

Nueva Consulta Ver Consulta

farmacia

Anterior Siguiente

Nº. CONSULTA 1628-04

ORGANO SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

FECHA SALIDA 09/08/2004

NORMATIVA Ley 37/1992, Art. 4, 7, 90, 91; Ley 40/1998, Art. 25; Ley 43/1995, Art. 10, 11, 122; RIRPF (RD 214/1999) Art. 38

DESCRIPCION La consultante va a adquirir un negocio de farmacia consistente en existencias, mobiliario y fondo de comercio. El local en el que se va a ejercer la actividad no se transmite, sino que se cede en alquiler.

CUESTION 1º.- Indicación del tipo impositivo en el Impuesto sobre el Valor Añadido que ha de repercutirse sobre el valor de las existencias, mobiliario y fondo de comercio que forman parte de la explotación. Si la parte transmitente que repercute el IVA por la venta y cesa en su actividad debe ingresar el importe repercutido.
2º. - En que porcentaje es deducible fiscalmente para el comprador el fondo de comercio. Aplicación de los incentivos fiscales a las empresas de reducida dimensión.

3º. Tributación del incremento patrimonial que obtiene la parte transmitente.

CONTESTACION 1º. - En lo relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido:
Primero.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, (Boletín Oficial del Estado de 29 de diciembre), establece que "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 ".
El apartado dos, letra b), del mismo precepto dispone que se entenderán en todo caso realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional 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 las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.
Segundo.- De acuerdo con lo dispuesto en el apartado uno del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales.
Según establece el artículo 11, apartado uno, de la Ley 37/1992, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con lo previsto en la propia Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.
Tercero.- De conformidad con lo establecido en el artículo 7, número 1º, letra a) de la citada Ley 37/1992, no estará sujeta al Impuesto la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada a favor de un solo adquirente, cuando éste continúe en el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.
De acuerdo con lo expuesto, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las transmisiones de bienes (inmovilizado y existencias) y derechos (titularidad de la farmacia) objeto de consulta que realice el farmacéutico transmitente.
No resulta aplicable a tales transmisiones el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1º. a) de la Ley 37/1992, dado que el transmitente no transmitirá la totalidad de su patrimonio empresarial, puesto que según se desprende del escrito de consulta no transmite el local en el que se desarrolla la actividad, que se cederá en alquiler al nuevo titular.
Cuarto.- El artículo 154, apartados Dos y Tres de la citada Ley, relativo al régimen especial del recargo de equivalencia, establece lo siguiente:
"Dos. Los sujetos pasivos sometidos a este régimen especial no estarán obligados a

efectuar la liquidación ni el pago del Impuesto a la Hacienda Pública en relación con las operaciones comerciales por ellos efectuadas a las que resulte aplicable este régimen especial, ni por las transmisiones de los bienes o derechos utilizados exclusivamente en dichas actividades, con exclusión de las entregas de bienes inmuebles por las que el sujeto pasivo haya renunciado a la exención del Impuesto en los términos previstos en el artículo 20, apartado dos de esta ley por las que el transmitente habrá de repercutir, liquidar e ingresar las cuotas del Impuesto devengadas

(...).

Tres. Los comerciantes minoristas sometidos a este régimen especial repercutirán a sus clientes la cuota resultante de aplicar el tipo tributario del impuesto a la base imponible correspondiente a las ventas y a las demás operaciones gravadas por dicho tributo que realicen, sin que, en ningún caso, puedan incrementar dicho porcentaje en el importe del recargo de equivalencia".

En consecuencia el transmitente estará obligado a repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido que grava las entregas de los bienes (inmovilizado y existencias) y de las prestaciones de servicios (fondo de comercio) a que se refiere el escrito de consulta sobre el empresario o profesional adquirente de aquellos. Sin embargo, no estará obligado a efectuar la liquidación ni el pago a la Hacienda Pública de las cuotas repercutidas por tales operaciones, por tener dichas operaciones como objeto bienes o derechos utilizados exclusivamente por el transmitente en la realización de una actividad a la que resultó aplicable el régimen del recargo de equivalencia.

Quinto.- El artículo 90, apartado uno, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que el Impuesto se exigirá al tipo del 16 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

El artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido regula la aplicación de los tipos impositivos del 7 y 4 por ciento a las entregas, adquisiciones o importaciones de los bienes que se indican en dicho precepto, así como a las prestaciones de servicios recogidas en el mismo, pudiendo resultar aplicables en relación con la actividad ejercida por el transmitente, en particular, el tipo del 7 por ciento en los supuestos contemplados en el artículo 91.uno.1, números 1º y 6º, y el tipo del 4 por ciento cuando se trate de los bienes a que se refiere el artículo 91.dos.1.3º.

Sexto.- El artículo 79, apartado dos, de la Ley 37/1992, establece lo siguiente:

"Dos. Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al Impuesto."

De acuerdo con lo expuesto, puesto que se trata de la transmisión por precio único de un conjunto de bienes y servicios, el transmitente deberá determinar la base imponible correspondiente a cada uno de los bienes y servicios en proporción al valor de mercado de aquellos, aplicando en cada caso el régimen tributario que corresponda y, en particular, los tipos impositivos del 16 por ciento a todos aquellos bienes y servicios a los que no resulten de aplicación los tipos impositivos del 7 o del 4 por ciento, por no estar expresamente recogida su aplicación en el artículo 91 de la Ley 37/1992.

2º. - En materia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

De acuerdo con lo previsto en el primer párrafo del apartado primero del artículo 25 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias "el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 28 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 29 de esta Ley para la estimación objetiva."

A los efectos de la presente consulta, la consideración como gasto deducible de la amortización del fondo de comercio aparece regulada en el artículo 11, apartado 4, de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en los siguientes términos:

"4. Las dotaciones para la amortización del fondo de comercio serán deducibles con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el fondo de comercio se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso.

b) Que la entidad adquirente no se encuentre, respecto de la persona o entidad

transmitente, en alguno de los casos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio. A estos efectos, se entenderá que los casos del artículo 42 del Código de Comercio son los contemplados en la sección 1ª. del capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre. El requisito previsto en esta letra no se aplicará respecto del precio de adquisición del fondo de comercio satisfecho por la persona o entidad transmitente cuando lo hubiere adquirido de personas o entidades no vinculadas.

Las dotaciones para la amortización del fondo de comercio que no cumplan los requisitos previstos en las letras a) y b) anteriores serán deducibles si se prueba que responden a una depreciación irreversible del mismo".

En consecuencia, el importe satisfecho por la adquisición que corresponda al Fondo de Comercio, podrá considerarse gasto fiscalmente deducible con el límite anual máximo de la veinteaava parte del mismo, siempre que se cumplan los requisitos del artículo 11.4 de la Ley 43/1995.

En cuanto a la segunda cuestión planteada, el artículo 122 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, señala en sus apartados 1 y 2 que:

"1. Los incentivos fiscales establecidos en el presente Capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 5 millones de euros.

2. Cuando la entidad fuese de nueva creación, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al primer periodo impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad. Si el periodo impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiere desarrollado durante una plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año".

La Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica, modifica el apartado 1 del artículo 122 de la Ley 43/1995, de forma que para los periodos impositivos iniciados a partir del 27 de abril de 2003, los incentivos fiscales mencionados se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 6 millones de euros.

Por su parte el párrafo segundo del apartado primero del artículo 26 de la Ley 40/1998, señala que: "A efectos de lo dispuesto en el artículo 122 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrá en cuenta el conjunto de actividades económicas ejercidas por el contribuyente".

Por tanto, siempre que el conjunto de actividades ejercidas por la consultante cumplan las condiciones establecidas en el artículo 122 de la Ley 43/95 resultarán de aplicación los incentivos fiscales previstos para las empresas de reducida dimensión.

3º. - Para analizar la tributación de la transmisión de la farmacia se hace necesario distinguir entre existencias e inmovilizado, debiéndose distribuir el precio global de transmisión entre los distintos elementos que se transmiten.

En cuanto a las existencias, el importe obtenido por su venta constituirá rendimiento íntegro de la actividad.

En lo que concierne al inmovilizado (tanto material –mobiliario- como inmaterial – fondo de comercio-), a la tributación de su transmisión se refiere el artículo 26.2 de la Ley del Impuesto, al establecer que "para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la sección 4ª del presente capítulo".

Conforme lo anterior, la cuantificación de las ganancias o pérdidas patrimoniales correspondientes a la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a la actividad de farmacia que viene desarrollando el consultante se determinará por la diferencia entre sus valores de adquisición y transmisión. A estos efectos, el artículo 38.2 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el RD 214/1999, de 5 de febrero (BOE del día 9), establece lo siguiente:

"Tratándose de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, teniendo en cuenta las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, sin perjuicio de la amortización mínima a que se refiere el apartado anterior. (...)".

Una vez cuantificadas las ganancias o pérdidas patrimoniales su integración en la base imponible se realizará conforme lo establecido en el Capítulo II, Título II de la Ley 40/1998.

Finalmente, procede señalar que al tratarse de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas no resultan aplicables los coeficientes reductores que, para

las ganancias patrimoniales derivadas de elementos no afectos y adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, se establecen en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto.

La presente contestación se ha emitido de acuerdo con la normativa vigente a la fecha de presentación de la consulta, sin que la misma se vea alterada por la entrada en vigor de los textos refundidos de La Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobados respectivamente por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (BOE 10 de marzo) y el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), que tan sólo comportan la modificación de referencias normativas.

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.