidad jurídica y la facultad con que actúen sus representantes. En el caso de que se trate de una persona jurídica, será necesario aportar los estatutos de la sociedad.
- Escrituras públicas inscritas, acreditativas del cambio de titularidad.

13. Trámites en la Comunidad Autónoma de Andalucía ⁴¹

⁴¹ <https://www.juntadeandalucia.es/servicios/procedimientos/detalle/1021/como-solicitar.html>

En el caso de un cambio de titularidad de centros, servicios y establecimientos sanitarios se debe presentar la siguiente documentación:

- Formalización por escrito de la vinculación del profesional con el centro.
- Documentación acreditativa de la representación
- CIF.
- Documentación acreditativa del cambio de titularidad del centro, servicio o establecimiento, en su caso.
- Carta de pago de las tasas correspondientes.
- Memoria descriptiva del centro o establecimiento.
- Planos a escalas expresivos de la distribución y dimensiones de las distintas dependencias.
- Licencia de obras y declaración de la dirección técnica en la que se certifique su finalización, y el cumplimiento de las normas exigibles en materia de construcción, instalaciones y seguridad.
- Contenido de la publicidad prevista para el centro, en su caso.
- Plan funcional global y de las unidades que integren el centro, servicio o establecimiento sanitario con indicación del número y denominación de las mismas, así como del conjunto de técnicas, tecnologías y procedimientos que constituyan su oferta asistencial y dotación del personal por categorías profesionales y especialidades.
- Certificaciones de títulos académicos o profesionales del personal que resulten exigibles por razón de la oferta asistencial del mismo.

- Organigrama de los servicios que integran tanto la estructura organizativa como la oferta asistencial, con identificación de sus diferentes responsables y su titulación.
- Formalización por escrito de la vinculación del profesional con el centro

14. Trámites en la Comunidad Autónoma de Canarias ⁴²

En el caso de un cambio de titularidad de centros, servicios y establecimientos sanitarios se debe presentar la siguiente documentación:

- Justificante abono tasas.
- Documento acreditativo de la disponibilidad jurídica del inmueble donde se vaya a ubicar el centro o establecimiento (Disponibilidad jurídica del inmueble. Contrato de alquiler o escritura de compraventa).
- Documentación acreditativa de la identidad del interesado (DNI, NIE o pasaporte).
- Certificado de inscripción en el Registro Mercantil (en la que conste la representación de la sociedad y conforme que la actividad sanitaria específica está incluida en su objeto social (si persona jurídica)).
- Copia solicitud inscripción en Registro de Pequeños Productores de Residuos Tóxicos.
- Plantilla de profesionales sanitarios.
- Dossier fotográfico de las dependencias del centro en PDF (Dirigirse a la página web del Servicio de Acreditación para más información).

⁴² <https://sede.gobcan.es/sede/tramites/3725>

- Memoria descriptiva de las actividades a desarrollar y de la oferta asistencial.
- Fotocopia de la Declaración de conformidad del equipamiento electromédico y previsto en la normativa.
- Acreditación separador amalgama (trámite específico para clínicas dentales).
- Nombre de la compañía y número de póliza del seguro de responsabilidad civil del centro (nuevo titular).
- Protección de datos: Fecha alta en la Agencia Española de Protección de Datos o Registro de las actividades de tratamiento.

15. Trámites en la Comunidad Autónoma de Islas Baleares ⁴³

En el caso de un cambio de titularidad de centros, servicios y establecimientos sanitarios se debe presentar la siguiente documentación:

- Documento justificativo del pago de tasas.
- En caso de titularidad persona física: copia del DNI (Si no se autoriza la consulta telemática).
- En caso de titularidad persona jurídica: copia de la escritura de constitución o modificación, NIF.
- Documento acreditativo de la identidad del solicitante y, en su caso, de la representación que ostente.
- Documento acreditativo del cambio de titularidad (contrato o precontrato, en su caso).

⁴³ <https://www.caib.es/seucaib/es/tramites/tramite/1540015>

- Designación del Director Sanitario del centro y aceptación del cargo.
- Memoria descriptiva de la naturaleza del centro, firmada por el Director Sanitario, que deberá incluir la oferta asistencial que se pretende prestar y equipamientos e infraestructuras necesarias para desarrollar la misma.
- Acreditación por empresa o declaración responsable del titular del centro indicando que cumple la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales.
- Sistema establecido para garantizar la confidencialidad de los datos de carácter personal contenidos en la documentación clínica de la consulta, de acuerdo con la Ley 41/2002, de 14 de noviembre, básica reguladora de la autonomía del paciente y de derechos y obligaciones en materia de información y documentación clínica. En cualquier caso, el titular del centro es el responsable del fichero.
- Relación del personal sanitario firmada por el director sanitario del centro indicando: nombre, apellidos, título, especialidad y número de colegiado.

En el supuesto de centros productores de residuos sanitarios: contrato con empresa de retirada de residuos sanitarios o sistema de eliminación de residuos propio aprobado por la Consejería de Medio Ambiente y Territorio.

Si disponen de equipos o instalaciones de radiodiagnóstico, radioterapia o medicina nuclear:

- Certificación de inscripción en el Registro de la Consejería de Transición Energética y Sectores Productivos.
- Acreditación de cualificación necesaria para el manejo de dichas instalaciones.

16. Trámites en el País Vasco⁴⁴

⁴⁴ <https://www.euskadi.eus/informacion/autorizacion-de-centros-presentacion/web01-a2binpro/es/>

En el caso de un cambio de titularidad de centros, servicios y establecimientos sanitarios se debe presentar la siguiente documentación:

- Personalidad del solicitante (Fotocopia del DNI, pasaporte u otro documento válido para acreditar su identidad). Si el titular del centro, servicio o establecimiento sanitario es una persona jurídica distinta de Osakidetza-Servicio vasco de salud, y quien actúa en su nombre es una persona física distinta de la que consta en los archivos del Departamento de Salud, documento que demuestre la representación y Documento Nacional de Identidad, pasaporte u otro documento válido para acreditar la identidad de aquélla. Si el titular y/o solicitante fuera una persona jurídica deberán adjuntarse el Número de Identificación Fiscal, su documento de constitución, estatutos, documento que demuestre la representación de la persona que actúa en su nombre y Documento Nacional de Identidad, pasaporte u otro documento válido para acreditar la identidad de ésta.
- Documentación que acredite el cambio de titularidad.
- Formulario de designación del responsable asistencial.
- Memoria descriptiva del centro, servicio o establecimiento sanitario, en la que se especifique su ubicación, características, instalaciones, organización interna y oferta asistencial y actividades.
- Justificante del pago de las tasas.

Documentación de instalaciones de radiodiagnóstico:

- Inscripción en el registro de instalaciones de rayos X con fines de diagnóstico médico del Departamento de Desarrollo Económico y Competitividad (si no ha habido cambios de equipos, no es necesario).
- Último informe del Control de Calidad de los equipos, incluyendo el informe de estimación de dosis a paciente, y el de verificación de los niveles de radiación en puestos de trabajo y lugares accesibles al público.

- Copia de contrato y supervisión de los dosímetros.
- El Departamento de Salud podrá requerir documentación adicional en función de la autorización solicitada por el centro.
- Justificante del pago de las tasas.

17. Trámites en la Comunidad Foral de Navarra ⁴⁵

Hay que aportar la siguiente documentación para solicitar la autorización de la modificación de la titularidad:

- Justificante de pago de la tasa.
- DNI y titulación académica del responsable sanitario.
- Nombramiento y aceptación del responsable sanitario.

IX.2.- Otros trámites administrativos.

A continuación, nos referiremos a otros dos trámites de carácter administrativo que afectan a las clínicas odontológicas:

- El primero de ellos es la licencia de actividad, con la que debe contar cualquier establecimiento abierto al público. La Administración competente para su concesión es, con carácter general, el Ayuntamiento en el que radique el establecimiento público.

Por razones obvias, en el presente documento no podemos referir los requisitos establecidos por cada ayuntamiento para la modificación o cambio de titularidad de una licencia de actividad, como consecuencia de la transmisión del negocio. Sin

⁴⁵<https://www.navarra.es/es/tramites/on/-/line/Autorizacion-para-la-modificacion-de-centros-sanitarios?back=true&pageBackId=5722676>

embargo, sí podemos establecer unas líneas generales. Así pues, los principales requisitos para cambiar la titularidad de la licencia son:

- Que la licencia haya sido otorgada y no se encuentre en tramitación.
 - Que cuando se solicite el cambio de titularidad se aporte la documentación solicitada por cada ayuntamiento.
- Por último, y aunque no se trate de un trámite de carácter administrativo propiamente dicho, hay que tener en cuenta que la transmisión del negocio familiar también puede tener consecuencias respecto de los contratos de arrendamiento suscritos por el anterior empresario.

En este sentido, la Ley de Arrendamientos Urbanos⁴⁶ establece que, cuando en la finca arrendada se ejerza una actividad económica, el arrendatario podrá ceder el contrato de arrendamiento sin necesidad de contar con el consentimiento del arrendador. Esta circunstancia debe notificarse fehacientemente al arrendador en el plazo de un mes. Asimismo, el arrendador tendrá derecho a elevar la renta en un 20%.

X.- CONCLUSIONES.

1. La determinación del momento idóneo para la transmisión del negocio es una cuestión primordial en la planificación de la empresa familiar.

A tal fin, resulta necesario evaluar todos los aspectos jurídicos que pueden afectar a la operación, prestando especial atención a las consideraciones de índole fiscal, pero sin que las mismas condicionen el motivo económico de fondo.

2. El actual, es un momento propicio para que las empresas familiares revisen su estrategia de negocio, adaptándola a los cambios que se prevén en materia fiscal, que pueden afectar de manera especial al régimen de transmisión del negocio.

⁴⁶ Ley 29/1994, de 24 de noviembre.

3. Las empresas familiares han adquirido una enorme importancia en las economías modernas, llegando a representar más del 85 por ciento del total de las empresas españolas. Sin embargo, el principal obstáculo al que se enfrentan este tipo de negocios es el relativo a su pervivencia, que rara vez alcanza a la tercera generación.
4. El tratamiento fiscal de la transmisión de la empresa familiar dependerá tanto de la forma en que se produzca el traspaso (compraventa, donación, sucesión, etc.), como de la forma de explotación de del negocio (empresario individual, sociedad mercantil, comunidad de bienes, sociedad civil, etc.).
5. La transmisión lucrativa del negocio familiar (*inter vivos* o *mortis causa*) se encuentra sometida a una normativa heterogénea, habiendo establecido cada Comunidad Autónoma o territorio foral sus propias reglas de tributación, en relación con las operaciones producidas en su territorio.
6. La normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones prevé, con carácter general, una reducción de la base imponible del 95 por ciento del valor de la empresa familiar. Asimismo, la mayoría de las Comunidades Autónomas han aprobado deducciones y bonificaciones de cuota, que permiten que el impuesto a pagar por el adquirente se reduzca considerablemente.

La aplicación de ambos incentivos fiscales está condicionada al cumplimiento de determinados requisitos que se analizan en profundidad, para cada territorio, en el cuerpo del presente informe.

7. Una correcta planificación fiscal de la transmisión de la empresa a favor del cónyuge o descendientes del empresario debe traducirse en una nula tributación para ellos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

No obstante, debe tenerse en cuenta que la exoneración de la tributación por este impuesto en el caso de la donación del negocio no constituye una verdadera exención, sino un diferimiento. De este modo, en caso de una ulterior transmisión de la empresa

por parte del donatario, éste deberá tomar como fecha y valor de adquisición los que hubieran correspondiente al donante.

8. Como norma general, nuestro sistema tributario propugna la neutralidad de la imposición indirecta en la compraventa de empresas. Sin embargo, la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales establece la tributación, por parte del adquirente, de las transmisiones de inmuebles que se encuentren afectos a actividades económicas al formar parte del negocio transmitido por un empresario individual.
9. El cumplimiento de los requisitos previstos por la normativa del Impuesto sobre Patrimonio, abordados en profundidad en el cuerpo del presente informe, determinan el derecho a aplicar importantes beneficios fiscales a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En tal sentido, puede subrayarse la reducción del 95 por ciento del valor de la empresa familiar al efecto de determinar la base liquidable del primero de los impuestos señalados, o la exoneración de tributación de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión del negocio, respecto del segundo de ellos.
10. En aquellos supuestos en los que la actividad empresarial de odontología se desarrolle a través de una sociedad mercantil, las relaciones socio-sociedad vendrán determinadas por su condición de operaciones vinculadas. En tal sentido, la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades establece una norma de seguridad, cuyo cumplimiento constituye una presunción *iuris tantum* sobre la valoración “a mercado” de la retribución percibida por el socio profesional.
11. Determinados instrumentos mercantiles, como los esquemas *holding* o el protocolo familiar, facilitan la sucesión empresarial y favorecen la pervivencia de la empresa.
12. La constitución de una sociedad *holding* puede acogerse al denominado régimen de neutralidad fiscal, en virtud del cual se produce un diferimiento en la tributación de las plusvalías puestas de manifiesto con ocasión de la transmisión de participaciones o elementos patrimoniales, a favor de este tipo de entidades.

Además, la constitución de un esquema *holding* permite acceder a otros beneficios fiscales, como la exención del 95 por ciento del importe de los dividendos percibidos de sociedades filiales o de las ganancias generadas con la transmisión de las participaciones en estas entidades.

En cualquier caso, hay que tener presente que el trasfondo de la operación de constitución de un esquema *holding* ha de estar fundamentado en la existencia de un motivo económico válido, como puede ser el de simplificación de una eventual sucesión en el negocio familiar.

13. El protocolo familiar es un documento fundado en la voluntad de los integrantes del núcleo familiar, que tiene como principal objetivo la cohesión de la familia y la continuidad de la empresa. Empero, este instrumento se encuentra sumamente condicionado por la colaboración de todos los implicados.
14. A efectos laborales, cuando se produce una sucesión empresarial entre dos empresarios personas físicas, el nuevo empresario queda subrogado en los derechos y obligaciones de su predecesor, debiendo respetar todos los compromisos existentes entre los trabajadores y el antiguo empresario, antes de producirse la sucesión.
15. En aras de la continuidad y pervivencia del negocio, el derecho civil sucesorio establece mecanismos que permiten sortear el problema relativo a la división de la titularidad de la empresa, como consecuencia del sistema legitimario. Entre ellos, destaca la posibilidad del testador de atribuir íntegramente a uno de los herederos forzosos la empresa familiar.
16. A la hora de donar el negocio familiar, el empresario ha de tener en cuenta el instituto de la colación, según el cual, en el momento de apertura de la sucesión, el valor de los bienes que hayan salido del patrimonio del causante a causa de una transmisión lucrativa previa, debe reintegrarse en el caudal hereditario.

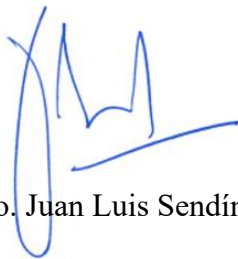
A este respecto, cabe destacar la posibilidad de la dispensa de colación de las donaciones efectuadas, siempre que las mismas no resulten inoficiosas, esto es, no afecten a los derechos de los restantes legitimarios.

17. La transmisión del negocio lleva aparejado el cumplimiento de ciertos trámites y requisitos de carácter administrativo, como los relativos a cambio de titularidad de licencias y autorizaciones.

18. En atención a las anteriores consideraciones, estimamos que el momento actual es idóneo para valorar la posible transmisión, vía donación, del negocio familiar, máxime teniendo en cuenta los beneficios regulados por la normativa vigente y la previsión de cambios legislativos que afecten a corto plazo al régimen fiscal de la empresa familiar, examinado a lo largo del presente informe.

Todo lo anterior, salvo opinión mejor fundada en derecho.

En Madrid, a 2 de octubre de 2025.



Fdo. Juan Luis Sendín Cifuentes