

[Nueva Consulta](#) [Ver Consulta](#)

farmacia

[Anterior](#) [Siguiente](#)

Nº. CONSULTA 1636-04

ORGANO SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

FECHA SALIDA 09/08/2004

NORMATIVA Ley 37/1992, Arts. 4, 5, 7, 75, 90; RIRPF (RD 214/1999), Arts. 20, 70, 71; TRLIRPF, Arts. 23, 24

DESCRIPCION La consultante pretende suscribir un contrato de cuenta en participación sobre una oficina de farmacia, asumiendo la posición de partícipe no gestor, con otra persona que asumiría plenamente la titularidad y las facultades de gestión de la misma. La retribución se estipularía en un 85 por 100 para la consultante y un 15 por 100 para el partícipe gestor, a abonar, en su totalidad, a la finalización del contrato, cuya duración prevista sería de 25 meses.

CUESTION Sujeción de la operación al Impuesto sobre el Valor Añadido y calificación de las rentas a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

CONTESTACION La cuenta en participación aparece regulada en los artículos 239 a 243, ambos inclusive, del Código de Comercio, señalando el primero de ellos que "podrán los comerciantes interesarse los unos en las operaciones de los otros, contribuyendo para ellas con la parte del capital que convinieren, y haciéndose partícipes de sus resultados prósperos o adversos en la proporción que determinen".

De dichos preceptos se desprende que el contrato de cuentas en participación participa de la naturaleza de un contrato privado por el que se cede la utilización de un capital mediante remuneración. El capital aportado podrá consistir en dinero o en bienes no dinerarios, pero no en trabajo o industria.

Por tanto, y dado que lo que se aporta es una oficina de farmacia, estamos ante un arrendamiento de negocio o industria, cuya tributación ha de analizarse a la luz de las leyes reguladoras de los Impuestos sobre el Valor Añadido y sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por lo que respecta a su tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido, cabe señalar, en primer lugar, que el arrendamiento de industria o negocio tiene la consideración de prestación de servicios, de acuerdo con el artículo 11.Dos.2º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El artículo 4, apartados uno de la Ley 37/1992 dispone 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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

A tenor de lo dispuesto en el artículo 4.Dos.b) de la referida Ley, se entenderá realizada en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional la transmisión o cesión de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.

Por su parte, el artículo 5 de la Ley citada concreta el concepto de empresario o profesional en los términos siguientes:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

(...).

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes."

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, concluiremos señalando que la cesión de una oficina de farmacia para que sea gestionada por un tercero, constituye un arrendamiento de negocio, operación que a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido es una prestación de servicios sujeta al mismo, cuya base imponible viene determinada por la contraprestación pactada entre las partes, es decir, el 85 por ciento de los rendimientos netos de la oficina de farmacia.

Con respecto al devengo, ha de tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 75-uno-7º de la Ley que establece, que el Impuesto se devengará:

“En los arrendamientos, en los suministros y en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.”

El consultante deberá tributar por la operación al tipo impositivo del 16 por 100, según dispone el artículo 90 de la Ley 37/1992, así como cumplir con las obligaciones formales de los sujetos pasivos del impuesto reguladas en el artículo 164 de la referida Ley.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, estaríamos en presencia de un arrendamiento de negocio que se califica como rendimiento del capital mobiliario, siempre que no se realice en el marco de una actividad económica, a tenor de lo dispuesto en la letra c) del apartado 4 del artículo 23 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, (artículo 23.4.c) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, vigente en la fecha de presentación de la consulta). Como tales rendimientos de capital mobiliario estarían sujetos a retención si el pagador de los mismos fuese empresario o profesional, de acuerdo con lo previsto en los artículos 70.1 y 71.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero.

Como regla general, los rendimientos netos del capital mobiliario se computarán en su totalidad, salvo que resulte de aplicación lo previsto en el apartado 2 del artículo 24 del Texto Refundido, es decir, que tengan un período de generación superior a dos años o que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, supuestos en los que tales rendimientos netos se reducirán en un 40 por 100 (30 por 100 hasta el 31 de diciembre de 2002).

Al no constituir ninguno de los supuestos de rendimientos calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo (artículo 20.1 del Reglamento del Impuesto), la aplicación de esta reducción al caso planteado únicamente procedería si entre la fecha de la firma del contrato y el momento de la exigibilidad de la contraprestación pactada transcurre un período de tiempo superior a dos años.

Lo que comunico a Vd. con el alcance previsto 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.