

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ066505

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA RIOJA

Sentencia 45/2017, de 9 de febrero de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 61/2016

SUMARIO:

IRPF. Ganancias patrimoniales. Transmisión de oficina de farmacia. La liquidación se fundamenta en una ganancia patrimonial no declarada por la demandante, obtenida de la transmisión a favor de su esposo del 50% de una oficina de farmacia. En los supuestos de transmisión «*inter vivos*» como «*mortis causa*», se transmite la oficina de farmacia y no la autorización administrativa, la cual, en uno y otro supuesto, era el documento administrativo en el que la Administración pública plasma la resolución expresiva de que el solicitante de la titularidad de la oficina cumple los requisitos legales. La diferenciación entre aspectos civiles y administrativos sirve para contemplar los supuestos de disgregación entre la titularidad de la oficina de farmacia y la condición de propietario (fallecimiento de su titular, en que sus herederos son propietarios temporales, o incapacidad del propietario titular, etc). En el supuesto de autos, ambos son propietarios y titulares de una farmacia y posteriormente la demandante va a pasar a ser titular de otra farmacia, y por eso razón realizan el acta de manifestaciones, para que la demandante pueda obtener la autorización de la Oficina de la otra farmacia. Por otra parte, al haberse transmitido el 50% de la oficina de farmacia, se está transmitiendo el fondo de comercio, hecho que no se hubiera producido de haberse transmitido solamente la titularidad formal de la licencia. Y por tanto es correcta la tesis del TEAR de valorar en la transmisión de la oficina de farmacia el fondo de comercio.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 33.

PONENTE:*Don Jesus Miguel Escanilla Pallas.*

Magistrados:

Don JESUS MIGUEL ESCANILLA PALLAS

Don ALEJANDRO VALENTIN SASTRE

Don CRISTOBAL IRIBAS GENUA

T.S.J.LA RIOJA SALA CON/AD

LOGROÑO

SENTENCIA: 00045/2017

Rec. PROCEDIMIENTO ORDINARIO nº: 61/2016

Equipo/usuario: ROS

Modelo: N11600

MARQUES DE MURRIETA 45-47

N.I.G: 26089 33 3 2016 0007696

Procedimiento : PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000061 /2016

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. Zaira

ABOGADO JOSE JOAQUIN IBARRA CUCALON

PROCURADOR D./D^a. MARIA TERESA ZUAZO CERECEDA

Contra D./D^a. TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO DE LA RIOJA

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./D^a.

Ilustrísimos señores:

Presidente:

Don Jesús Miguel Escanilla Pallás

Magistrados:

Don Alejandro Valentín Sastre

Don Cristobal Iribas Genua

SENTENCIA N° 45/2017

En la ciudad de Logroño a 9 de febrero de 2017

Vistos los autos correspondientes al recurso contencioso-administrativo nº 61/2016, sustanciado en esta Sala y tramitado conforme a las reglas del procedimiento ordinario, sobre Tributos, a instancia de DOÑA Zaira , representada por la Procuradora Doña Teresa Zuazo Cereceda y asistida por el letrado Don Joaquín Ibarra Cucalón, siendo demandado el TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE LA RIOJA, representado y asistido por el Abogado del Estado.

I.-ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Mediante escrito presentado se interpuso ante esta Sala recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAR de fecha 21 de diciembre de 2015.

Segundo.

Que previos los oportunos trámites, la parte recurrente formalizó su demanda en la que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes, terminó suplicando sentencia estimatoria del recurso interpuesto y las declaraciones correspondientes en relación con la actuación administrativa impugnada.

Tercero.

Que asimismo se confirió traslado a la Administración demandada para contestación a la demanda, lo que se verificó, en la que tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que consideró pertinentes, la parte terminó suplicando el mantenimiento de la actuación administrativa recurrida.

Cuarto.

Continuando el recurso por sus trámites, se señaló, para votación y fallo del asunto, el día 8 de febrero de 2017, en que se reunió, al efecto, la Sala.

Quinto.

En la sustanciación del procedimiento se han observado las prescripciones legales.

VISTOS. - Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Señor Don Jesús Miguel Escanilla Pallás.

II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Es objeto de impugnación en el presente procedimiento la resolución del TEAR de fecha 21 de diciembre de 2015 que desestima la reclamación económico-administrativa contra liquidación definitiva relativa a IRPF-2009 dictada frente al demandante el 18/02/14 por el Inspector Regional de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), derivada de acta de disconformidad y de acuerdo de liquidación previo, frente al cual se tramitó tasación pericial contradictoria. La liquidación contiene una deuda tributaria de 63.563,88 € (cuota de 53.786,52 € e intereses de demora de 9.777,36 €).

La parte demandante solicita que se dicte sentencia por la que en su día, Sentencia anulando la liquidación recurrida con expresa imposición de costas a la parte demandada.

Segundo.

Es necesario enumerar con carácter previo al análisis de los motivos de impugnación planteados por el recurrente los siguientes antecedentes para una mejor comprensión de las cuestiones debatidas:

Primero.

La demandante y su esposo ante notario el 18/03/09, realizaron las siguientes manifestaciones: « Primero - Que Doña Zaira y su esposo Don Alejo adquirieron para su sociedad de gananciales, la Oficina de Farmacia sita en la localidad de Navarrete (La Rioja), a su anterior titular Don Damaso en el año 1986. Segundo . Que ambos comparecientes son farmacéuticos con anterioridad a la adquisición de la reseñada Oficina de Farmacia. Tercero . Que desde esa fecha hasta Octubre de 1998, Doña Zaira ejerció de titular único. Cuarto . Que desde Octubre de 1998, ininterrumpidamente, Doña Zaira comparte la titularidad del cincuenta por ciento con su esposo Don Alejo . Quinto. Que mediante resolución de la Dirección General de Aseguramiento, Acreditación y Prestaciones, se ha autorizado a Doña Zaira , la instalación de una Oficina de Farmacia en un local sito en la calle Blanco Lac, número 2 esquina Rafael Azcona, perteneciente al municipio de Logroño. Sexto. Concedida la autorización de instalación, y con anterioridad a la obtención de la preceptiva licencia de apertura, Doña Zaira transmite a su cónyuge la titularidad expuesta en el punto cuarto. Séptimo. Las modificaciones, y nuevas adquisiciones que se originen, se circunscriben a su sociedad de gananciales régimen por el cual se regula su matrimonio.»

Segundo.

Resolución de la Directora General de Aseguramiento, Acreditación y Prestaciones de la Consejería de Salud del Gobierno de La Rioja de 31/03/09, por la que se autoriza "el cambio de titularidad en la oficina de farmacia

sita en la carretera de Logroño nº 7 de Navarrete, pasando a tener un único titular D. Alejo ; y pasando así de régimen de cotitularidad (Farmacia Domingo Pedro & Bartolomé Fernández Inmaculada) a titularidad única. Señalándose como fecha de inicio del expediente el 20/03/09.

Tercero.

La liquidación se fundamenta en una ganancia patrimonial no declarada por la demandante, obtenida de la transmisión a favor de su esposo Don. Alejo del 50% de una Oficina de Farmacia sita en Navarrete (La Rioja).

Tercero.

Inexistencia de la Transmisión de la mitad de la farmacia.

La parte demandante sostiene que de conformidad con el artículo 33 de la Ley 35/2006 reguladora del IRPF establece lo siguiente: "1. Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos. 2. Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio: a) En los supuestos de división de la cosa común. b) En la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación. c) En la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros. Los supuestos a que se refiere este apartado no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos. Para que exista ganancia o pérdida patrimonial deben concurrir dos requisitos. Que exista una alteración en la composición del patrimonio y que ésta ocasione una variación en su valor" que el patrimonio de la demandante no ha experimentado ninguna alteración como consecuencia del otorgamiento del Acta de manifestaciones de 18 de marzo de 2009 que atribuyó a su esposo la titularidad administrativa o formal de la Oficina de Farmacia a su esposo y en consecuencia no se produjo ninguna transmisión ni del 50% de la Oficina de Farmacia, ni del 50% de su Fondo de Comercio, ni hubo ninguna atribución o confesión de privacidad sobre la misma. Por tanto, no hay alteración en la composición de su patrimonio que sigue incluyendo, en lo que este punto afecta, la pertenencia a la sociedad de gananciales de la Oficina de Farmacia de Navarrete.

Y lo justifica sobre los siguientes argumentos: 1. El legislador (artículo 6.1 de la Ley Autonómica) ha establecido la distinción entre el titular (ostenta la autorización administrativa) y propietario (que es el dueño de la denominada base económica). 2. La interpretación del acta de 18 de marzo de 2009 está documentando un cambio de titularidad que no afecta a la propiedad. 3. La Sentencia del TS fecha 22 de mayo de 2012 y citada por el TEAR conduce a la tesis de la parte demandante porque el cambio de titularidad comporta una verdadera transmisión de la Oficina de farmacia aunque no se transmitan sus elementos materiales.

La resolución del TEAR establece "El supuesto que ahora nos ocupa es asimilable al analizado por la Dirección-General de Tributos, pues un farmacéutico (la reclamante) transmite a su cónyuge (también farmacéutico), "la titularidad del cincuenta por ciento de la oficina de farmacia", o sea la "licencia" o "autorización administrativa" que a modo de derecho de establecimiento permite ejercer el negocio y obtener en el futuro los beneficios correspondientes, lo que a juicio de la Inspección da lugar a una alteración patrimonial por la transmisión de dicha mitad [...] de hecho la transmisibilidad entre cónyuges en régimen de gananciales de la titularidad o autorización administrativa de una farmacia ha sido expresamente confirmada por el propio Tribunal Supremo en Sentencia de 22/05/2012 [...] a juicio de este Tribunal existió en el presente caso una transmisión por parte del reclamante del cincuenta por ciento de la "titularidad" de la farmacia, sin contraprestación alguna (carácter gratuito que no se ve alterado por la posterior acta de 24/06/13, realizada ya como consecuencia del inicio de las actuaciones inspectoras) que permitió que la titularidad exclusiva de la misma pasase a ser ostentada por otra persona su cónyuge), actuación usual en el tráfico jurídico y con evidente contenido económico, pues la transmisión de esa titularidad permitía a partir de ese momento que el nuevo titular obtuviera íntegramente los beneficios futuros del negocio...".

La Sala no comparte la tesis de la parte apelante por las siguientes razones jurídicas:

Primera. Ha de partirse de la vinculación entre el farmacéutico y la propiedad de las farmacias . La concepción del modelo farmacéutico español establece que las oficinas de farmacia son establecimientos sanitarios privados de interés público, sujetos a la planificación sanitaria que establezcan las Comunidades Autónomas. Es claro y taxativo el art. 1 de la Ley 16/1997 : «En los términos recogidos en la Ley 14/1986, General de Sanidad, de

25 de abril, y la Ley 25/1990, de 20 de diciembre, del Medicamento, las oficinas de farmacia son establecimientos sanitarios privados de interés público, sujetos a la planificación sanitaria que establezcan las Comunidades Autónomas, en las que el farmacéutico es titular-propietario de las mismas [...]». Y el artículo 6.1 de la ley 8/1998 de 16 de junio, de la Comunidad Autónoma de La Rioja, sobre ordenación farmacéutica, establece lo que sigue: " 1. La titularidad y propiedad de las Oficinas de Farmacia corresponderá a uno o más y serán los responsables de ejecutar las funciones señaladas en los artículos 4 y 5, bajo su total responsabilidad. Sólo se puede ser propietario y titular o copropietario y cotitular de una Farmacia". En la Comunidad Autónoma de la Rioja como en la mayoría de las normas legislativas de ordenación farmacéutica está prohibida la titularidad múltiple de Oficinas de Farmacia (solo se puede ser propietario de una única farmacia).

En la Legislación autonómica riojana: La autorización, el local y los enseres para ejercer la actividad farmacéutica constituyen una unidad que integra el patrimonio del farmacéutico. No es posible escindir los elementos materiales (local, medicamentos, etc.) y la autorización.

El Tribunal Supremo ha evidenciado la especificidad de la oficina de farmacia, en su vertiente dominical, en razón del fin que se persigue y de la prevalencia del interés general. En su Sentencia de 24 de abril de 1973 (Ar. 1866) dijo: "Que Oficina de Farmacia es una empresa cualificada por la tutela administrativa de su función social, y la propiedad de dicha oficina constituye concepto civil integrado como elemento en la estructura de orden administrativo donde radica su consistencia, de tal manera que propiedad de la empresa farmacéutica y título facultativo para desarrollar su actividad completan unidad funcional indivisible como concepto de Derecho Administrativo".

Segunda. Desde la perspectiva de la legislación anteriormente citada, ha de interpretarse las manifestaciones realizadas el 18/03/09, y concretamente la sexta en relación con la cuarta. Así en la sexta se establece ". Concedida la autorización de instalación, y con anterioridad a la obtención de la preceptiva licencia de apertura, Doña Zaira transmite a su cónyuge la titularidad expuesta en el punto cuarto" y en el punto cuarto "Que desde Octubre de 1998, ininterrumpidamente, Doña Zaira comparte la titularidad del cincuenta por ciento con su esposo Don Alejo ".

Y, por tanto no puede prevalecer la interpretación subjetiva (intención) sino la objetiva de las categorías jurídicas empleadas, así en la primera cláusula, se establece "adquirieron para su sociedad de gananciales, la Oficina de Farmacia", en la segunda que "Que ambos comparecientes son farmacéuticos" y en la tercera "Que desde esa fecha hasta Octubre de 1998, Doña Zaira ejerció de titular único".

En el citado documento se utilizan los enunciados jurídicos: " sociedad de gananciales " "oficina de farmacia" "titularidad de la misma" " se comparte la titularidad" y " transmite a su cónyuge la titularidad expuesta en el apartado cuarto".

Y de las citadas cláusulas se concluye: que se está transmitiendo el 50% de la oficina de farmacia por los siguientes argumentos:

a) No se puede escindir la propiedad de la oficina de farmacia (régimen legal de gananciales) con la titularidad formal conjunta de la misma.

b) El término empleado "transmisión" no puede referirse objetivamente a la autorización administrativa, sino a la "transmisión de oficinas de farmacia" porque la autorización administrativa no se transmite sino que se solicita a la Administración y se concede si reúne los requisitos legales.

Tercera . La sentencia del TS de fecha 22/5/2012 establece en el f.j décimo". La segunda cuestión que descubrimos es aquella en que la parte recurrente sostiene (motivo cuarto) que cuando el cónyuge titular único de la oficina de farmacia cede la titularidad de ésta a su esposo, también farmacéutico, no hay o no se produce una transmisión propiamente dicha. Es así, a su juicio, y dicho aquí en síntesis, porque la oficina de la que era titular siempre tuvo carácter ganancial, y como local de negocio, siempre fue copropiedad de ambos cónyuges. Sus bienes, derechos, instalaciones, mobiliario, mercaderías, etc., fueron adquiridos con fondos gananciales. La autorización administrativa forma parte también del patrimonio de la sociedad de gananciales. El cambio de titularidad está por ello regido por el ordenamiento civil. Tesis errónea y que no compartimos, pues no acierta a diferenciar entre la titularidad de la oficina de farmacia y los elementos materiales, muebles e inmuebles, que le sirven de sustento. Sólo a estos podrá ser de aplicación ese ordenamiento civil que invoca la parte. Aquella, en cambio, identifica al farmacéutico titular, responsable de prestar los servicios que enumera el art. 1 de la citada Ley 16/1997, sin que su cónyuge, por el sólo hecho de serlo, y aunque esté en posesión del título profesional de farmacéutico, pase a ser cotitular ni corresponsable. En consecuencia, los actos jurídicos que determinan que la titularidad pase a ser

ostentada por un farmacéutico distinto del anterior titular por voluntad de éste, comportan siempre una propia o real transmisión inter vivos de la oficina de farmacia en sí misma o como tal, desligada de la de sus elementos materiales. Y ello aunque el anterior y el nuevo titular fueran cónyuges y su régimen económico matrimonial fuera el de la sociedad legal de gananciales...".

La tesis de la parte demandante de que la sentencia ha de interpretarse en el sentido de que se está refiriendo a la titularidad administrativa desligada de sus elementos materiales y por tanto el cambio de titularidad es una verdadera transmisión de la farmacia aunque no se transmitan sus elementos materiales no puede prosperar por los siguientes argumentos:

1.º La autorización administrativa, según la sentencia identifica al farmacéutico titular, responsable de prestar los servicios que enumera el art. 1 de la citada Ley 16/1997, sin que su cónyuge, por el sólo hecho de serlo, y aunque esté en posesión del título profesional de farmacéutico, pase a ser cotitular ni corresponsable. Y los actos jurídicos que determinan que la titularidad pase a ser ostentada por un farmacéutico distinto del anterior titular por voluntad de éste, comportan siempre una propia o real transmisión inter vivos de la oficina de farmacia en sí misma o como tal, desligada de la de sus elementos materiales.

2.º La sentencia citada sigue la doctrina del TS en numerosas sentencias (27 de diciembre de 1991, y cinco de febrero de 2000 que establece una en la que hay que distinguir los aspectos administrativos y civiles, pues si bien la actividad de los farmacéuticos tiene un indudable interés público que motiva que esté condicionada a la obtención de una autorización administrativa, no es menos cierto que una farmacia y sus existencias constituyen un patrimonio civil.

En suma, en los supuestos de transmisión «inter vivos» como «mortis causa», se transmite la oficina de farmacia y no la autorización administrativa, la cual, en uno y otro supuesto, era el documento administrativo en el que la Administración pública plasma la resolución expresiva de que el solicitante de la titularidad de la oficina cumple los requisitos legales.

La diferenciación entre aspectos civiles y administrativos sirve para contemplar los supuestos de disgregación entre la titularidad de la oficina de farmacia y la condición de propietario (fallecimiento de su titular, en que sus herederos son propietarios temporales, o incapacidad del propietario titular, etc).

3.º En el supuesto de autos, ambos son propietarios y titulares de una farmacia y posteriormente la demandante va a pasar a ser titular de otra farmacia en Logroño, y por eso razón realizan el acta de manifestaciones, para que la demandante pueda obtener la autorización de la Oficina de farmacia en Logroño.

4.º Y por otra parte, al haberse transmitido el 50% de la oficina de farmacia, se está transmitiendo el fondo de comercio, hecho que no se hubiera producido como sostiene el demandante de haberse transmitido solamente la titularidad formal de la sentencia. Y por tanto es correcta la tesis del TEAR de valorar en la transmisión de la oficina de farmacia el fondo de comercio (clientela, etc).

Cuarto.

Costas. El artículo 139 establece "En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho". Y al tratarse de una cuestión jurídica compleja no procede hacer expresa imposición de costas.

En atención a todo lo expuesto

FALLO

Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto, sin que proceda hacer una condena en costas.

Así por esta nuestra Sentencia -de la que se llevará literal testimonio a los autos- y que es susceptible de recurso de casación en los términos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley Jurisdiccional, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado-Ponente, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que como Secretario de la misma, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.