



**Universidad Internacional de La Rioja
Facultad de Empresa y Comunicación**

El modelo de farmacia español, formas jurídicas, implicaciones tributarias y limitaciones normativas

Trabajo fin de grado presentado por: Fernando Miñano de Mora
Titulación: Grado en ADE
Modalidad de trabajo: 3
Director/a: Juan Morillo Bentué

Ciudad:
Fecha:
Firmado por:

RESUMEN

El modelo de farmacia en España es particular. Las farmacias españolas están sujetas a un riguroso desarrollo normativo que impide a los titulares de dichos negocios actuar con la libertad que merece su calidad de empresarios.

No todos los modelos jurídicos, así como los distintos establecimientos mercantiles, son aplicables en el marco de la regulación española para las oficinas de farmacia. Esta limitación tiene diversas consecuencias en el aspecto jurídico y genera importantes consecuencias en el ámbito de la tributación fiscal.

La falta de flexibilidad con la que se encuentran los titulares de farmacia en España a la hora de compartir la propiedad de sus negocios también es un aspecto importante que debe ser observado desde un punto de vista presente y futuro a la vez.

La sucesión o donación del negocio familiar, derecho básico de cualquier empresario, también adquiere tintes específicos cuando hablamos del ámbito de las oficinas de farmacia.

PALABRAS CLAVE

1. Modelo de farmacia
2. Forma mercantil
3. Tributación
4. Titularidad
5. Propiedad

INDICE

1. INTRODUCCION	1
1.1. OBJETIVOS DEL TRABAJO	2
2. MARCO TEORICO	4
2.1. FORMAS JURIDICAS Y/O MERCANTILES. ENUMERACION Y BREVE DEFINICION	4
2.2. FORMAS APLICABLES A LA OFICINA DE FARMACIA	9
2.3. TIPOS DE ESTABLECIMIENTO MERCANTIL. DEFINICIONES	13
2.4. FORMAS APLICABLES AL MODELO FARMACEUTICO	15
3. METODOLOGIA	18
3.1. PARAMETROS	18
3.2. PROCEDIMIENTO	19
4. CALCULOS Y RESULTADOS	21
4.1. EMPRESARIO INDIVIDUAL	21
4.1.1. Año 1: Adquisición del negocio	21
4.1.2. Año 2: Tributación por el resultado del ejercicio	23
4.1.3. Año 3: Transmisión del negocio	26
4.2. ATRIBUCION DE RENTAS	28
4.2.1. Año 1: Adquisición del negocio	28
4.2.2. Año 2: Tributación por el resultado del ejercicio	28
4.2.3. Año 3: Transmisión del negocio	29
4.3. SOCIEDAD PROFESIONAL	30

4.3.1. Año 1: Adquisición del negocio	30
4.3.2. Año 2: Tributación por el resultado del ejercicio	30
4.3.3. Año 3: Transmisión del negocio	31
5. CONCLUSIONES Y DISCUSION	33
5.1. ANALISIS DE RESULTADOS	33
6. LIMITACIONES Y LINEAS FUTURAS	35
6.1. PROBLEMÁTICA EN LA SUCESIÓN DE LA OFICINA DE FARMACIA COMO NEGOCIO FAMILIAR	35
6.2. LIMITACIONES TRIBUTARIAS EN LA DONACIÓN DE LA OFICINA DE FARMACIA A LOS HIJOS	37
6.3. EL PRESENTE Y EL FUTURO DE LA VENTA DE MEDICAMENTOS A TRAVÉS DE INTERNET	38
6.4. LA AMENAZA QUE SUPONEN LAS CADENAS DE COMERCIALIZACIÓN DE PRODUCTOS FARMACEUTICOS PARA EL MODELO DE FARMACIA ESPAÑOL	39
BIBLIOGRAFIA Y REFERENCIAS	42
LEGISLACION Y NORMATIVA	42
BIBLIOGRAFIA Y ARTICULOS	45

1. INTRODUCCION

El modelo de farmacia en la legislación española es singular debido a su regulación específica en materia sanitaria.

En el modelo español no se contempla la separación entre propiedad del negocio y titularidad sanitaria del mismo, siendo imprescindible que ambos conceptos recaigan sobre la misma persona.

Esta restricción legal supone uno de los principales condicionantes a la hora de elegir la forma jurídica que mejor se adapte a las necesidades de cada oficina de farmacia. Es frecuente que, al llevar a cabo dicha elección, se contemple el aspecto sucesorio puesto que hablamos de un tipo de comercio en el cual es habitual que exista relevo generacional entre los primeros titulares y sus descendientes farmacéuticos.

El día 28 de diciembre del año 2012 se publicó el Anteproyecto de Ley de Servicios Profesionales donde se vislumbraba la desvinculación entre la titularidad y la propiedad de una oficina de farmacia. Dicha posibilidad causó mucha controversia, sobre todo en el seno de los Colegios Profesionales de Farmacéuticos, algunos de ellos mostraron una oposición frontal a dicha posibilidad paralizando las numerosas solicitudes que se depositaron en los Registros de los Colegios de Farmacéuticos por parte, en su mayoría, de familias en las cuales no todos los miembros estaban en posesión del Título de Licenciado en Farmacia.

El 11 de noviembre de 2014 se conoció la nueva versión del mencionado anteproyecto de Ley sin apenas cambios relevantes en lo que se refiere al sector sanitario (El Global.Net, 14-11-2014)

Recientemente el Gobierno ha decidido retrasar sin plazo determinado la aprobación de la Ley de Servicios Profesionales. Tal y como se expone el artículo del periódico de información económica Cinco Días en su edición digital del día 2 de febrero de 2015, el futuro de la farmacia bajo dicho modelo mercantil queda carente de horizonte temporal (Cinco Días.Com, 02-02-2015).

Por otra parte, las restricciones acerca de la titularidad y la imposibilidad de desarrollar la actividad empresarial bajo forma societaria mercantil generan importantes problemáticas en materia fiscal. La progresividad de tramos tributarios en IRPF ocasiona, a partir de ciertos niveles de renta, que las oficinas de farmacia sean negocios especialmente afectados por la

rigidez normativa. La posibilidad de tributar en el Impuesto Sobre Sociedades es un horizonte factible a la vez que lejano del cual podríamos señalar algunas paradojas generadas a partir de un análisis tripartito: económico, legal y patrimonial.

Otro de los aspectos candentes dentro del panorama actual de las oficinas de farmacia en España es el ámbito sucesorio. Las restricciones que pueden tener los hijos o herederos legales para la sucesión del negocio familiar así como los problemas de temporalidad que afectan a los cónyuges usufructuarios en caso de fallecimiento del titular de la licencia administrativa son también puntos clave dentro del ordenamiento jurídico y sanitario.

1.1 OBJETIVOS DEL TRABAJO

Según lo comentado, no todas las formas mercantiles son viables para la explotación de una oficina de farmacia en España. Analizaremos las distintas formas existentes y distinguiremos cuáles son aplicables para el caso concreto de un comercio al por menor de medicamentos. Uno de los objetivos destacables será analizar la nueva Ley de Sociedades Profesionales y plantear cuál sería su ventaja principal en caso de que el sector farmacéutico español permitiera el registro y puesta en marcha de las mismas. También destacaremos otras formas societarias, personales y jurídicas, que pueden ser válidas desde un enfoque mercantil para la explotación y atribución de resultados de la farmacia.

Una vez definidas las formas jurídicas posibles en nuestra legislación actual prestaremos especial atención al aspecto sucesorio del negocio. La sucesión del negocio familiar es un tema complejo en general pero en el ámbito de la oficina de farmacia adquiere unos matices particulares que nos obligan a considerar diversas formas de transmisión alternativas a la propia sucesión por jubilación o fallecimiento del titular.

Llevaremos a cabo algunos supuestos empíricos de tributación. El objetivo será determinar qué formas jurídicas son las idóneas para la explotación de una oficina de farmacia en España. Para ello consideraremos la tributación derivada de la adquisición del negocio, analizaremos la tributación durante un ejercicio completo y calcularemos la tributación por la plusvalía obtenida en una hipotética transmisión del negocio. Tendremos en cuenta la posibilidad de desgravación fiscal de los distintos elementos, tangibles e intangibles según la normativa fiscal vigente.

Los resultados de estos supuestos prácticos nos facilitarán el desarrollo de una serie de conclusiones relevantes acerca de la problemática planteada y podremos vislumbrar cuál

debiera ser el camino a tomar ante la posibilidad de constitución como sociedad mercantil de una oficina de farmacia.

Aprovechando el desarrollo tributario en los distintos supuestos pondremos de manifiesto las principales diferencias tributarias que existen entre el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el ámbito del Impuesto Sobre Sociedades. Determinaremos en qué circunstancias existe elección por uno u otro ámbito y, si procede, cuál es el más adecuado en cada supuesto.

También pretendo destacar las limitaciones que presenta la legislación vigente en materia jurídico-sanitaria para afrontar el aspecto sucesorio en la oficina de farmacia. Aportaré datos acerca de normativa y señalaré algunas opiniones relevantes de algunos juristas o gabinetes jurídicos especializados.

La dificultad principal del trabajo radica en que tratamos un tema de candente actualidad, es decir, nos encontramos en un momento dinámico donde los distintos grupos de interés - Administración Sanitaria, Colegios Profesionales Farmacéuticos, Comunidades Autónomas, industria de distribución farmacéutica, el propio Estado y, por supuesto, el colectivo farmacéutico- están en disposición de pronunciarse y llevar a cabo medidas que afecten principalmente al marco teórico planteado, incluso al propio ordenamiento jurídico.

Otra de las dificultades planteadas es que nos encontramos en un momento de normativización fiscal en el que las novedades tributarias son continuas por lo que, durante el desarrollo del trabajo, me veré obligado a mencionar algunos cambios normativos que pueden afectar de lleno a los resultados.

En el apartado dedicado a limitaciones y líneas futuras se mencionarán aspectos tan variados como el problema sucesorio en la oficina de farmacia, las posibilidades del medio Internet, las nuevas tecnologías y su aplicación dentro de un modelo español muy hermético o la amenaza que puede suponer para dicho modelo la entrada de grandes cadenas de comercialización como ocurre en otros países.

2. MARCO TEORICO

En el sistema empresarial español distinguimos varias formas jurídicas para llevar a cabo el desarrollo de una actividad mercantil, según la personalidad (jurídica o física), el número de socios o el grado de responsabilidad (Fuente: ipyme.org).

2.1 FORMAS JURÍDICAS Y/O MERCANTILES. ENUMERACIÓN Y BREVE DEFINICIÓN

- Empresario individual (autónomo): Es la forma personalista más básica para el desarrollo de un negocio. El empresario individual es aquel que desarrolla su actividad comercial de forma autónoma teniendo capacidad legal para ejercer el comercio, según el artículo 1 del Código de Comercio.
- Comunidad de Bienes: Es otra de las formas de tipo personalista. Se trata de una forma jurídica que admite la cotitularidad del negocio sin personalidad jurídica propia. Según el artículo 392 del Código Civil existe comunidad de bienes cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece *pro indiviso* a más de una persona.
- Sociedad Civil: Es otra opción de tipo personalista. La Sociedad Civil es un contrato privado de colaboración entre varias personas (dos o más) que van a realizar una actividad de forma conjunta con ánimo de lucro. Por definición, la Sociedad Civil carece de personalidad jurídica propia.
- Sociedad Colectiva: Es la forma más sencilla de constitución bajo forma societaria capitalista. Como ocurre con el resto de sociedades de capital, viene regulada en el Real Decreto Ley 1/2010, de 2 de julio (Ley de Sociedades de Capital). La responsabilidad es ilimitada, es decir, no se limita al capital aportado por el socio sino a todos sus bienes y también solidaria ya que cualquiera de los socios debe responder con su patrimonio personal de los actos que lleve a cabo la sociedad. Con

esta modalidad la responsabilidad del socio es, además, subsidiaria aunque su patrimonio solamente queda expuesto cuando se agota el patrimonio social.

- Sociedad Comanditaria: Algunos técnicos definen esta forma mercantil como una forma intermedia entre las sociedades personalistas y las sociedades de capital. La característica principal radica en la existencia de dos tipos de socios: los socios colectivos y los socios comanditarios, siendo dicha distinción determinante a la hora de asumir responsabilidad societaria. Para los socios colectivos la responsabilidad es subsidiaria puesto que responden con su patrimonio cuando se agota el patrimonio social, ilimitada, puesto que no se limita al capital aportado, y solidaria. Los socios comanditarios, sin embargo, responden únicamente con el capital aportado. La sociedad comanditaria puede ser simple o por acciones.
- Sociedad de Responsabilidad Limitada: Es la forma más habitual en las PYMES. Se trata de una sociedad mercantil cuyo capital está dividido en participaciones sociales. A diferencia de las formas societarias comentadas anteriormente, los socios de una sociedad limitada no responden personalmente de las deudas contraídas por la sociedad, ni siquiera cuando se agote el patrimonio social ya que no tienen responsabilidad subsidiaria. La responsabilidad del socio, por lo tanto, se limita al importe de las participaciones que posea. El régimen fiscal de este tipo de sociedades, como cualquier otra sociedad mercantil, es la tributación a través del Impuesto Sobre Sociedades.
- Sociedad Anónima: Es otra de las estructuras jurídicas más habituales para establecimientos mercantiles con personalidad jurídica propia. En las sociedades anónimas el capital social está dividido en acciones las cuales, a su vez, son propiedad de los socios accionistas. Cada socio será propietario de la sociedad de forma equivalente al número de acciones que posea. Bajo esta forma societaria los accionistas no responden de las deudas con su patrimonio personal sino exclusivamente con el capital aportado. La sociedad anónima puede ampliar capital a través de emisión de nuevas acciones aunque también existe la posibilidad de captar capitales ajenos a través de una emisión de obligaciones. Su complicado régimen de Administración y su elevado capital social de constitución, actualmente 60.000 €, provocan que esta forma jurídica no sea adoptada habitualmente por pequeñas y medianas sociedades siendo el régimen más habitual para corporaciones de mayor volumen.

- Sociedad Laboral: Se trata de una forma jurídica mercantil en la que, al menos, el 50,01% del capital social es propiedad de los trabajadores que prestan en ella sus servicios. El número mínimo de socios es 3. La retribución de los socios laborales se hace siempre de forma directa, personal y por tiempo indefinido, siendo necesario que el 85% del tiempo trabajado al cabo del año haya sido realizado por los mismos. La sociedad laboral es compatible para sociedades limitadas, donde los socios se consideran participacionistas, y para sociedades anónimas, donde serán considerados accionistas. En ambos casos el régimen de Administración es análogo al de estas formas jurídicas aunque se realiza una distinción entre acciones o participaciones “de clase laboral”, en poder de los trabajadores indefinidos y de “clase general”, para el resto de socios. Los socios de clase general podrán solicitar la conversión de sus títulos a clase laboral siempre y cuando acrediten su condición de trabajadores a tiempo indefinido, según lo expuesto. Ningún socio de clase laboral podrá poseer más de una tercera parte del capital social de la entidad a no ser que se trate de una entidad jurídica o atribución de rentas, en cuyo caso dicho límite será del 49%
- Sociedad Cooperativa: Se trata de una sociedad constituida por personas que se asocian libremente, con posibilidad de baja voluntaria, para llevar a cabo actividades empresariales, con el fin de satisfacer sus necesidades o sus aspiraciones económicas y sociales. En el caso de la sociedad cooperativa el requisito mercantil del ánimo de lucro no se entiende desde un punto de vista monetario sino desde un punto de vista patrimonial puesto que los socios no obtienen ganancias en dinero sino en otro tipo de ventajas. El régimen de tributación de este tipo de sociedad en España es el Impuesto Sobre Sociedades aunque las cooperativas denominadas “fiscalmente protegidas” tienen una bonificación del 50 por 100 en el impuesto. El hecho de que la adhesión de los socios sea libre provoca que el capital de las cooperativas sea variable siendo éste un factor determinante para la gestión administrativa de este modelo societario. Existen cooperativas llamadas “de primer grado”, en las que los socios son personas físicas o jurídicas y “de segunda grado” en las que los socios son a su vez entidades cooperativas. En todos los casos es necesario un fondo de reserva obligatorio que compense la falta de responsabilidad social de los socios.

- Sociedad Profesional: es aquella forma mercantil que se utiliza para el desarrollo de una actividad profesional por parte de uno o más miembros, en este caso socios. Es preciso que exista una titulación académica oficial específica y es necesario llevar a cabo el trámite de inscripción en el correspondiente Colegio Profesional. En este sentido, la sociedad quedará vinculada al código deontológico de cada profesión y podrá ser sancionada según el régimen disciplinario de cada Colegio Profesional en las mismas condiciones que lo sería cualquier profesional individual. La Ley 2/2007 de 15 marzo por la que se rigen las sociedades profesionales establece el requisito de “ejercicio en común” de la actividad por parte del socio y su sociedad. Se refiere a que los actos propios del ejercicio de actividad del socio profesional son ejecutados bajo la denominación social de la sociedad siendo ésta la que mantiene la relación jurídica con el cliente. Para la constitución de una sociedad profesional es de aplicación el principio de libre elección de la forma societaria que recoge nuestra legislación mercantil (sociedad civil, limitada, anónima, laboral, cooperativa, comanditaria, colectiva, etc.). La denominación debe recoger la abreviatura “P” junto a la abreviatura tradicional de la forma social, por ejemplo, una sociedad limitada profesional sería una S.L.P. Como mínimo, las tres cuartas partes del capital social deberá estar en posesión de los socios profesionales, esto es, los que cumplan los requisitos para el ejercicio de la actividad profesional. En caso de baja de alguno de los socios profesionales será indispensable que la mencionada proporción se siga manteniendo por parte de los socios restantes. Es posible constituir una sociedad profesional unipersonal. Se permite también la figura de “sociedad multidisciplinar”, es decir, aquella que lleva a cabo el desempeño de varias actividades profesionales, siempre y cuando no sean incompatibles entre sí. Los socios profesionales deben ser mayoría simple en el órgano de administración de este tipo de sociedades (al menos la mitad más uno) y para la toma de decisiones será imprescindible que exista acuerdo por parte de la mayoría de éstos, con independencia del acuerdo que adopten los socios no profesionales. En el aspecto fiscal, cada sociedad profesional tributará en función de su forma mercantil, a los tipos correspondientes en el Impuesto Sobre Sociedades mientras que los socios solamente tributarán en sus respectivas declaraciones de IRPF por los dividendos que hayan sido repartidos durante el ejercicio.
- Sociedad de Garantía Recíproca: Las Sociedades de Garantía Recíproca (SGR) son entidades financieras, al igual que los bancos y cajas de ahorros, cuyo objetivo mercantil consiste en mediar para el acceso al crédito de las pymes, completando el

perfil de riesgo de las mismas a través de la prestación de avales que incidan positivamente para conseguir determinadas condiciones de financiación. Se trata de entidades de capital con un número mínimo de 150 socios y 10 millones de capital social. Tienen una regulación mercantil propia desarrollada en la Ley 1/1994 de sociedades de garantía recíproca además, como es natural, del Real Decreto Ley 1/2010 de sociedades de capital, que supone el marco jurídico principal para todo tipo de sociedades en España. En las Sociedades de Garantía Recíproca las cuatro quintas partes de los socios son entidades mercantiles, habitualmente pequeñas y medianas empresas. Tributan a través del Impuesto Sobre Sociedades.

- Sociedad de Capital Riesgo: Son sociedades cuyo objetivo es recaudar capital de una serie de inversores para invertirlo siguiendo una política de inversión definida por un equipo especializado. El capital mínimo es de 1,2 millones de euros y deben estar compuestas por al menos tres socios, todos ellos componentes del Consejo de Administración. La legislación específica de este tipo de sociedades ha sido reconducida recientemente con el fin de evitar ciertas prácticas especulativas de dudosa legalidad. Actualmente la Ley 22/2014 de 12 noviembre se encarga de regular las entidades de capital riesgo así como otras entidades de inversión colectiva o gestoras de entidades de inversión colectiva, llevando a cabo modificaciones importantes sobre las disposiciones de la antigua Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.
- Agrupación de Interés Económico: Se trata de sociedades de tipo mercantil cuya finalidad es apoyar al desarrollo y al resultado de la actividad de sus socios. Este tipo de sociedad se limita a desarrollar actividades enfocadas exclusivamente a prestar servicio auxiliar a las actividades de los socios. El número mínimo de socios es dos, no existiendo límite de capital aportado. Por su propia naturaleza, la agrupación de interés económico deriva una responsabilidad ilimitada hacia sus socios, los cuales responderán de forma solidaria, no solo con el capital aportado sino con su propio patrimonio de los actos que lleve a cabo la sociedad. Según establece la Ley 12/1991 de agrupaciones de interés económico: *“sólo podrá constituirse por personas físicas o jurídicas que desempeñen actividades empresariales, agrícolas o artesanales, por entidades no lucrativas dedicadas a la investigación y por quienes ejerzan profesiones liberales”*. Este tipo de agrupaciones mercantiles tributan por el Impuesto Sobre Sociedades, con la única consideración de que se adscriban a la normativa específica de sociedades en régimen de transparencia fiscal.

2.2 FORMAS APLICABLES A LA OFICINA DE FARMACIA

Para desarrollo de la actividad empresarial farmacéutica no todas las formas definidas son viables:

- Empresario individual: es el régimen natural para las oficinas de farmacia en España. Todos los farmacéuticos titulares únicos de una oficina de farmacia están obligados a administrar su negocio bajo esta forma jurídica. La responsabilidad del titular autónomo del negocio es ilimitada ya que responde de forma personal ante cualquier contingencia de tipo fiscal, laboral, social o legal. No existe, por tanto, distinción entre el patrimonio mercantil y el patrimonio civil del autónomo. La licencia administrativa para la explotación de la oficina de farmacia se concede al titular de la misma no existiendo distinción entre la figura del farmacéutico y la figura del negocio propiamente dicha. La forma de tributar por los rendimientos del negocio es a través del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. La normativa aplicable se recoge básicamente en la Ley 20/1997 de 12 de julio y en el Real Decreto 197/2009 de 23 de febrero, constituyendo ambos textos legislativos el marco jurídico para el trabajador autónomo en el Estado Español.
- Comunidad de Bienes: es una de las formas jurídicas más habituales para la explotación de una oficina de farmacia por parte de dos o más titulares. La Comunidad de Bienes no tiene personalidad jurídica propia. En materia normativa se rige por el Código de Comercio a efectos mercantiles y por el Código Civil a efectos de derechos y obligaciones civiles. En algunas Comunidades Autónomas, por ejemplo en la Región de Murcia, la comunidad de bienes es la única forma jurídica admisible para la cotitularidad de dos o más farmacéuticos en una oficina de farmacia. Dicha limitación jurídica traerá consigo una importante controversia de tipo tributario con la entrada en vigor de la Reforma Fiscal en 2015 que desarrollaré más adelante, en los apartados de “resultados” y “conclusiones”. Al igual que ocurre en el caso del autónomo individual, la comunidad de bienes responde de forma ilimitada ante contingencias con terceros, no existiendo distinción entre el patrimonio mercantil del negocio y el patrimonio civil de sus comuneros. Para la puesta en marcha de la actividad se requiere la firma de un contrato privado en el que se detallen las aportaciones a efectos de propiedad y el porcentaje de participación que tendrá cada comunero en el reparto de los beneficios. No existe una aportación mínima

determinada aunque es necesaria la figura de un “bien en común”, no pudiendo ser aportado un compromiso de dedicación u horas de trabajo por parte de los titulares. La comunidad de bienes tendrá que constituirse mediante escritura pública cuando se aporten bienes inmuebles o derechos reales, como ocurre en el caso de las oficinas de farmacia. Actualmente las comunidades de bienes no tributan de forma autónoma puesto que se trata de entidades en atribución de rentas, es decir, son los socios comuneros los que tributan en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas en función de sus porcentajes de participación en la Cuenta de Resultados. La comunidad de bienes tiene la obligación de presentar anualmente, durante el mes de febrero, el Modelo 184, declaración informativa para entidades en régimen de atribución de rentas. En dicha declaración se detallan los rendimientos obtenidos en el ejercicio, provenientes del capital mobiliario, capital inmobiliario y actividades económicas así como la imputación que de dichos rendimientos se hace a cada uno de los socios detallando también, si procede, las posibles reducciones de tipo individual a las que pudiera tener derecho cada comunero. De esta forma la Agencia Tributaria dispone de una información previa de los rendimientos tributables por cada socio comunero que le ofrece posibilidad de cotejo y comprobación una vez que éstos lleven a cabo su Declaración de I.R.P.F. del ejercicio, entre los meses de mayo y junio del mismo ejercicio.

- Sociedad Civil: la sociedad civil es la forma jurídica más habitual, por encima incluso de la comunidad de bienes, para la explotación en común de una oficina de farmacia por parte de varios titulares. El aspecto normativo es análogo al de una comunidad de bienes no existiendo diferencias sustanciales con dicho régimen jurídico en lo que al ámbito de la actividad farmacéutica se refiere. El capital está formado por las aportaciones de los socios pero, a diferencia de las comunidades de bienes, dichas aportaciones pueden ser en dinero, en bienes o en trabajo. Cuando se aportan bienes inmuebles debe constituirse mediante escritura pública, como ocurre con las comunidades de bienes pero, a diferencia de éstas, si el objeto social del negocio se detalla en dicha escritura pública la sociedad civil puede tener personalidad jurídica propia. Esta particularidad legal de las sociedades civiles podría generar controversia con la disposición sanitaria, que impide el desarrollo de la actividad farmacéutica bajo forma jurídica societaria, aunque en la práctica dicha controversia no se da puesto que la licencia sanitaria se concede a los titulares de la farmacia de forma particular y, por lo tanto, son éstos los que responden de forma solidaria ante cualquier contingencia que pudiera surgir. Dentro de la sociedad civil distinguimos

dos tipos de socios, los socios capitalistas y los socios industriales. En el caso de la farmacia consideraremos siempre a los titulares como socios capitalistas que comparten la gestión del negocio aportando capital y trabajo. Así mismo, dichos socios capitalistas participan tanto en las ganancias como en las pérdidas del negocio en función de sus respectivas asignaciones contractuales. Con la legislación vigente las sociedades civiles son consideradas como entidades sometidas al régimen especial de atribución de rentas incluso aquellas con personalidad jurídica propia. Sin embargo, con una interpretación textual de la reforma fiscal Ley 26/2014 de 27 de noviembre, a partir de 1 de enero de 2016 las oficinas de farmacia que tengan esta forma jurídica quedarán sujetas a tributar en el Impuesto sobre Sociedades puesto que todas ellas tienen un objeto mercantil. Para esta migración tributaria se establecerá un régimen transitorio, pendiente de reglamentar en estos momentos, tal y como se expone en la propia página web de la Agencia Tributaria: *“Esta medida requiere incorporar un régimen transitorio en el IRPF que regule la traslación de este tipo de entidades como contribuyentes del IRPF a contribuyentes del IS, o en su caso habilitar un régimen especial de disolución y liquidación”* (Fuente: página web Agencia Tributaria, Reforma Renta 2015).

- Sociedad Limitada Profesional: con la aprobación de Ley 2/2007, de 15 marzo, de Sociedades Profesionales muchos vieron una oportunidad real de introducir una forma societaria capitalista dentro del modelo de farmacia español. El artículo 4.2 deja abierta la posibilidad de que una cuarta parte del capital social recaiga en manos de socios no profesionales, esto es, aquellos que no estén en posesión del título oficial de farmacéutico. Sin embargo, la aplicación de dicha Ley en el ordenamiento farmacéutico es inviable a juicio de la mayoría de expertos consultados. Tal y como expone el abogado, experto en el sector farmacéutico, José Font Calvet (2007) *“...el farmacéutico, no es sólo un profesional con título universitario, sino que al autorizarle la Administración una oficina de farmacia, automáticamente se convierte en titular de una empresa que va indisolublemente unida a la actividad profesional y que tiene su propia y específica regulación legal a través de la ordenación farmacéutica.”*

Moreno, Garrigues, Martín y Muelas (2009) explican en su estudio de la incidencia de Ley 2/2007 sobre las oficinas de farmacia que, ya en la primera fase de su tramitación ante el Congreso de los Diputados se concluyó en la inclusión de una disposición adicional referida específicamente a las oficinas de farmacia cuya

redacción exponía que: “*Sin perjuicio de lo establecido en la presente Ley, la titularidad de las oficinas de farmacia se regulará por la normativa sanitaria propia que les sea de aplicación*” (Proyecto de Ley de Sociedades Profesionales, BOCG, Congreso de los Diputados, serie A, nº 77-22, de 22.11.2006). Dicha disposición adicional tan tempranamente planteada dejaba entrever que la aplicación del texto legal oponía barreras difícilmente salvables dentro del ámbito de la ordenación farmacéutica española.

Aquellos juristas que ven posible la aplicación de la LSP a la oficina de farmacia parten del principio según el cual la titularidad y la propiedad de una oficina de farmacia son conceptos jurídicos diferenciados y, en consecuencia, disociables. Sin embargo, el artículo 103.4 de la Ley 14/1986, de 23 de abril, General de Sanidad dispone que “*sólo los farmacéuticos podrán ser propietarios y titulares de las oficinas de farmacia abiertas al público*”.

En contraposición a lo que sería una interpretación inmediata de esta norma sanitaria, Miñarro (2007) expone que: “*no hay razón para que la propiedad de la oficina de farmacia esté ligada indisolublemente al farmacéutico persona física que ostenta su titularidad*”. En este sentido, el abogado del Estado Ricardo Miñarro opina que existen muchos casos dentro del ordenamiento farmacéutico donde la titularidad y la propiedad de la oficina de farmacia quedan claramente diferenciadas, por ejemplo durante un periodo de regencia por fallecimiento o baja prolongada del farmacéutico/a titular del negocio. Ricardo Miñarro opina que con la nueva redacción de la LSP la responsabilidad sanitaria, enfocada a proteger al usuario del sistema sanitario, queda perfectamente definida y salvaguardada con independencia de que una cuarta parte del capital mercantil esté en posesión de los socios no titulados. Recordemos que dichos socios solamente podrían ostentar propiedad pero en ningún caso prestarían atención sanitaria.

En cualquier caso y a pesar de contar con opiniones altamente cualificadas a favor de que las farmacias puedan actuar como sociedades de capital, lo cierto es que la discusión acerca de la redacción de la Ley de Sociedades Profesionales se centra en un punto muy concreto: determinar si el mencionado artículo 103.4 de la Ley 14/1986, de 23 de abril, General de Sanidad queda o no derogado por la LSP.

Moreno, Garrigues, Martín y Muelas (2009) aportan un punto de vista interesante al incorporar el concepto de “régimen ganancial”, realizando la siguiente mención: “*la Farmacia participa de los caracteres de los demás establecimientos mercantiles y, por lo mismo, tiene perfecta idoneidad para constituir un bien de carácter ganancial*” (Cerdá Olmedo, 1993). Dicha afirmación, perfectamente justificada dentro del régimen jurídico español, podría venir a reforzar los argumentos de aquellos que apoyan el uso de la forma mercantil societaria en la oficina de farmacia puesto que los cónyuges de todos aquellos farmacéuticos, titulares de oficinas de farmacia en España, cuyo régimen matrimonial sea la sociedad de gananciales son propietarios de pleno derecho del negocio a pesar de no ostentar titularidad sobre el mismo ni tan siquiera estar en posesión del título oficial de Licenciado o Graduado en Farmacia. Pero lo cierto es que, a pesar de que dicho argumento tiene buen fundamento, encontramos otros ejemplos de peso en redacciones legales que podrían reforzar el criterio contrario. En concreto podríamos referirnos a la Ley 35/2006 del IRPF, que en su artículo 11, apartado 4 dice así: “*Los rendimientos de las 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*” y aclara en el siguiente párrafo: “*Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas*”. Aunque el aspecto tributario no pretende ocuparse del ámbito jurídico de la propiedad del negocio, es evidente que considera únicamente al titular de la actividad como obligado tributario, sin prestar atención al régimen matrimonial que pudiera existir.

Por todo lo expuesto, quedan pocas dudas de que el concepto “titularidad” va referido a aquellos que están habilitados por una autorización administrativa de farmacia. A su vez, el concepto “propiedad” se ocupa del régimen de transmisión de dichas autorización. Aludiendo, por lo tanto, al concepto de “transmisibilidad” de las autorizaciones o concesiones administrativas es evidente que existe una vinculación a la titularidad ya que no es posible transmitir una autorización para oficina de farmacia sin transmitir indisolublemente la propiedad de la misma y, por lo tanto no podrá hacerse a quién no sea una persona física licenciada en farmacia.

2.3 TIPOS DE ESTABLECIMIENTO MERCANTIL. DEFINICIONES

También es conveniente enumerar los tipos de establecimiento mercantil que son viables dentro de nuestro ordenamiento jurídico mercantil (Fuente: ipyme.org):

- Franquicia: Es un sistema de comercialización de productos o servicios consistente en una colaboración estrecha y continua entre empresas independientes. Se distingue la figura del franquiciador y la del franquiciado.

La página web Franquicia.net, portal de referencia en España, indica que: *“Debe tenerse en cuenta que un sistema de franquicias es exclusivamente un método de comercialización, especialmente útil para la expansión empresarial del franquiciador, que necesita basarse en su éxito previo como gestor de su concepto de negocio para que ofrezca suficientes garantías de éxito también para el franquiciado”* (Fuente: franquicia.net).

La franquicia no requiere de ningún trámite de constitución en particular, únicamente se debe cumplimentar un contrato mercantil de colaboración bajo dicho régimen y su posterior depósito en el Registro de franquiciadores de la Dirección General de Política Comercial del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio. En dicho contrato debe figurar una memoria explicativa de la actividad, detallando el número de franquiciados existentes y el número de establecimientos mercantiles que poseen, distinguiéndose aquellos explotados directamente por el franquiciador del resto así como el municipio y provincia en que se hallan ubicados. También es obligatorio describir a los franquiciados que han dejado de pertenecer al grupo de franquicia en España en los dos últimos años. Una franquicia no tiene personalidad jurídica propia puesto que no se trata de una sociedad mercantil sino de un compromiso contractual entre empresas, por lo tanto no existe ni capital social, ni órganos de administración, ni tampoco régimen tributario específico para esta forma mercantil. La tributación dependerá del régimen tributario que tenga cada uno de los franquiciados, es decir, si son personas físicas tributarán por el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas y si se trata de sociedades con personalidad jurídica tributarán por el Impuesto Sobre Sociedades.

- Oficina de Representación: Se trata de un lugar fijo de negocios, establecido por una empresa no residente, con el objetivo de desarrollar una actividad de publicidad, promoción, suministro de información, realizar investigaciones científicas o análogas, realizar actividades de carácter auxiliar o preparatorio para la empresa (Fuente:

ipyme.org). Al igual que ocurre con las franquicias, este tipo de establecimiento mercantil no posee personalidad jurídica propia, siendo dependiente de la empresa propietaria la cual asume toda responsabilidad mercantil sobre el establecimiento.

- Sucursal: Se puede definir como un establecimiento secundario de representación permanente de una sociedad matriz, con cierta autonomía de gestión. El objeto de estos establecimientos es desarrollar o favorecer al desarrollo de las actividades de la sociedad propietaria. Se establecen mediante escritura pública aunque no tienen personalidad jurídica propia ni existe capital aportado puesto que se trata de ramificaciones de una sociedad mercantil
- Unión Temporal de Empresas: es un sistema de colaboración entre distintas empresas o empresarios para llevar a cabo una labor mercantil común, concreta y bastante delimitada en el tiempo, si bien, la duración de dicho establecimiento puede ser por tiempo cierto o indeterminado. Las UTE son establecimientos mercantiles muy utilizados en los últimos años en España, principalmente dentro del sector inmobiliario y de la construcción. Se regulan en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de las Sociedades de Desarrollo Regional.

2.4 FORMAS DE ESTABLECIMIENTO APLICABLES AL MODELO FARMACEUTICO

En el modelo de farmacia español no se contemplan establecimientos mercantiles distintos a los tradicionalmente regentados por un farmacéutico titular o una sociedad civil o comunidad de bienes. No obstantes, podríamos considerar la figura del “botiquín” como una forma de sucursalización de las oficinas de farmacia.

Por otra parte, también es necesario hacer mención de la franquicia dentro del sistema farmacéutico en España puesto que nos encontramos en un proceso de cambio que puede afectar de forma importante al modelo de farmacia actual.

- Sucursal (botiquín): El botiquín farmacéutico es un establecimiento ubicado en un núcleo de población aislado del casco urbano que no cuente con una farmacia de

zona y se encuentra situado a un mínimo de dos kilómetros de la oficina de farmacia más próxima. Los botiquines tienen que estar vinculados a una oficina de farmacia del mismo municipio, que podríamos considerar como empresa matriz o, en determinados ámbitos de ordenación autonómicos, de la misma zona farmacéutica de adscripción. Los botiquines se autorizan siempre por razones de urgencia estacional o por lejanía con el fin de asegurar el suministro de medicamentos a todos los ciudadanos. Los botiquines farmacéuticos deben cumplir con un horario de apertura determinado y deben asegurar que la atención farmacéutica para los usuarios sea plena.

- Franquicia: es un método de establecimiento que comienza a desarrollarse dentro del modelo de farmacia español. El primer sistema de franquiciado en España data del año 2005 y fue incorporado por el **Grupo Trébol**, que se da a conocer como un grupo líder de sistemas de gestión integral de oficinas de farmacia.

La franquicia como método de comercialización no tiene ningún margen de implantación dentro del modelo de farmacia español, fuertemente regulado por las autoridades sanitarias, pero sí puede ocuparse de otros aspectos accesorios como el desarrollo profesional de la plantilla, planes de calidad en el servicio de atención farmacéutica, aplicación de nuevas tecnologías, métodos de fidelización de clientes, soporte técnico empresarial común, gestión de inventarios, etc.

Pero principalmente, la franquicia de farmacias se fundamenta en ofrecer una comunicación visual y una imagen corporativa común, para crear concepto de marca.

Además, la farmacia franquiciada puede estar vinculada a determinados contratos de compromiso de compra en el apartado de productos de parafarmacia. De esta forma, el usuario puede identificar ciertas marcas blancas con la imagen de la franquicia, eso sí, sin exclusión del derecho del titular a disponer de otras marcas que garanticen el derecho a la diversidad de productos por parte del consumidor. Este tipo de compromiso no puede ampliarse, en ningún caso, a productos de especialidad farmacéutica, ni siquiera al grupo de medicamentos denominados “genéricos”.

A continuación se expone un ejemplo de imagen corporativa de una Farmacia Trébol y la visión corporativa del grupo empresarial. Es interesante comprobar la escrupulosidad en la redacción de dicha visión, dejando claro en todo momento que

la titularidad y propiedad del negocio recae únicamente en el titular farmacéutico, así como la responsabilidad desde el punto de vista sanitario.



(Fuente de las imágenes: farmaciastrebol.com)

Visión corporativa del Grupo Trébol: “*Ser la primera cadena profesional de farmacias manteniendo el modelo asistencial actual, donde el farmacéutico es el responsable sanitario, titular y propietario de su oficina de farmacia y conseguir el liderazgo en el sector (John Doe, The Company Inc.)*”. (Fuente: farmaciastrebol.com)

3. METODOLOGIA

Una vez descritas y estudiadas las distintas formas mercantiles posibles para la explotación de una oficina de farmacia en España así como aquellas otras formas, caso de la sociedad profesional, que sin ser posible a efectos inmediatos, pudiera ser una forma utilizada en un horizonte temporal medio, en tanto en cuanto el marco legal necesario para su viabilidad está desarrollándose actualmente, llevaremos a cabo una serie de supuestos prácticos sobre tributación.

El objetivo en este apartado será definir una serie de perfiles tipo que nos permitan calcular la tributación que se genera desde el momento de adquirir la oficina de farmacia hasta el de su posterior venta, analizando la carga tributaria que habría que asumir en cada caso por cada uno de los ejercicio económicos en los que se ostente la titularidad del negocio.

Una vez llevado a cabo el estudio bajo las distintas formas mercantiles elegidas obtendremos unos resultados que someteremos a contraste para evaluar las ventajas e inconvenientes de cada uno de ellos y así poder obtener una serie de valiosas conclusiones sobre los mismos.

3.1 PARAMETROS

- I. Zona geográfica: España. Región de Murcia. Municipio de Murcia
- II. Objeto tributario: Una oficina de farmacia con licencia administrativa en regla, con local comercial, existencias, mobiliario y enseres
- III. Forma de adquisición y transmisión: compra-venta a título oneroso
- IV. Frentes tributarios:
 - a. Municipal: Impuesto Sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
 - b. Regional: Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
 - c. Estatal: Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto Sobre Sociedades

V. Valor de adquisición:

- a. Local comercial: 80.000 €
- b. Existencias: 50.000 €
- c. Mobiliario y enseres: 5.000 €
- d. Fondo de comercio: licencia administrativa 700.000 €

VI. Valor de transmisión:

- a. Local comercial: 85.000 €
- b. Existencias: 65.000 €
- c. Mobiliario y enseres: 6.000 €
- d. Fondo de comercio: licencia administrativa 800.000 €

VII. Datos económicos de la oficina de farmacia:

- a. Venta anual: 600.000 €
 - i. Especialidad farmacéutica: 450.000 €
 - ii. Parafarmacia: 150.000 €
- b. Compras consumidas: 420.000 €
- c. Gastos corrientes:
 - i. Costes de personal: 70.000 €
 - ii. Gastos generales: 30.000 €
 - iii. Gastos financieros: 6.000 €
 - iv. Amortizaciones: a determinar según el régimen tributario

3.2 PROCEDIMIENTO

Para simplificar el análisis, consideraremos que la oficina de farmacia presenta la misma cuenta de resultados en los tres ejercicios. Sin embargo consideraremos valoraciones superiores de todos los elementos para la transmisión de forma que se generen plusvalías positivas que nos permitan realizar un estudio tributario pleno.

Los tres ejercicios motivo de estudio serán los siguientes:

1. Año 1: adquisición de la oficina de farmacia con fecha 31 de diciembre
2. Año 2: apertura a 1 de enero y cierre fiscal a 31 de diciembre
3. Año 3: venta de la oficina de farmacia con fecha 1 de enero

Las tres formas mercantiles que adoptaremos para el estudio, manteniendo constantes los parámetros anteriores, serán las siguientes:

1. Empresario individual: un titular único, farmacéutico, que ejerce la actividad como empresario autónomo
2. Entidad en atribución de rentas: constituida por dos titulares farmacéuticos, ambos en el régimen especial de trabajadores autónomos
3. Sociedad Limitada Profesional: formada por dos socios profesionales, ambos farmacéuticos, y un socio capitalista no farmacéutico.

4. CALCULOS Y RESULTADOS

4.1 EMPRESARIO INDIVIDUAL

En primer lugar analizaremos la carga tributaria global para el empresario individual generada en los tres ejercicios propuestos:

4.1.1 Año 1: Adquisición del negocio

En el ejercicio de adquisición la llamada “plusvalía municipal” o Impuesto Sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un impuesto transferido a las corporaciones locales por lo que corresponde su recaudación al Ayuntamiento de Murcia (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales). El obligado tributario será aquel que haya generado dicha plusvalía, en este caso el transmitente del negocio, por lo que no procede su cálculo para nuestro empresario individual que actúa como adquirente.

Tampoco procede llevar a cabo tributación en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas físicas por la adquisición del negocio puesto que la ganancia patrimonial, tributable en la Base del Ahorro de dicho Impuesto, también habría sido generada por el transmitente, que será el obligado tributario (Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre).

En el caso del adquirente el ámbito tributario será regional, es decir, se limita al Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En este caso se trata de un impuesto transferido a las Comunidades Autónomas y corresponde su recaudación a la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia (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).

A la hora de determinar cuáles son los elementos sujetos a tributación por I.T.P. dentro de la operación propuesta debemos reparar en el artículo 7.5 de Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que dispone:

No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente (Las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas) 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.

La cuestión, adoptando un punto de vista literal sobre el análisis del mencionado artículo, parece bastante clara aunque quedaría un poco en el aire determinar si, efectivamente, la transmisión de una oficina de farmacia se considera un acto empresarial desde el punto de vista tributario.

Para resolver la duda realizamos nuevamente una interpretación literal de la norma, en este caso del artículo 4.1.b. Dos de la Ley del IVA., que dispone:

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 las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto.

De la lectura de estos dos textos legales es fácil concluir en que la transmisión de los elementos que conforman la oficina de farmacia, esto es, licencia administrativa para ejercer, existencias de mercaderías, mobiliario, enseres, maquinaria, instalaciones y equipos, no estarán sujetos al Impuestos Sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos. Nos quedaría pendiente decidir acerca de la tributación del local comercial, también incluido en la transmisión. En este caso, como indica el abogado y Subdirector General de Farmaconsulting Transacciones F.A. Fernández (2010) el criterio más unificado en el ámbito de las diferentes Comunidades Autónomas en España es considerar los bienes inmuebles como elementos individuales no necesariamente afectos a la actividad económica susceptibles, por lo tanto, de generar renta de forma autónoma. De dicha interpretación se concluye que el local comercial quedará sujeto al I.T.P.

Quedaría pendiente averiguar cuál es el tipo impositivo que debemos aplicar sobre la transmisión del local comercial. Recordemos que el ámbito geográfico propuesto es la Región de Murcia.

Con la reforma introducida en el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos (Decreto Legislativo de Murcia 1/2010) por la Ley de la Región de Murcia 6/2013, en lo que afecta al ITP y AJD, que entró en vigor el 11 de julio de 2013, se modificaron al alza algunos tipos impositivos en el ámbito de las Transmisiones Patrimoniales Onerosas. **El tipo impositivo aplicable**, con carácter general, a la transmisión de inmuebles radicados en la Región de Murcia, con la única excepción de las viviendas que acrediten protección oficial, **es de un 8%** (hasta ese momento el tipo era del 7% en la mayoría de las CCAA, incluida la Región de Murcia).

El local comercial tiene un coste de 80.000 € por lo que **la tributación para el adquirente es de 6.400 €.**

4.1.2 Año 2. Tributación del resultado del ejercicio

En el segundo año de actividad el farmacéutico no ha llevado a cabo ninguna operación de transmisión o adquisición de elementos afectos al negocio por lo que no procede llevar a cabo ninguna liquidación ni en el ámbito del Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales ni en el ámbito de las corporaciones locales por el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana.

Los rendimientos obtenidos en el desarrollo de la actividad empresarial se trasladan al Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, formando parte del cálculo de la Base General de dicho impuesto.

Según los parámetros definidos para la oficina de farmacia sometida a estudio, la venta anual o cifra de negocio asciende a 600.000 € y la suma de compras consumidas más gastos asciende a 526.000 €. De esta forma, calculando **el resultado del ejercicio** antes de impuestos por diferencia, obtenemos una cifra de **74.000 €.**

Faltaría determinar qué tipo de amortización máximo podemos aplicar a cada uno de los elementos amortizables adquiridos en la transmisión del negocio, teniendo en cuenta que hemos ajustado los parámetros temporales para que haya transcurrido un ejercicio completo. La deducibilidad de las amortizaciones viene regulada en el artículo 11 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto Sobre Sociedades y el artículo 1 de su Reglamento. En este caso lo

más sencillo es acudir al manual práctico de Renta alojado en la página web de la Agencia Tributaria

http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Renta/2014/Manual_Renta_2014_es_es.pdf

Tabla de amortizaciones simplificada

Grupo	Descripción	Coefficiente lineal máximo (1)	Período máximo
1	Edificios y otras construcciones	3 por 100	68 años
2	Instalaciones, mobiliario, enseres y resto del inmovilizado material.....	10 por 100	20 años
3	Maquinaria	12 por 100	18 años
4	Elementos de transporte.....	16 por 100	14 años
5	Equipos para tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos	26 por 100	10 años
6	Útiles y herramientas.....	30 por 100	8 años
7	Ganado vacuno, porcino, ovino y caprino	16 por 100	14 años
8	Ganado equino y frutales no cítricos.....	8 por 100	25 años
9	Frutales cítricos y viñedos.....	4 por 100	50 años
10	Olivar	2 por 100	100 años

Figura A. Fuente de la imagen: Manual práctico de Renta. Agencia Tributaria (www.aeat.es)

En la tabla de amortización simplificada para empresas de reducida dimensión localizamos los tipos aplicables para el local comercial y el resto del inmovilizado material. Según detalle:

Local comercial: 3%. Valor: 80.000 €. Amortización del ejercicio: 2.400 €

Mobiliario y enseres: 10%. Valor 5.000 €. Amortización del ejercicio: 500 €

Por lo tanto, la cifra deducible en concepto de **amortización del inmovilizado material es de 2.900 €.**

Pero la deducción más importante en este caso es la que corresponde al Fondo de Comercio, que es el elemento principal de la inversión. En este caso el manual práctico de Renta 2014 de la Agencia Tributaria dispone lo siguiente en su página 216:

No obstante, los elementos del inmovilizado intangible a que se refieren los apartados 4 y 6 de los artículos 11 y 12 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (intangibles con vida útil definida y fondos de comercio) podrán amortizarse en un 150 por 100 de la amortización que resulte de aplicar lo dispuesto en los referidos apartados...

Por su parte, el mencionado artículo 12 de la LIS dispone lo siguiente en su apartado 6: *“Será deducible el precio de adquisición originario del inmovilizado intangible correspondiente a fondos de comercio, con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe...”*

Por lo tanto, hemos determinado que el tipo de amortización correspondiente al Fondo de Comercio adquirido en la transmisión de la oficina de farmacia es del 5% (veinteava parte) y podemos aplicar un incremento del 150% acogiéndonos a la norma de amortización acelerada según el artículo 108 de la Ley del Impuesto Sobre Sociedades que también es de aplicación para empresas de reducida dimensión en el IRPF. Según detalle:

Fondo de Comercio (licencia administrativa): 7,5%. Valor 700.000 €. Amortización del ejercicio: 52.500 €

La cifra deducible en concepto de **amortización del inmovilizado intangible es de 52.500 €.**

Una vez que trasladamos la amortización fiscalmente deducible a la casilla 107 de la página 5 del impuesto sobre la Renta, el resultado del ejercicio el **rendimiento neto reducido total**, casilla 125, del ejercicio será de...

74.000 € - 2.900 € - 52.500 € =18.600 €

A la hora de calcular la tributación resultante en IRPF será necesario descontar el mínimo del contribuyente. El artículo 57 de la Ley del IRPF dispone que: *“El mínimo del contribuyente será, con carácter general, de 5.151 euros anuales.”*

Para determinar el gravamen en la Base General del Impuesto, según lo dispuesto en el artículo 63, punto 1, párrafo 1º de la Ley del IRPF acudimos a la escala general:

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	17.707,20	12,00
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14,00
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,50
53.407,20	8.040,86	66.593,00	21,50
120.000,20	22.358,36	55.000,00	22,50
175.000,20	34.733,36	En adelante	23,50

Figura B1. Fuente de la imagen: Manual práctico de Renta. Agencia Tributaria (www.aeat.es)

Comunidad Autónoma de la Región de Murcia (Art. 2 Decreto Legislativo 1/2010)	Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
Aplicable en el ejercicio 2014 por los contribuyentes residentes en dicho ejercicio en esta Comunidad Autónoma	0,00	0,00	17.707,20	12,00
	17.707,20	2.124,86	15.300,00	14,00
	33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,50
	53.407,20	8.040,86	66.593,00	21,50
	120.000,20	22.358,36	55.000,00	23,50
	175.000,20	35.283,36	En adelante	24,50

Figura B.2. Fuente de la imagen: Manual práctico de Renta. Agencia Tributaria (www.aeat.es)

Por lo tanto, una vez descontado el mínimo personal del contribuyente, la base general sometida a gravamen será de 13.449 €, el tipo aplicable del 12% por la escala estatal + 12% en la escala autonómica y la **tributación 3.227,76 €**.

Para el posterior análisis de los resultados y la obtención de conclusiones será interesante conocer cuál hubiera sido la tributación en IRPF del contribuyente **si no hubiera tenido el derecho a deducir amortización por la adquisición del Fondo de Comercio**. En este caso el resultado del ejercicio sería considerablemente mayor, esto es 65.949 €. Aplicando la tabla anterior la **cuota tributaria resultante sería de 21.751,62 €**.

4.1.3 Año 3. Transmisión del negocio

En el ejercicio en que se lleva a cabo la transmisión del negocio la tributación en el Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales corresponderá al adquirente por lo que no corresponde su cálculo en el caso del transmitente.

En este caso sí será necesario tributar por el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana. Dicho impuesto se encuentra regulado en los artículos 104 a 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y concretado en las ordenanzas de cada Ayuntamiento. La base imponible del impuesto está compuesta por el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana que se derive de su transmisión, generado desde la fecha de adquisición y durante un plazo máximo de 20 años. El cálculo del incremento se

obtiene aplicando el porcentaje que fije cada Ayuntamiento al valor catastral del suelo en el momento del devengo, en función del número de años que el titular haya sido propietario.

En el caso que nos ocupa el periodo de permanencia ha sido tan solo de 12 meses e interpretamos que el valor catastral del suelo no ha sufrido variación durante dicho periodo por lo que **la tributación municipal por este concepto sería cero**.

La tributación principal en este ejercicio será la correspondiente al IRPF donde se tributará por la ganancia patrimonial obtenida entre el valor de adquisición y el valor de transmisión. Consideraremos que dicha ganancia ha sido obtenida en un año y un día por lo que utilizaremos la escala de gravamen de la Base del Ahorro del Impuesto Sobre la Renta. Dicho gravamen viene regulado en el artículo 66 punto uno de la Ley del IRPF para la escala estatal y en el artículo 76 de la Ley del IRPF para la escala autonómica.

Utilizaremos la escala de gravamen correspondiente al ejercicio 2015 puesto que para el cálculo tributario del año 2 hemos utilizado las tarifas de 2014. El cálculo del tipo de gravamen resultante de ambos conceptos se resume en la siguiente tabla:

RENTAS DEL AHORRO 2015		
Base liquidable del ahorro	Tipo 2015	Tipo 2016
Hasta 6.000 €	20 %	19 %
De 6.000 a 50.000 €	22 %	21 %
Más de 50.000 €	24 %	23 %

Figura C. Fuente de la imagen: www.aedaf.es

Realizaremos el cálculo de la ganancia patrimonial para cada uno de los elementos, considerando la amortización practicada y deducida fiscalmente para cada uno de ellos:

Local comercial: 85.000 (venta) + 2.400 (amortizado) – 80.000 (compra) = 7.400 €

Mobiliario y enseres: 6.000 (venta) + 500 (amortizado) – 5.000 (compra) = 1.500 €

Licencia: 800.000 (venta) + 52.500 (amortizado) – 700.000 (compra) = 152.500 €

Las existencias no generan ningún tipo de plusvalía puesto que se transmiten por su valor de adquisición a precio de coste.

El valor de la **ganancia patrimonial es de 161.400 €**.

Aplicamos la tabla anterior para el cálculo de la tributación. Según detalle:

Primer tramo: 6.000 €. Tipo impositivo 20%. Cuota: 1.200 €

Segundo tramo: 44.000 €. Tipo impositivo 22%. Cuota: 9.680 €

Tercer tramo: 111.400 €. Tipo impositivo 24%. Cuota: 26.736 €

Por lo tanto, la suma de los tres tramos supone una **tributación de 37.616 €**

4.2 ATRIBUCIÓN DE RENTAS

Para los cálculos en el caso de una entidad en régimen de atribución de rentas (comunidad de bienes o sociedad civil) tomaremos como base los resultados obtenidos en el punto 4.1 para el empresario individual.

4.2.1 Año 1. Adquisición del negocio

Tal y como hemos comentado en el punto 4.1.1, la única tributación que se produce el año de la adquisición es por el ITP. En este caso el tipo impositivo no cambia por tratarse de una entidad en atribución de rentas por lo que la **cuota tributaria** resultante es la misma que para el empresario individual, esto es **6.400 €**.

4.2.2 Año 2. Tributación del resultado del ejercicio

En el año 2, al igual que sucede con el empresario individual, los miembros de la entidad en atribución de rentas están obligados a tributar por los resultados del ejercicio en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Durante el mes de febrero del año siguiente al cierre del ejercicio la entidad presentó su declaración informativa, modelo 184. El modelo 184 es una declaración anual que deben presentar las entidades en atribución de rentas en el que se declaran todas aquellas rentas que la entidad ha obtenido en el año natural precedente. En las páginas interiores se indica el importe que se atribuye a cada miembro de la entidad en proporción a su porcentaje de participación.

En este caso el resultado del ejercicio una vez deducidas las amortizaciones es, como hemos calculado en el punto 4.1.2, de 18.600 €. Como el porcentaje de participación de cada comunero es un 50% corresponderá a **cada uno** de ellos una atribución de **renta derivada de actividades económicas de 9.300 €**.

Al restar el mínimo personal en cada una de las declaración de renta, la base liquidable sometida a gravamen será en ambos casos de 4.149 € y **la tributación será de 995,76 € para cada uno de ellos** utilizando la tabla de tipos de gravamen aplicables a la Base General del Impuesto (figuras B1 y B2).

En caso de no existir la posibilidad de desgravar la amortización del fondo de comercio, el resultado del ejercicio sería de 35.550 € para cada uno de los miembros. Una vez restados los mínimos personales y aplicando los tipos de gravamen de la figura B la cuota tributaria de cada uno de ellos sería de 9.474,56 €.

4.2.3 Año 3. Transmisión del negocio

En el caso de la transmisión del negocio cada comunero debe tributar por la ganancia patrimonial obtenida en la operación, es decir, el 50% de la ganancia global.

La forma tributaria será, como en el caso del empresario individual, la Base del Ahorro del Impuesto sobre la Renta. Cada uno de los comuneros o partícipes aplicará los tramos tributarios de forma independiente en su declaración de renta.

Recuperando las cifras obtenidas en el punto 4.2.3, la plusvalía tributable obtenida en la operación es de 161.400 € por lo que **corresponde a cada partícipe una ganancia de 80.700 €**.

De forma idéntica para cada miembro, aplicamos la tabla (figura C) para el cálculo de la tributación. Según detalle:

Primer tramo: 6.000 €. Tipo impositivo 20%. Cuota: 1.200 €

Segundo tramo: 44.000 €. Tipo impositivo 22%. Cuota: 9.680 €

Tercer tramo: 30.700 €. Tipo impositivo 24%. Cuota: 7.368 €

Por lo tanto, la suma de los tres tramos supone una **tributación de 18.248 € para cada socio o partícipe**.

4.3 SOCIEDAD PROFESIONAL

En este caso analizamos la tributación bajo forma societaria, la distribución de participaciones sociales podría ser de un máximo del 25% para el socio no profesional y un 75% para los socios profesionales, en este caso farmacéuticos, según lo dispuesto en la Ley 2/2007, de 15 marzo, de Sociedades Profesionales.

4.3.1 Año 1. Adquisición del negocio

No existe una distinción entre adquirentes, personas físicas o entidades jurídicas, a la hora de tributar por el Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales. Recordemos que en la Región de Murcia el tipo impositivo por dicho impuesto es del 8% sobre el precio de los bienes inmuebles.

La **tributación por ITP**, al igual que ocurre en los casos del empresario individual y la atribución de rentas **es de 6.400 €**.

4.3.2 Año 2. Tributación del resultado del ejercicio

En el caso de las sociedades mercantiles, el ámbito tributario sería el del Impuesto Sobre Sociedades. La normativa está recogida en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, si bien dicha norma ha sido derogada, con efectos de 1 de enero de 2015, por la disposición derogatoria 1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre.

El artículo 12 punto 6 de la LIS permite la amortización fiscal del Fondo de Comercio con un límite anual de la veinteava parte de su valor. Cabe destacar, no obstante, como requisito contable lo establecido en el apartado c del mencionado punto 6 del artículo 12 de la LIS:

c) Que se haya dotado una reserva indisponible, al menos, por el importe fiscalmente deducible, en los términos establecidos en la legislación mercantil. Caso de no poderse dotar dicha reserva, la deducción está condicionada a que se dote la misma con cargo a los primeros beneficios de ejercicios siguientes.

Tal y como hemos determinado en el apartado 4.1.2, el resultado del ejercicio corriente es de 74.000 €. Dicho resultado puede ser minorado por las amortizaciones fiscalmente deducibles, que son 2.900 € para el inmovilizado material y 52.500 € para el inmovilizado intangible según la normativa expuesta.

Por lo tanto, **el resultado del ejercicio a efectos de tributación en el ISS será de 18.600 €.**

Nos faltaría determinar el tipo de gravamen. En el capítulo XII de la LIS, dedicado a los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión, el artículo 114 establece:

Las entidades que cumplan las previsiones del artículo 108 de esta Ley tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de esta Ley deban tributar a un tipo diferente del general:

- a) *Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, al tipo del 25 por ciento.*
- b) *Por la parte de base imponible restante, al tipo del 30 por ciento.*

Por lo tanto, el **tipo de gravamen** en este caso será del **25%**. La aplicación de dicho porcentaje supone una **tributación en el ISS de 4.650 €**

En el caso de que no fuera posible deducir amortización por el Fondo de Comercio, el beneficio tributable sería de 71.100 € y la cuota tributaria (25%) ascendería a 17.775 €

4.3.3 Año 3. Transmisión del negocio

El artículo 4 de la LIS dispone, para definir el “hecho imponible” que: “*Constituirá el hecho imponible la obtención de renta, cualquiera que fuese su fuente u origen, por el sujeto pasivo*”.

Por lo tanto, en el ámbito del Impuesto Sobre Sociedades no procede diferenciar los rendimientos según su naturaleza (ganancias patrimoniales o resultados corrientes) como ocurre en el IRPF. En este caso el cálculo de la plusvalía sería idéntico al que hemos desarrollado en el punto 4.1.3 con un resultado de 161.400 €. El tipo de gravamen sería del

25% puesto que estaríamos dentro de los límites que establece el artículo 114 de la LIS. **La tributación sería de 40.350 €.**

5. CONCLUSIONES Y DISCUSIÓN

De los resultados tributarios obtenidos en cada uno de los desarrollos del apartado 4 podemos construir la siguiente tabla:

Forma jurídica/Año	Año 1: Adquisición	Año 2: Ejercicio corriente con deducción del F.Cio.	Año 2: Ejercicio corriente sin deducción del F.Cio.	Año 3: Venta
Empresario Individual	I.T.P. 6.400	I.R.P.F. 3.227,76	I.R.P.F. 21.751,62	I.R.P.F. 37.616
Atribución de Rentas (global)	I.T.P. 6.400	I.R.P.F. 1.991,52	I.R.P.F. 18.949,12	I.R.P.F. 37.616
Sociedad Profesional	I.T.P. 6.400	I.S.S. 4.650	I.S.S. 17.775	I.S.S. 40.350

5.1 ANÁLISIS DE RESULTADOS

En primer lugar, la condición de sujeto pasivo del Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales no cambia según la forma jurídica o mercantil del adquirente por lo que la tributación resultante derivada de la adquisición del negocio es constante.

Las diferencias en la cuantía tributarias comienzan cuando analizamos el resultado obtenido en un ejercicio corriente. La posibilidad de deducir un porcentaje en concepto de amortización o depreciación del fondo de comercio es fundamental a la hora de llevar a cabo la tributación. En cualquiera de los tres casos analizados se produce un incremento de tributación importante entre los dos supuestos de tributación del año 2, con y sin deducción fiscal del fondo de comercio. No obstante, dicha diferencia es mucho más pronunciada en el caso de la entidad en atribución de rentas cuya carga tributaria es 9.5 veces superior cuando no puede llevar a cabo dicha desgravación fiscal. En el caso del empresario individual la carga tributaria es 6.7 veces superior y en el caso de la sociedad mercantil la carga tributaria es 3.8 veces superior si desaparece dicha deducción. La conclusión que podemos obtener es que una posible derogación del artículo 12 de la LIS que establece la posibilidad de desgravar por la depreciación del fondo de comercio sería mucho más

negativa en el caso de los sujetos que tributan a través del Impuesto Sobre la Renta que para los sujetos que tributan por el Impuesto Sobre Sociedades. La explicación está en la aplicación de los mínimos personales en el caso del IRPF, que no existen en el ISS y en la progresividad de los tramos del IRPF que, con los parámetros analizados, pasarían de estar por debajo del 25% a estar muy por encima.

También podemos concluir en que, cuando hablamos de una oficina de farmacia media, mientras que existe la posibilidad de desgravar la adquisición de la licencia administrativa como fondo de comercio será más interesante adquirirla como empresario individual y disfrutar así de los tipos impositivos más bajos en el IRPF que como forma sociedad mercantil donde se comienza a tributar a un tipo fijo desde el primer euro de beneficio. Si además, tal y como se demuestra en el análisis, existe la posibilidad de repartir la renta entre dos o más socios o comuneros, la progresividad del IRPF beneficio todavía más a los partícipes y reduce considerablemente la carga tributaria.

Por el contrario, cuando perdemos la posibilidad de desgravación fiscal del fondo de comercio, la tributación a través del ISS pasa a ser más interesante puesto que los tipos impositivos en IRPF superan progresivamente el tipo de gravamen fijo del ISS para empresas de reducida dimensión, incluso por encima de los 300.000 € de beneficio. Como es natural, esta circunstancia se hace más relevante conforme se incrementa el beneficio tributable.

Cuando analizamos el comportamiento tributario de las ganancias patrimoniales, en este caso obtenida por la venta del propio negocio, nos encontramos con una tarifa fija en el IRPF a partir de los 50.000 € de plusvalía obtenida. Este tipo fijo es del 24% para el año 2015 y está aprobado el tipo del 23% para el año 2016. En el ISS, sin embargo, el tipo impositivo es del 25% de ahí que la tributación sea superior en cualquier caso. La diferencia se hará todavía más evidente si dicha plusvalía provoca un rendimiento final del ejercicio superior a 300.000 € en cuyo caso las sociedades mercantiles comienzan a tributar al tipo del 28% en el año 2015. Con la reforma fiscal, para el año 2016 está previsto que se mantenga el tipo del 25% independientemente del resultado obtenido.

Por lo tanto, el consejo para una oficina de farmacia compuesta por varios propietarios que contemple la posibilidad de traspaso del negocio sería que mantuviera su forma jurídica como comunidad de bienes o sociedad civil ya que la tributación por las plusvalías obtenidas en el ejercicio de venta sería muy superior si pudiera adoptar una forma jurídica mercantil.

6. LIMITACIONES Y LINEAS FUTURAS

6.1 PROBLEMÁTICA EN LA SUCESIÓN DE LA OFICINA DE FARMACIA COMO NEGOCIO FAMILIAR

Una de las limitaciones principales que encontramos en la legislación española para la sucesión de las oficinas de farmacia radica en la distinción, ya comentada, entre titularidad de la licencia administrativa y la propiedad del negocio en sí. Centrándonos en la sucesión “mortis causa”, esto es herencia, no hay impedimento para la inclusión dentro del caudal hereditario del local donde se lleve a cabo la actividad de farmacia , incluso podríamos incluir en dicho acto elementos propios del negocio tales como clientes, existencia y el propio derecho de traspaso, pero no podríamos incluir la licencia administrativa que capacita al titular del negocio para el desarrollo de la profesión de farmacia puesto que, a dicho respecto, prevalecen una serie de normas de carácter administrativo, estatales y autonómicas que inflexibilizan el hecho de ostentar tal condición para quien no es titulado en Farmacia. De esta forma, podría darse el caso de que la licencia retornara de forma irremediable hasta el órgano administrativo correspondiente o, incluso, que dicha licencia se extinguiera con el fallecimiento del titular.

La cuestión litigiosa no es nueva. Ya en el Real Decreto 909/1978, de 14 de abril se determinaba que dentro de los elementos patrimoniales de una oficina de farmacia era necesario distinguir aquellos que correspondían a licencias de tipo administrativo, cuya regulación venía impuesta antes de la ostentación de dicho derecho. De esta forma, el mencionado Real Decreto disponía que solo los farmacéuticos, de forma individual o mediante las formas jurídicas autorizadas, pudieran ser los propietarios de las de farmacia. De igual forma, la ya mencionada Ley General de Sanidad de 25 abril de 1986, en artículo 103 define las farmacias abiertas al público como establecimientos sanitarios a todos los efectos y no deja dudas al afirmar que solo los farmacéuticos podrán ser propietarios y titulares de dichos establecimientos.

Sin embargo, encontramos una sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre 1987 que señala que el mencionado Real Decreto 909/1978 es “*una norma puramente administrativa*

sin posible incidencia en el derecho patrimonial y limitada a regular la titularidad de aquella índole de las licencias para farmacia”.

Asumiendo el riesgo de llevar a cabo una interpretación interesada de dicha sentencia y centrándonos en la base económica de la farmacia (local del negocio, existencias, clientela, derecho de traspaso, mobiliario, maquinaria y demás elementos físicos) podríamos concluir en considerarla como un bien ganancial y, por lo tanto, susceptible de corresponder su titularidad a más de una persona, sin observancia de la condición de titulado en Farmacia.

Pero no es necesario remontarse al siglo pasado para localizar doctrina del Tribunal Supremo a este respecto. En la más reciente sentencia de 21 de diciembre de 2005 el Tribunal Supremo cita expresamente la sentencia anterior y otras similares y determina que:

“lo que es objeto de la cuestión debatida no lo constituye la intangibilidad o intransmisibilidad de un título universitario ni las atribuciones o facultades inherentes al mismo, sino la naturaleza, en el orden civil, del fondo negocial que constituye la base económica de una farmacia y si, en el presente caso, se trata o no de un bien ganancial (...) las farmacias son locales de negocio (...) y así ha de conceptuarse todo establecimiento farmacéutico entendido como tal no sólo el local y elementos accesorios del mismo, sino (...) el negocio o empresa comprensivo de las existencias, clientela, derecho de traspaso y demás que del mismo deriven, siendo dichos local y elementos accesorios el soporte físico de esa actividad negocial”.

Por otra parte, la Sala de lo contencioso administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en su Sección novena de fecha 6 de mayo de 1996 determina, sin lugar a dudas, que la licencia administrativa de la oficina de farmacia se concede de forma exclusiva al titular del negocio para el ejercicio de la actividad, teniendo un carácter vitalicio y, por ende, extinguiéndose a su muerte.

Unas interpretaciones prudentes de las diferentes sentencias nos llevarían a posicionarnos en la idea de que lo que se transmite en vía civil no es la licencia administrativa para la explotación de farmacia, que corresponde al farmacéutico, sino la oficina en su conjunto, con el establecimiento, existencias, enseres... además de la clientela y el derecho de traspaso. Ninguna de estas sentencias obliga a los herederos legales del negocio a cerrarlo puesto que se permite su transmisión mortis causa. De esta forma, lo que se transmite no es un simple “producto administrativo” por muy codiciado que pueda resultar sino un negocio

en funcionamiento con una clientela y un importe de cifra de negocio del cual subsiste una determinada unidad familiar.

Cabe añadir que, aunque la muerte del farmacéutico titular de la licencia sin herederos que sean farmacéuticos, traerá consigo de forma irremediable que los herederos legales transmitan el negocio, ello no impide que la valoración de la oficina de farmacia se haga considerando el derecho de traspaso puesto que éste sí forma parte del caudal hereditario mortis causa. De esta forma, la farmacia podrá ser vendida a terceros por o su tasación de mercado.

Por último, insistiendo en la consideración del carácter ganancial del negocio de farmacia, como de cualquier otro que se explote y sirva de sustento dentro de una unidad familiar, J.P. Fernández Gimeno (1999) indica como supuesto de constitución de sociedad ganancial “*que ambos cónyuges contribuyan a la formación de la empresa familiar (...) y en su explotación*”, supuesto que se cumple habitualmente en las oficinas de farmacia españolas, la mayoría de ellas empresas familiares.

6.2 LIMITACIONES TRIBUTARIAS EN LA DONACION DE LA OFICINA DE FARMACIA A LOS HIJOS

Otra de las limitaciones que puede encontrar el farmacéutico titular de una oficina de farmacia en España se encuentra en la transmisión “inter-vivos” de su negocio a título gratuito, esto es, donación del negocio a sus descendientes.

A este particular, el artículo 33.3.c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece la no existencia de ganancia o pérdida patrimonial por las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que son las siguientes:

- a) *Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.*
- b) *Que, si el donante viniere ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.*

- c) *A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.*
- d) *En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo.*

En caso de no cumplirse alguna de estas condiciones la donación generaría una ganancia patrimonial tributable en la base del ahorro del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas y se aplicarían los tipos de la tabla representada en la figura C del apartado 4.1.3 de presente trabajo.

Por lo tanto, es fácil determinar que una oficina de farmacia con un valor de transmisión del fondo de comercio, a efectos de liquidación de impuestos, de unos 800.000 € (como la del ejemplo del apartado 3.1) tendría un coste en IRPF superior a 190.000 €.

El consejo para el farmacéutico titular, sin lugar a dudas, sería esperar a la edad de jubilación y transmitir la totalidad del patrimonio empresarial a su(s) hijo(s). Es importante no olvidar el requisito d) anteriormente expuesto, es decir, el donatario debe tener disposición para mantener la titularidad del negocio durante una década sin que su masa patrimonial supere determinados límites.

6.3 EL PRESENTE Y EL FUTURO DE LA VENTA DE MEDICAMENTOS A TRAVÉS DE INTERNET

Otra de las limitaciones de mayor actualidad que experimenta el sector farmacéutico en España es la imposibilidad de llevar a cabo operaciones de venta a través de Internet.

Internet es uno de los canales de venta más utilizados a día de hoy en la inmensa mayoría de sectores y mercados es el entorno digital. Son millones las empresas, grandes, medianas y pequeñas, que utilizan esta vía de comercialización, ya sea como canal principal de venta o bien como vía complementaria de ingresos.

En el entorno más cercano, cabe destacar que la venta de medicamentos con receta por internet está permitida actualmente en Reino Unido, Alemania, Holanda, Dinamarca y Suecia, todos ellos países con relevancia mediática desde un punto de vista normativo.

En este sentido, la Ley 29/2006, de 26 de julio, de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios supone actualmente el marco legislativo que rige la distribución y dispensación de medicamentos en España, así como las garantías exigibles a los ensayos clínicos realizados con ellos. Dicha Ley establece con claridad que la custodia, conservación y dispensación de medicamentos de uso humano será responsabilidad de las oficinas de farmacia, en su calidad de establecimientos sanitarios reglados.

Esta circunstancia no debiera impedir que, habida cuenta del desarrollo tecnológico que ha supuesto Internet, el mundo de la oficina de farmacia pudiera adaptar su propia legislación a este avance.

Sin embargo, en el artículo 2.5 de la citada Ley se prohíbe expresamente “la venta por correspondencia o por procedimientos telemáticos de aquellos medicamentos o productos sanitarios que requieran prescripción médica para su dispensación”. Por otra parte, el texto legal es más flexible con la venta telemática de medicamentos no sujetos a prescripción médica, esto es, aquellos que pueden venderse en las oficinas de farmacia sin necesidad de receta, siempre y cuando dicha venta se realice a través de una oficina de farmacia con licencia administrativa y con asesoramiento previo por parte del farmacéutico titular o adjunto.

No obstante, aunque la Ley permite esta modalidad de venta de productos farmacéuticos, también añade que la práctica deberá ser regulada normativamente. Actualmente dicha regulación normativa está evolucionando.

Con la publicación del Real Decreto 870/2013, de 8 de noviembre, por el que se regula la venta a distancia al público, a través de sitios web, de medicamentos de uso humano no sujetos a prescripción médica se da un paso adelante en la normativización de la venta de medicamentos a través del medio Internet aunque dicho desarrollo normativo tiene todavía mucho camino que recorrer.

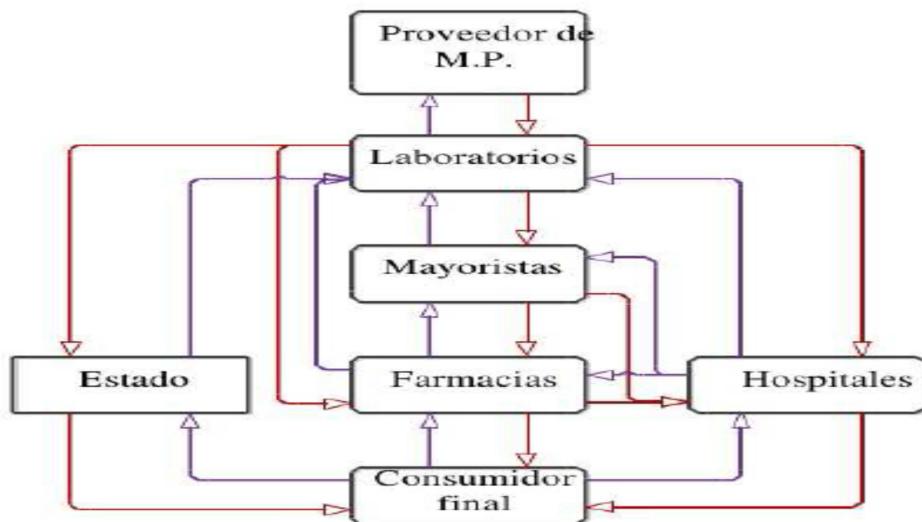
6.4 LA AMENAZA QUE SUPONEN LAS CADENAS DE COMERCIALIZACION DE PRODUCTOS FARMACEUTICOS PARA EL MODELO DE FARMACIA ESPAÑOL

Los modelos de negocio de las oficinas de farmacia han variado en los últimos años, en unos casos podríamos hablar de “evolución” y en otros claramente de “involución” o retroceso en la calidad de servicio al consumidor. Es inevitable, aun de pasada, mencionar el modelo farmacéutico de Estados Unidos donde la gran mayoría de farmacias han pasado

de la titularidad del farmacéutico independiente, análoga al modelo español, a pertenecer a una enorme cadena de comercialización. En muchos países latino-americanos las cadenas farmacéuticas controlan más del 80% de las ventas de medicamentos en establecimiento minorista, circunstancia que limita ampliamente el derecho a decidir del consumidor convirtiéndolo en cautivo.

En la actualidad, el modelo en España es otro. El modelo de farmacia español es elogiado a nivel internacional puesto que potencia la calidad del servicio al cliente en un producto de consumo tan particular como es el medicamento. De igual modo, la competencia directa entre farmacias de zona incentiva la búsqueda constante de una mejora en la asistencia, el consejo farmacéutico al cliente y genera valor añadido a un mercado todavía intervenido y regulado por la Administración Pública.

En el siguiente esquema se puede apreciar el funcionamiento de la cadena de suministro del sector farmacéutico. Es evidente la importancia de la oficina de farmacia como piedra angular del modelo:



Fuente: "Cadena de abastecimiento farmacéutica" García, Andrew

El producto farmacéutico sigue una trazabilidad determinada desde el productor de materia prima, el laboratorio que elabora el fármaco y el mayorista que distribuye el producto final hasta la oficina de farmacia como establecimiento sanitario autorizado por la Administración Sanitaria competente. De esta forma el consumidor final accede a un producto del que puede hacer un seguimiento riguroso.

Sin embargo, la amenaza que suponen las cadenas de comercialización no se fundamenta únicamente en la posible pérdida de calidad o seguridad enfocada al consumidor. El peligro fundamental para el modelo español es la incertidumbre acerca del grado de integración

vertical que podrían adquirir estas formas de comercialización. Un modelo integrado donde la propia industria controlara la distribución y comercialización de fármacos limitaría de forma radical el derecho a la variedad de productos que corresponde al consumidor.

BIBLIOGRAFIA Y REFERENCIAS

LEGISLACION Y NORMATIVA

Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo. Boletín Oficial del Estado núm. 166, de 12/07/2007. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-13409>

Real Decreto 197/2009, de 23 de febrero, por el que se desarrolla el Estatuto del Trabajo Autónomo en materia de contrato del trabajador autónomo económicamente dependiente y su registro y se crea el Registro Estatal de asociaciones profesionales de trabajadores autónomos. Boletín Oficial del Estado núm. 54, de 4 de marzo de 2009. http://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2009-3673

Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio. Boletín Oficial del Estado núm. 289 de 16 de Octubre de 1885 <https://www.boe.es/legislacion/codigos/codigo.php?id=35&modo=1¬a=0&tab=2>

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. Boletín Oficial del Estado núm. 206, de 25/07/1889 <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>

Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. Boletín Oficial del Estado núm. 161 de 03 de Julio de 2010 <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2010-10544>

ORDEN HAC/171/2004, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 184 de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas y los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas de declaración de rentas de la entidad y las hojas de relación de socios, herederos, comuneros o partícipes de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática por internet.

Boletín Oficial del Estado núm. 30, de 4 de febrero de 2004, páginas 4665 a 4715 (51 págs.)

<http://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2004-2046>

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. Boletín Oficial del Estado número 285, de 29/11/2006

<http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>

Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras Normas tributarias. Boletín Oficial del Estado núm. 288 de 28 de noviembre de 2014 <http://www.boe.es/boe/dias/2014/11/28/pdfs/BOE-A-2014-12327.pdf>

Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales. Boletín Oficial del Estado número 65 publicado el 16 de marzo de 2007 <http://www.boe.es/boe/dias/2007/03/16/pdfs/A11246-11251.pdf>

Ley 1/1994, de 11 de marzo, sobre el Régimen jurídico de las sociedades de garantía recíproca. Boletín Oficial del Estado número 61 publicado el 12 de marzo de 1994 <https://www.boe.es/boe/dias/1994/03/12/pdfs/A08172-08183.pdf>

Ley 22/2014, de 12 de noviembre, por la que se regulan las entidades de capital-riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, y por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva. Boletín Oficial del Estado número 275 publicado el 13 de noviembre de 2014 <https://www.boe.es/buscar/pdf/2014/BOE-A-2014-11714-consolidado.pdf>

Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico. Boletín Oficial del Estado número 103 publicado el 30 de abril de 1991
<https://www.boe.es/buscar/pdf/1991/BOE-A-1991-10511-consolidado.pdf>

Proyecto de Ley de Sociedades Profesionales, BOCG, Congreso de los Diputados, serie A, nº 77-22, de 22.11.2006 http://www.congreso.es/public_oficiales/L8/CONG/BOCG/A/A_077-22.PDF

Ley 14/1986, de 23 de abril, General de Sanidad. Boletín Oficial del Estado número 102 publicado el 29 de abril de 1982
http://www.msc.es/organizacion/sns/planCalidadSNS/pdf/transparencia/Ley_14_86_GRAL_SANIDAD_1.pdf

Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional. Boletín Oficial del Estado número 137, de 9 de junio de 1982 <https://www.boe.es/boe/dias/1982/06/09/pdfs/A15642-15646.pdf>

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Boletín Oficial del Estado número 59 de 09 de Marzo de 2004 <http://www.boe.es/boe/dias/2004/03/09/pdfs/A10284-10342.pdf>

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. Boletín Oficial del Estado número 251, de 20 de octubre de 1993, páginas 29545 a 29557 (13 págs.) <http://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1993-25359>

Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos (Vigente hasta el 01 de Enero de 2013). Publicado en Boletín Oficial de la Región de Murcia

núm. 24 de 31 de Enero de 2011 y Boletín Oficial del Estado núm. 144 de 17 de Junio de 2011 <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2011-10542>

Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial del Estado número 61, de 11 de marzo de 2004 <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4456>

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial del Estado número 288, de 28 de noviembre de 2014, páginas 96939 a 97097 (159 págs.) http://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2014-12328

Real Decreto 909/1978, de 14 de abril, en lo referente al establecimiento, transmisión e integración de Oficinas de Farmacia. Boletín Oficial del Estado número 302, de 18 de diciembre de 1979, páginas 28975 a 28977 (3 págs.) http://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-1979-29679

Ley 29/2006, de 26 de julio, de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios. Boletín Oficial del Estado número 178, de 27 de julio de 2006, páginas 28122 a 28165 (44 págs.) <http://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2006-13554>

Real Decreto 870/2013, de 8 de noviembre, por el que se regula la venta a distancia al público, a través de sitios web, de medicamentos de uso humano no sujetos a prescripción médica. Boletín Oficial del Estado número 269, de 9 de noviembre de 2013, páginas 90156 a 90163 (8 págs.) http://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2013-11728

BIBLIOGRAFÍA Y ARTICULOS

Editorial (14-11-2014). Ley de Servicios y Colegios: Año II. *El Global. Net*, 14-11-2014. Recuperado de <http://www.elglobal.net/noticias-medicamento/2014-11-14/portada/ley-de-servicios-y-colegios-ano-ii/pagina.aspx?idart=872795>

Forluga, G. (03-02-2015). El Gobierno retrasa sin plazo la Ley de Servicios Profesionales.

Cinco Días.com, 03-02-2015. Recuperado de

http://cincodias.com/cincodias/2015/02/02/economia/1422909622_909665.html

Gobierno de España. Agencia Tributaria, web oficial

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Campanas/_Campanas/_Impuesto_sobre_la_Renta_de_las_Personas_Fisicas_IRPF/_INFORMACION/Reforma_Renta_2015/Contribuyentes/Sociedades_civiles.shtml

Font Calvet, J. (2007) La disposición del 25% de capital ajeno a los titulares, en la Ley de Sociedades Profesionales. *Redfarmacéutica.com*. Cuaderno de farmacia número 189 de 30-03-2007. Recuperado de

http://www.redfarmaceutica.com/cuaderno/default.cfm?str_action=mostrarCuaderno&int_idCuaderno=189&int_idArticulo=2028&int_idSeccion=822

Ricardo Miñarro Montoya (2007), Dictamen emitido a petición del Consejo General de Colegios Oficiales de Farmacéuticos, sobre diversas cuestiones que puede plantear la ley de Sociedades Profesionales en relación con las oficinas de farmacia.

Miguel Cerdá Olmedo (1993), Derecho Civil y Farmacia, La Ley, Madrid.

Fernández Lucas, F.A. (2010). Unificación de criterio en la aplicación del I.T.P., por la transmisión de oficina de farmacia. Revista digital *El Farmacéutico*, 26 de octubre de 2010.

Recuperado de <http://www.farmaconsulting.es/articulo/2010-10-26/Unificaci%F3n+de+criterio+en+la+aplicaci%F3n+del+I.T.P.,++por+la+transmisi%F3n+de+oficina+de+farma/173.shtml>

Gimeno, J. P. F. (1999). *Problemas de la transmisión de la empresa familiar*. Universitat de València.