

ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS: TRANSMISIÓN DE OFICINAS DE FARMACIA

La tributación de la transmisión de oficinas de farmacia se ha visto recientemente revolucionada por dos sentencias de la sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de fecha 26 de noviembre de 2020, que consideran sujetas al gravamen gradual de Actos Jurídicos Documentados las primeras copias de las escrituras notariales que documentan dicha transmisión. En este bloque la abogada **Blanca de Eugenio Fernández** y el notario **Antonio Chaves Rivas** analizan de forma crítica esta doctrina del Tribunal Supremo.

¿CÓMO TRIBUTA EL IMPUESTO DE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS AL COMPRAR UNA FARMACIA?



Blanca de Eugenio Fernández

Abogada
beugenio@orbaneja.com

Recientemente han salido a la luz dos sentencias de la sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, sección 2ª, de fecha 26 de noviembre de 2020, que han revolucionado por completo la transmisión de las oficinas de farmacia.

Tal y como sucedió hace ahora casi dos años, la Dirección General de Tributos de cada Comunidad Autónoma está emitiendo liquidaciones provisionales del **Impuesto sobre Transmisiones Patri-**

moniales y Actos Jurídicos Documentados (en concepto de AJD) en supuestos de compra de farmacias. Con estas liquidaciones se inician procedimientos de comprobación limitada en las farmacias que se hayan transmitido en los últimos cuatro años. Los plazos de pago que se otorgan son relativamente escasos y en dichas liquidaciones se exige el abono del impuesto con los correspondientes intereses de demora. La falta de ingreso voluntario de estas cantidades supondrá el

LA OPINIÓN ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS: TRANSMISIÓN DE OFICINAS DE FARMACIA



La DGT está emitiendo liquidaciones provisionales de AJD en supuestos de compra de farmacias. Con estas liquidaciones se inician procedimientos de comprobación limitada en las farmacias que se hayan transmitido en los últimos cuatro años

cobro de recargos ejecutivos del 5%, 10% o 20% de lo reclamado.

Estamos hablando de cantidades importantes de dinero ya que, por ejemplo, en el caso de Madrid, el impuesto de AJD es de un 0,75% sobre el importe de la transmisión. Como mínimo estamos hablando de que hay que pagar unos 4.500 € si se trata de las farmacias más baratas hasta de 40.000 o 50.000 € en las más caras.

Conviene recordar cuáles son los argumentos para que se considere una escritura sujeta a AJD según el artículo 31 del 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: “Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o

contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos”.

La razón principal que alude el Tribunal para poder cobrar estas cantidades se basa en el argumento de que **la primera copia de una escritura notarial en la** ➔

RESUMEN

Recientemente han salido a la luz dos sentencias de la sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, Sección 2ª, con números 1607 y 1608/2020, de fecha 26 de noviembre de 2020, que establecen que la primera copia de una escritura notarial en la que se documenta la cesión o transmisión de una oficina de farmacia es un acto sujeto a Actos Jurídicos Documentados al ser inscribible tal título en el Registro de Bienes Muebles. Hasta la fecha de estas sentencias mayoritariamente los juzgados, se habían pronunciado en el sentido de que no procedía la aplicación de Actos Jurídicos Documentados en la transmisión de una oficina de farmacia, al considerarse que la inscripción en el Registro de Bienes Muebles (condicionante, junto con el documento público como es la escritura notarial, como requisito para su aplicación) no era motivo suficiente para su exigencia, dado que el citado Registro, al margen de otras consideraciones, es un registro de gravámenes, no de titularidades.

Palabras clave

Actos Jurídicos Documentados, Compra de farmacia, Inscripción en el Registro.

LA OPINIÓN ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS: TRANSMISIÓN DE OFICINAS DE FARMACIA

que se documenta la cesión o transmisión de una oficina de farmacia es un acto sujeto a AJD al ser inscribible tal título en el Registro de Bienes Muebles. Por supuesto, considera además que se cumplen el resto de requisitos impuestos por dicho texto refundido, ya que se trata de transmisiones de cosas valuables, que tienen lugar en primeras copias de escrituras notariales y que no están sujetas a las otras modalidades del impuesto (Transmisiones Patrimoniales Onerosas -TPO-, Operaciones Societarias -OS- ni Impuesto de Sucesiones y Donaciones -ISD-).

Hasta el momento siempre se ha defendido la postura de la no sujeción al AJD de la escritura de compraventa de una oficina de farmacia al no ser un acto inscribible en el Registro de Bienes Muebles, ya que hasta hace poco tiempo se denegaba la inscripción en dicho Registro. En este momento parece que los Registros están accediendo a registrar estas transmisiones y por tanto no solo estaría afectando a éstas en concreto sino a futuras transmisiones de esas oficinas de farmacia por el principio del tracto sucesivo.

Ya el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid confirmó las liquidaciones provisionales de

AJD al entender el Tribunal que el argumento expuesto por el obligado tributario no permite rebatir los fundamentos jurídicos empleados por la Administración actuante para motivar la liquidación impugnada. En concreto el TEAR de Madrid sostenía que la liquidación provisional practicada por la Dirección General de Tributos y Gestión del Juego era correcta al entender que en la compraventa de una oficina de farmacia se cumplían los requisitos establecidos en el citado artículo 31.2 TRLIPAJD, para su sujeción a este impuesto, en su modalidad de AJD.

Por el contrario, los Tribunales Superiores de Justicia daban la razón al contribuyente confirmando la no sujeción a este tributo, entendiendo que el tercero de los requisitos exigidos no se cumplía (que la transmisión de la oficina de farmacia sea un acto inscribible en el Registro de Bienes Muebles) dado que el Registro de Bienes Muebles es un Registro de gravámenes y no de titularidades. Se entendía además que los establecimientos mercantiles en general y las oficinas de farmacia en particular, no son actos inscribibles en dicho Registro.

No obstante, como hemos señalado al principio de este artículo, la postura

del Tribunal Supremo es clara, conforme a lo dispuesto en el artículo 31.2 TRLITPAJD, al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, al ser inscribible tal título en el Registro de Bienes Muebles creado en la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación. En particular la Sentencia establece que la cesión o transmisión de la oficina de farmacia puede encajar en la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, concretamente, en su núm. 1, Sección 5ª (“Sección de otros bienes muebles registrables”); y no hay ninguna otra norma que impida la inscripción de dicha operación en el Registro de Bienes Muebles, con independencia de cuál sea la eficacia o efectos que se otorgue a la misma.

Sobre esta cuestión consideramos que el Tribunal Supremo se ha excedido en sus funciones interpretativas y no ha acudido al histórico del Real Decreto 1828/1999. Este Real Decreto sirvió para aprobar el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de Contratación. En su disposición adicional única procede a la creación del Registro de Bienes Muebles. Justo en el desarrollo del Real



La razón principal que alude el Tribunal para poder cobrar estas cantidades se basa en el argumento de que la primera copia de una escritura notarial en la que se documenta la cesión o transmisión de una oficina de farmacia es un acto sujeto a AJD al ser inscribible



Las posibilidades de evitar el pago son escasas, por no decir nulas

Decreto explica el por qué del mismo, diciendo expresamente que el Registro de Bienes Muebles surge para unificar los actuales Registro de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin desplazamiento y el de Buques y Aeronaves, así como el Registro de Bienes Muebles a plazos.

Como se observa ninguno de los tres Registros se corresponderían con la transmisión de una oficina de farmacia en la que no se registra la hipoteca sino la mera transmisión de dicha farmacia.

Surge además otro problema interpretativo más de esta sentencia y es el hecho de sobre qué se establece el gravamen: ¿sobre la licencia de oficina de farmacia?, ¿sobre las existencias y el mobiliario también?, ¿sobre el fondo de comercio?

Sobre este punto hay que hacer además una aclaración sobre cuál es el método de valoración más común en la transmisión de una farmacia. Normalmente el método más utilizado es el de los múltiplos sobre la facturación anual de la farmacia. Este método se combina con el método de flujos de caja así como las circunstancias concretas del local en cuestión: tamaño del local, reformas realizadas en él, farmacias y centros de salud cercanos, etc.

En definitiva, no es un dato objetivo, por eso, aunque hay quienes defienden

que dicho tributo se debería pagar solo sobre la licencia, no parece este criterio muy acertado, ya que las licencias de oficina de farmacia no valen lo mismo en un territorio que en otro.

En definitiva, cuando se transmite una farmacia se hace sobre un conjunto de elementos corporales e incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyen una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, por lo que, conforme resulta del artículo 7.1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (“Ley de IVA”), dicha transmisión no está sujeta al pago del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Tampoco la transmisión de una oficina de farmacia está sujeta al pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, conforme resulta del artículo 7.5 de la Ley reguladora de dicho impuesto (Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, “Ley del ITPAJD”), de acuerdo con el cual no se entienden sujetas al concepto impositivo “Transmisiones Patrimoniales Onerosas” las operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o

LA OPINIÓN ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS: TRANSMISIÓN DE OFICINAS DE FARMACIA

profesional, y en cualquier caso cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA.

Por último, y a pesar de las sentencias del Supremo, tampoco estarían sujetas a ITPAJD por el concepto impositivo “Actos Jurídicos Documentados”, por no concurrir las circunstancias que cualifican la sujeción a dicho tributo establecidas en el artículo 31.2 LITPAJD, pues si bien se trata de acto o contrato no sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni a los conceptos impositivos “Transmisiones Patrimoniales Onerosas” y “Operaciones Societarias” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y contenido en documento notarial que tiene por objeto cosa valuable, no constituye, sin embargo, acto o contrato inscribible en ninguno de los registros públicos señalados por la norma (Registro de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles). No lo es los tres primeros porque, dada la naturaleza de la farmacia como establecimiento mercantil susceptible de negocio jurídico, su transmisión no es materia inscribible en ellos (art. 1 Ley

Hipotecaria; art. 2 Reglamento del Registro Mercantil; arts. 1 y 2 Ley de Patentes y art. 1 Ley de Marcas), mientras que, en el caso del Registro de Bienes Muebles, si bien los artículos 19 a 33 de la Ley de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin Desplazamiento (Ley HMPSD), y los artículos 15 a 19 del Reglamento de aplicación de dicha Ley, aprobado por Decreto de 17 de junio de 1955, contemplan los establecimientos mercantiles como bien inscribible, lo hacen única y exclusivamente en tanto que sean objeto de gravamen (en particular, soportando un derecho de hipoteca mobiliaria), sin que se contemple la práctica de asiento alguno para el caso de que sean objeto de transmisión del dominio.

Por último, el artículo 14 de la Ley General Tributaria, en adelante LGT, no permite expresamente la realización de analogía cuando estamos hablando de hechos imponible, porque si no esto estaría ocasionando una enorme indefensión jurídica para el contribuyente.

Estas sentencias del Tribunal Supremo son cuanto menos sorprendentes, incomprensibles y un tanto superficiales, porque como se observa, dejan muchos flecos abiertos.

Las posibilidades de evitar el pago son escasas, por no decir nulas. En estos momentos los farmacéuticos que están recibiendo estas reclamaciones están optando en su mayoría por pagar. No así aquellos que todavía no las han recibido, porque albergan la esperanza de que no lleguen. En cualquier caso, de llegar, hay que analizar bien sobre qué está la Administración tributaria exigiendo el gravamen, no vaya a ser que incluyan las existencias o el mobiliario en la base del impuesto, ya que no formarían parte de la operación. Y todo ello sin descartar las posibilidades de recursos que pudieran todavía existir ante el propio Tribunal Supremo.

Finalizamos con una reflexión: ¿están los tribunales a favor del contribuyente o más bien al servicio de las Administraciones Públicas? Ahí lo dejamos. ●



ABSTRACT

Section 2 of the Judicial Review Chamber of the Supreme Court, numbered 1607 and 1608/2020 and dated November 26, 2020 has recently made two rulings, which stipulate that the first copy of a notarial deed documenting the assignment or transfer of a pharmacy is subject to Documented Legal Procedures, as the deed must be registered in the Register of Personal Property. Until these rulings were passed down, most courts had ruled that there was no need for Documented Legal Procedures in the transfer of a pharmacy, as they considered that registration in the Register of Personal Property (a condition which is a requirement for its application, together with a public document such as a notarial deed) was not sufficient grounds to require it, since apart from any other considerations, the Register is a register of encumbrances rather than of ownership.

Keywords

Documented legal procedures,
Purchase of a pharmacy,
Registration in the Register.