Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA NÚM. 1629 (24/01/14)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4.1 Ley 20/1991 Art. 19.2 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

Dos farmacéuticos son cotitulares por mitades de una licencia administrativa para una oficina de farmacia. A su vez, ambos farmacéuticos tienen constituida una comunidad de bienes cuyo objeto es la explotación de oficinas de farmacia, ópticas y parafarmacias.

Los citados farmacéuticos explotan la licencia antes citada a través de la comunidad de bienes formada por ambos, aunque dicha licencia en ningún caso ha sido aportada a la comunidad de bienes.

Uno de los farmacéuticos transmite su mitad de la licencia al otro que ya era cotitular y a un tercero, también farmacéutico, de tal manera que al cotitular le transmite una cuota del 20 % de su mitad y al tercero otra cuota del restante 30 % de la licencia.

Se consulta su tributación en el IGIC o por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

No se encuentra sujeta al IGIC la transmisión por parte de un farmacéutico, cotitular de una autorización administrativa de oficina de farmacia, de la mitad de la autorización al otro que ya era cotitular y a un tercero, también farmacéutico, siempre y cuando la actividad empresarial de oficina de farmacia sea desarrollada por una comunidad de bienes.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), en relación con el articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Dos farmacéuticos son cotitulares por mitades de una licencia administrativa para una oficina de farmacia. A su vez, ambos farmacéuticos tienen constituida una comunidad de bienes cuyo objeto es la explotación de oficinas de farmacia, ópticas y parafarmacias.

Los citados farmacéuticos explotan la licencia antes citada a través de la comunidad de bienes formada por ambos, aunque dicha licencia en ningún caso ha sido aportada a la comunidad de bienes.

Uno de los farmacéuticos transmite su mitad de la licencia al otro que ya era cotitular y a un tercero, también farmacéutico, de tal manera que al cotitular le transmite una cuota del 20 % de su mitad y al tercero otra cuota del restante 30 % de la licencia.

Se consulta su tributación en el IGIC o por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

SEGUNDO.- Con carácter previo debe advertirse que esta Dirección General de Tributos no es competente para resolver consultas relativas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por lo que la presente contestación se referirá exclusivamente al IGIC.

TERCERO.- El hecho imponible en el IGIC por operaciones interiores se regula en el artículo 4.1 de la Ley 20/1991 en los siguientes términos:

> *"1. Están sujetas al Impuesto por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional."*

Varios son los elementos que determinan el hecho imponible por operaciones interiores en el IGIC, y para la resolución de la presente consulta debemos destacar dos:

- La entrega del bien o la prestación del servicio debe ser efectuada por un empresario o profesional.
- Dicha entrega o prestación debe ser realizada en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

Por otra parte, el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone:

> *"Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carente de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición."*

Esta previsión constituye una habilitación a las leyes propias de cada tributo, que deberán refrendar la condición de obligados tributarios de las entidades sin personalidad jurídica. Pues bien, la regulación del IGIC así lo hace; de esta manera el artículo 19.2 de la Ley 20/1991 dispone:

> *"2. Tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto."*

Derivado de todo ello es que a efectos del IGIC la tributación de las operaciones efectuadas por comunidades de bienes de carácter empresarial o profesional es independiente de la tributación de las operaciones efectuadas por los comuneros. Por tanto, para la resolución de esta consulta tendremos que determinar quién es, a efectos del IGIC, el transmitente de la participación en la licencia administrativa si el farmacéutico o la comunidad de bienes.

De acuerdo con la Ley 4/2005, de 13 de julio, de Ordenación Farmacéutica de Canarias (en adelante, Ley 4/2005) y el Decreto 108/2007, de 15 de mayo, por el que se regulan los procedimientos de autorización, instalación y apertura de las oficinas de farmacia (en adelante, Decreto 108/2007), debemos diferenciar entre la autorización administrativa de apertura de la oficina de farmacia y la oficina de farmacia.

En efecto, el artículo 4.1 de la Ley 4/2005 dispone:

> *"1. La dispensación de medicamentos sólo podrá realizarse en los establecimientos y servicios enumerados en los apartados 1.a) y 1.b) del artículo 3 de la presente Ley, que cuenten con autorización administrativa para tal fin, de acuerdo con lo dispuesto en la normativa básica sanitaria aplicable."*

El citado artículo 3.1.a) dispone:

> *"1. A los efectos de la presente Ley, tendrán la consideración de establecimientos o servicios farmacéuticos los siguientes:*
> *a) En el nivel de atención primaria:*
> *- Las oficinas de farmacia. (...)"*

El primer párrafo del artículo 8 de la Ley 4/2005 dispone:

"La oficina de farmacia es un establecimiento sanitario privado, de interés público, sujeto a régimen de autorización administrativa previa, en el que se desarrollan, al menos, las siguientes funciones , bajo la dirección y gestión de uno o más farmacéuticos: (...)"

El artículo 10.1 de la Ley 4/2005 dispone:

"1. La titularidad de la oficina de farmacia podrá corresponder a uno o más farmacéuticos, que serán sus propietarios y se responsabilizarán de las funciones citadas en el artículo 8. Sólo se puede ser propietario o copropietario de una única oficina de farmacia."

El artículo 17 de la Ley 4/2005 dispone:

"La apertura de las oficinas de farmacia está sujeta a autorización administrativa, de conformidad con los principios de la planificación farmacéutica y sanitaria en general."

Por otra parte, el artículo 24.1 del Decreto 108/2007 dispone:

"1. Dentro de los dos meses siguientes a que sea firme en vía administrativa la resolución de traslado o de nueva adjudicación de oficinas de farmacia, los farmacéuticos adjudicatarios de la autorización de oficina de farmacia designarán por escrito el local y solicitarán la autorización de instalación."

Teniendo en cuenta todo ello, y en el supuesto planteado, la autorización administrativa es de cotitularidad de varios farmacéuticos y se integra en el patrimonio particular de los mismos, y la oficina de farmacia, como establecimiento sanitario, se encuentra integrada en el patrimonio empresarial de la comunidad de bienes. Por tanto, la transmisión que realiza la persona física consultante de la mitad de la licencia al otro que ya era cotitular es una operación no sujeta al IGIC, puesto que no se dan los presupuestos que el artículo 4.1 de la Ley 20/1991 establece para el hecho imponible en el IGIC.

En el supuesto, que no es idéntico al que es objeto de consulta, donde la oficina de farmacia se integre en el patrimonio empresarial del farmacéutico titular de la autorización administrativa (porque no existe comunidad de bienes), la transmisión de la autorización sí se encuentra sujeta al IGIC.

En apoyo a esta doctrina administrativa debe citarse la sentencia de 19 de junio de 2011 del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Primera, de Las Palmas de Gran Canaria, que ante un supuesto idéntico señala:

"PRIMERO.- *Es objeto del presente recurso la Resolución de 7 de abril de 2010, que desestima la reclamación económico administrativa número 35/02307/2010 interpuesta con liquidación provisional practicada por la Administración tributaria del Gobierno de Canarias que consideró que respecto a la forma de tributación de la transmisión de una cuota indivisa del 45% entre comuneros respecto a una oficina explotada por una comunidad de bienes, era de aplicación el ITPA y no el IGIC*

Afirma el TEAR que el negocio se reduce a una transmisión de participaciones entre comuneros y que el sujeto pasivo es el propio comunero y no la comunidad de bienes en sí. Sin embargo en el IGIC el sujeto pasivo según el artículo 19.2 es la propia comunidad de bienes y no el comunero, que no tiene la condición de sujeto pasivo del IGIC por lo que debe tributar por modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Está es básicamente la línea de razonamiento de la resolución recurrida, el sujeto pasivo del IGIC según el articulo 19.2 de la Ley 20/1991 de 7 de junio es la comunidad de bienes, la operación que tributa, no se desarrolla entre la comunidad y un tercero, sino entre comuneros que como tales son particulares, y por tanto no son sujetos pasivos del IGIC. La transmisión de la partición de un comunero a otro no está sujeta al IGIC, al tener la consideración de empresario o profesional respecto a esa farmacia la comunidad de bienes y no sus integrantes.

SEGUNDO.- *La claridad de estos razonamientos no han sido desvirtuados por las alegaciones del recurrente que señala que en aplicación de artículo 9.1 de la Ley 20/1991 para que la transmisión de una oficina de farmacia no esté sujeta a IGIC han de darse tres condiciones acumulativas: la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, a un solo adquirente, que continúe en el ejercicio de la misma actividad.*

Sin embargo, en su tesis el recurrente admitiría que fraccionando la transmisión de la oficina de farmacia, se conseguiría tributar por el IGIC, en vez de por el ITPA. En la jurisprudencia, en particular, en la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 2004, se establece que

"la transmisión de una oficina de farmacia como un todo unitario y complejo, incluido o no el local donde está establecida, por parte de una Farmacéutico a otra persona de igual titulación, está sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP), en concepto de transmisión onerosa, en cuanto es incuestionable que sí hay una traslación patrimonial compleja entre el transmitente y el adquirente."

Ahora bien, la distinta manera de organizar la transmisión no desvirtúa el principio de que la transmisión a título oneroso de la explotación o titularidad de la farmacia implica para el adquirente una adquisición patrimonial valuable, sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. En el caso se trata de una transmisión patrimonial onerosa entre familiares que se ha ido fraccionando, primero se transmitió el 5% y ahora el 45%, la distinta organización o forma en que se realice la transmisión no desvirtúa su naturaleza y aunque no sea por el todo sino por la mitad, la tributación debe ser igual, en tanto el hecho imponible no queda alterado por su fraccionamiento en períodos de tiempo, más o menos dilatados.

Por todo lo anterior, procede desestimar el recurso contencioso-administrativo y confirmar los actos recurridos."

CUARTO.- Conforme a lo dispuesto es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que no se encuentra sujeta al IGIC la transmisión por parte de un farmacéutico, cotitular de una autorización administrativa de oficina de farmacia, de la mitad de la autorización al otro que ya era cotitular y a un tercero, también farmacéutico, siempre y cuando la actividad empresarial de oficina de farmacia sea desarrollada por una comunidad de bienes.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 24 de enero de 2014

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván