

[Nueva Consulta](#) [Ver Consulta](#)  
*.EN CUESTION-PLANTEADA (farmacia)*  
[Anterior](#)

---

**Nº. CONSULTA** 0092-05

**ORGANO** SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

**FECHA SALIDA** 04/03/2005

**NORMATIVA** TRITP-AJD, RDLg 1/1993, Art. 7-5; TRLIRPF RDLeg 3/2004 Arts. 11-4, 33

**DESCRIPCION** El consultante es titular de una oficina de farmacia que viene explotando a título individual, que se encuentra ubicada en un local que es de su propiedad. La oficina dispone del mobiliario e instalaciones propios de un establecimiento de este tipo. Se va a transmitir al hijo el 50 % del negocio de farmacia salvo el edificio en el que se ubica. Este 50 % estaría formado por parte del mobiliario, instalaciones y existencias que existan a la fecha de la transmisión, pero a esta cantidad habría que añadir el fondo de comercio. Posteriormente el consultante y su hijo constituirían una comunidad de bienes aportando cada uno de lo que es dueño, salvo el edificio por parte del padre, con lo cual los beneficios y pérdidas se distribuirían por partes iguales.

**CUESTION** 1º.- Sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

2º.- Cual es la valoración de la Oficina de farmacia.

3º.- Amortización por parte de la Comunidad de bienes creada del fondo de comercio creado por la transmisión.

**CONTESTACION** 1º.- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. El artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA), Ley 37/1992, de 28 de diciembre (BOE de 29 de diciembre), establece que: "Uno. Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen. Dos. Se entenderán, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: .....b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso los efectuados con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto". Por otro lado, el artículo 7 de dicha Ley declara no sujetas al IVA "1º. Las siguientes transmisiones de bienes y derechos: .....a) La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada en favor de un solo adquirente, cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente". Para que la transmisión de un patrimonio empresarial no esté sujeta al IVA han de concurrir los siguientes requisitos:  
- Ha de transmitirse la totalidad del patrimonio empresarial o profesional, sin más excepción que los saldos existentes en caja o bancos, si los hubiera.  
- El adquirente ha de continuar en las mismas actividades empresariales o profesionales que el transmitente.  
En el escrito de la consulta se expone que se va a transmitir parte del patrimonio empresarial. Al no cumplir uno de los requisitos que establece la Ley, la transmisión del patrimonio estará sujeta y no exenta, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.  
Por otra parte, el artículo 7.5 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre): establece que "No estarán sujetas al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas", regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas

de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de ese patrimonio no quede sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido.”

En el supuesto planteado, puesto que la transmisión del patrimonio empresarial no incluye bienes inmuebles afectos a tal actividad, debe concluirse que no resulta posible sujetar a tributación tal transmisión por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

2º.- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La primera cuestión es señalar que se entiende por negocio un conjunto separado de elementos patrimoniales con vida propia y susceptible de ser inmediatamente explotado. La compraventa, aunque sea de una cuota de titularidad, de una oficina de farmacia implica la transmisión de un negocio comercial, el de farmacia, transmisión que lleva indiscutiblemente unida la transmisión de la licencia o autorización de establecimiento, al margen de otros elementos como pueden ser, entre otros, el local, el mobiliario, los utensilios o las existencias. En el caso que nos ocupa y aún cuando el consultante afirma que se transmite el 50 por ciento del negocio de farmacia, de la descripción de hechos no puede concluirse que se esté produciendo una transmisión de la autorización de establecimiento, de forma que el nuevo adquirente, previo los trámites administrativos oportunos, vaya a figurar como titular en la autorización o licencia de establecimiento.

Cualquier oficina de farmacia es susceptible de valorarse económicamente, teniendo en cuenta que gran parte de dicho valor deriva de las características especiales que conforman la actividad de farmacéutico, y, en concreto, al tratarse de una actividad reglada, la licencia o autorización de establecimiento contribuye de forma importante a ese valor. A priori resulta difícil configurar la transmisión del fondo de comercio, elemento del inmovilizado inmaterial que por su naturaleza se encuentra afecto a una actividad económica, separada de la transmisión de la licencia de farmacia. En este sentido cabe señalar que la transmisión de ciertos elementos de inmovilizado material no conlleva necesariamente, como parece concluir el consultante, la transmisión del fondo de comercio, extremo este que deberá ser tomado en consideración a efectos de identificar de forma concreta que elementos del inmovilizado inmaterial se están transmitiendo y cual es su contenido.

Efectuada la matización anterior, y en contestación a la primera cuestión planteada por el consultante, destacar que a efectos de determinar la tributación de los distintos bienes que son objeto de transmisión es necesario distinguir entre existencias e inmovilizado.

El importe obtenido por la venta de las existencias constituirá rendimiento íntegro de la actividad.

En la transmisión del inmovilizado (tanto material como inmaterial) resulta de aplicación lo previsto en el artículo 26.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo – TRLIRPF -, que establece:

“Para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la Sección 4ª del presente Capítulo.”

Conforme lo anterior el importe de la ganancia o pérdida patrimonial se determina en el supuesto de transmisión onerosa, según establece el artículo 32.1.a) del TRLIRPF por la diferencia de los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales. A estos efectos, el artículo 33.3 del TRLIRPF establece que, en las transmisiones a título oneroso el valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado del que se deducirán los gastos y tributos inherentes a la transmisión, excluidos los intereses en cuanto resulten satisfechos por el transmitente. Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá este.

En relación con la segunda cuestión planteada por el consultante, procede realizar una aclaración respecto a la actividad de farmacéutico y su ejercicio a través de una entidad en régimen de atribución de rentas, que en el presente caso el consultante

califica como comunidad de bienes. Para que el régimen de atribución de rentas regulado en el artículo 10 del TRLIRPF resulte aplicable en relación con una determinada actividad, es necesario que, en el caso de tratarse de una actividad reglada, su regulación permita su ejercicio por la entidad en régimen de atribución. Dado el carácter de actividad reglada que tienen las oficinas de farmacia, según su normativa reguladora, el ejercicio conjunto puede darse en el caso de farmacéuticos copropietarios a cuyo nombre se extienda la autorización y acta de apertura y funcionamiento de la oficina de farmacia.

De lo anterior se deriva que si no hay una transmisión de la licencia o autorización de establecimiento es el consultante, farmacéutico propietario de la oficina de farmacia, el que va a desarrollar la actividad económica y al que según lo establecido en artículo 11.4 del TRLIRPF procede imputar los rendimientos de la misma. El artículo 11.4 del texto refundido de la Ley establece:

“Los rendimientos de actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades.”

En cuanto a la posibilidad de considerar, en este supuesto, deducibles las amortizaciones del hipotético fondo de comercio por parte del consultante hay que acudir al artículo 11.4 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo – en adelante TRLIS -, que exige entre otros requisitos que el fondo de comercio se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso. De ello se deriva la no deducibilidad de la amortización del fondo de comercio por el consultante dado que el mismo no lo ha adquirido a título oneroso.

Por el contrario, si existe transmisión del 50% de la licencia de farmacia, sí será posible la existencia de una entidad en régimen de atribución de rentas, atribuyéndose estas últimas entre los miembros de la misma que lleven a cabo la ordenación de factores productivos (en este caso los cotitulares de la licencia). En cuanto al fondo de comercio adquirido a título oneroso, siempre que se cumplan los requisitos exigidos en el artículo 11.4 del TRLIS, el adquirente podrá deducirse la amortización del mismo.

Lo que comunico a Vd. con los efectos previstos en el apartado 2 del artículo 107 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 de la disposición transitoria segunda de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.