

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085411

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de diciembre de 2021

Sala 1.^a

R.G. 3269/2019

SUMARIO:**IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Cálculo. Normas generales. Transmisiones onerosas.**

Valor de transmisión. *Transmisión lucrativa del 1% de oficina de farmacia y simultánea constitución de entidad en atribución de rentas -sociedad civil particular-, con distribución al 50% de los rendimientos entre ambos socios.* En el caso que nos ocupa, se trataría de determinar si, como entiende la Inspección, debe someterse a tributación la ganancia patrimonial puesta de manifiesto con ocasión de la donación de su oficina de farmacia efectuada por la contribuyente a su hijo, sobre la que se considera que se ha realizado en un porcentaje del 50%, y no del 1% como fue declarado.

La contribuyente efectúa una alegación sobre la calificación de la operación, señalando que la Inspección realiza una incorrecta aplicación del art. 13 de la Ley 58/2003 (LGT).

Pues bien, lo que la Inspección ha llevado a cabo es una labor de calificación del acto realizado, en este caso la constitución de la Sociedad Civil para la explotación del negocio de farmacia. Y, habida cuenta de las circunstancias concurrentes -su simultaneidad con la donación del 1% de la licencia de farmacia; el acordado reparto del 50% de los beneficios de la explotación; la escueta redacción del contrato de constitución de la sociedad habida cuenta la relación de confianza existente entre las partes contratantes, entre otros de los indicios ya señalados, etc-, concluye que lo que se ha producido es una donación por parte de la madre a su hijo del 50% de su negocio de farmacia, y que como tal debe ser exigida la obligación tributaria.

El art. 618 del Código Civil dispone que «La donación es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa a favor de otra, que la acepta». En el presente supuesto, dicha aceptación está implícitamente dada en el momento de constituirse la entidad. Ambos contratantes, madre e hijo, donante y donatario, conocían las circunstancias en las que la citada entidad se estaba constituyendo y que, fueron los hechos que sirvieron de indicios a la Inspección para presumir la existencia de la donación de la que deriva la ganancia patrimonial regularizada.

Así, la sociedad que se constituye es titular de la explotación del negocio, puesto que así consta en el contrato de constitución, y esta explotación de la farmacia implica que los activos, tanto inmovilizados como circulantes, pasan implícitamente a formar parte en su totalidad de la sociedad civil constituida. De dichos activos, que van necesariamente ligados a la explotación del negocio, se obtenían como resultado los rendimientos que se atribuyeron a los socios de la sociedad civil. Y si, como es el caso, el porcentaje de atribución de estos rendimientos fue superior al de la titularidad traspasada en realidad -un 50% frente al 1%- , lo que verdaderamente se produjo con ello fue una cesión gratuita del negocio igual al exceso en el porcentaje de atribución del rendimiento, por lo que se confirma la existencia de una ganancia patrimonial. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 9 y 20.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 8, 33, 35, 36 y 89.

Código Civil, arts. 618, 619, 1665 y 1689.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 13, 15, 16 y 57.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 158.

Ley 29/2006 (Garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios), art. 84.

Ley 14/1986 (Sanidad), art. 103.

Ley 16/1997 (Regulación de Servicios de las Oficinas de Farmacia), art. 4.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 20 de diciembre de 2021

RECURSO: 00-03269-2019

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

RECURRENTE: **Axy** - NIF ...
DOMICILIO: ...- España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la Resolución de fecha 6 de febrero de 2019 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa 08/10402/2015 interpuesta contra:

Acuerdo de Liquidación de Acta de disconformidad, dictado en fecha 30 de septiembre de 2015 por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Tributaria de Cataluña, sede Barcelona, por el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas ejercicio 2009, cuantía 405.726,34 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

De los antecedentes obrantes en el expediente administrativo, en relación con el presente recurso debe destacarse lo siguiente:

En fecha 26 de noviembre de 2014 se notificó a la obligada tributaria el inicio de un procedimiento de inspección relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ejercicio 2009, con alcance parcial limitado a la "*Comprobación de los efectos tributarios derivados de la transmisión de la Oficina de Farmacia y, en su caso, de la transmisión de los inmuebles afectos a la misma*".

En fecha 27 de julio de 2015 se instruyó Acta de disconformidad por el referido concepto y ejercicio, en la que la Inspección consideró que la interesada había donado a su hijo el 50% del negocio de su Oficina de Farmacia, y no el 1% como constaba en la escritura de donación. Y que esa transmisión lucrativa debía tributar con arreglo a lo dispuesto en el art. 36 LIRPF, sin que pudiera acogerse al beneficio fiscal de no sujeción regulado en el art. 33.3.c) por no cumplir los requisitos del art. 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en particular la edad superior a 65 años en el momento de la donación. La referida Acta fue confirmada por el Acuerdo de Liquidación de 30/09/2015, notificado el 01/10/2015.

Segundo.

Disconforme con lo anterior, la interesada interpuso reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, que fue desestimada mediante Resolución de fecha 6 de febrero de 2019, notificada el 29 de abril de 2019.

Tercero.

Contra la Resolución del TEAR la interesada interpuso RECURSO DE ALZADA ante este Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 28 de mayo de 2019 (fecha de entrada 20/06/2019). La reclamación se tramita con número 00/3269/2019.

En su recurso, solicita se anule la Resolución impugnada por las siguientes argumentaciones que en síntesis se exponen:

No se ha donado la licencia de la farmacia más que en un 1%. Lo que la reclamante constituyó con su hijo fue una sociedad civil para la explotación de la farmacia, y en la que acordaron el reparto de los beneficios al 50%.

No existe inconveniente legal alguno para que el reparto de beneficios sea diferente a la cuota de titularidad.

La Inspección ha prescindido de la necesidad de la autorización sanitaria para realizar cualquier cambio en la titularidad de una farmacia.

Incorrecta aplicación del criterio de calificación regulado en el art. 13 LGT.

Infracción de la doctrina seguida por otros TEAR y TSJ en relación con la misma cuestión.

Con carácter subsidiario, se discrepa del valor atribuido por la Inspección a la donación del 49% de la farmacia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, citada en el encabezamiento, es ajustada a Derecho, o si, por el contrario, debe ser anulada. En concreto, se trataría de determinar si, como entiende la Inspección, debe someterse a tributación la ganancia patrimonial puesta de manifiesto con ocasión de la donación de su oficina de farmacia efectuada por la recurrente a su hijo, sobre la que se considera que se ha realizado en un porcentaje del 50%, y no del 1% como fue declarado.

Tercero.

Las circunstancias del expediente a considerar son las siguientes:

1º.- Dña. **Axy** es licenciada en farmacia y titular desde 1973 de un negocio de farmacia situado en Su hijo, D. **Btx**, es también licenciado en farmacia.

En fecha 23/09/2009, y previa solicitud al Colegio de Farmacéuticos de Barcelona de autorización para proceder a la transmisión de un 1% de dicha oficina de farmacia, se otorgó escritura pública de donación por parte de Dª **Axy** a su hijo del referido 1% indiviso de la oficina de farmacia, valorándolo en 36.636,38 euros. La ganancia patrimonial de la donación fue declarada mediante autoliquidación complementaria de IRPF 2009, presentada en fecha 13/03/2014.

Ese mismo día 23 de septiembre de 2009 madre e hijo constituyeron en documento privado una sociedad civil particular (entidad sin personalidad jurídica) denominada **XZ SCP**, NIF ..., al amparo de lo previsto en los arts. 1665 y siguientes del Código Civil, declarando ser su objeto "*la explotación de la oficina de farmacia*" a partir de 01/10/2009, con domicilio en el de la propia farmacia, y nombrándose administradores solidarios a ambos socios, los cuales aportaron tan sólo un capital de 600 euros (300 euros cada uno, desembolsados en efectivo). Se convino el reparto de los rendimientos al 50% entre ambos socios.

En relación a la gestión de la farmacia una vez constituida la sociedad civil, consta en el art. 5 de los estatutos sociales: "*La gerencia de la sociedad la ostentará indistintamente Doña Axy y D. Btx, quienes se encargarán de las cuestiones del personal y demás de orden interno de la misma. Les corresponderá, además de la plena gestión y dirección comercial en todos sus aspectos, administrativos y contables del negocio, pudiendo realizar toda clase de actos de administración, gestión y disposición para desarrollar las actividades propias del negocio*".

Unos años después, en fecha 30 de septiembre de 2013, se otorgó Escritura Pública mediante la cual Dña. **Axy** donaba pura y simplemente la plena propiedad de la participación indivisa del 99% por ciento restante del negocio de farmacia, del que seguía siendo titular, a su hijo a **Btx**, quien lo aceptaba y adquiría para sí. A efectos fiscales, esta donación se valoró en 1.288.162,05 euros.

Respecto a esta donación, el donatario presentó autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con aplicación de la reducción del 95% del valor de adquisición que prevé el art. 20.6 de la Ley 29/1987, del ISD para las donaciones de empresa individual. Por su parte, Dª **Axy**, quien ya tenía en esa fecha 65 años de edad, pudo acogerse al beneficio fiscal de la no sujeción de la donación previsto en el art. 33.3.c) LIRPF.

En la misma fecha de 30/09/2013 se firmó contrato privado de disolución de la Sociedad Civil Privada **XZ SCP**. Según el artículo undécimo de los estatutos de la sociedad, llegado el caso de su disolución "*se procederá a la liquidación de la misma por los socios practicándose inventario-balance y, una vez saldadas las cuentas del pasivo, se repartirá el activo entre los socios en proporción al capital desembolsado por cada uno de ellos*".

2º.- A la vista de los anteriores hechos la Inspección consideró que en 2009 la Sra. **Axy** no había donado a su hijo tan sólo el 1% del negocio de farmacia, sino el 50%, dado que mediante la constitución de la SCP, en la que ambos participaban al 50%, le había traspasado el patrimonio empresarial del negocio, tanto el inmovilizado material y fondo de comercio como el activo circulante, así como importantes funciones de dirección y gestión.

Los indicios que puso de manifiesto la Inspección fueron los siguientes:

La vinculación existente entre la Sra. **Axy** y el donatario de la participación en la farmacia: madre-hijo. De hecho, nadie sin tal relación de vinculación aceptaría unas responsabilidades de dirección en la farmacia sólo con

asegurarse la retribución del 50% sin una participación en la propiedad de la oficina de farmacia de idéntico porcentaje, en tanto que siempre existiría la posibilidad de que el titular de la oficina de farmacia transmitiera a un tercero más del 50% de la misma.

La donación se lleva a cabo por el 1% del negocio, siendo por tanto la participación formal de **Btx** en la farmacia del 1%.

Se constituye una SCP que se encargará de la explotación de la farmacia con sólo un capital de 600 euros desembolsados en iguales partes por la reclamante y **Btx**; si bien, para llevar a cabo la explotación del negocio, es necesaria la utilización de todos los activos tanto materiales como inmateriales o intangibles pertenecientes al mismo. Estos activos, que después de la donación siguen perteneciendo al 99% a la Sra. **Axy** y el 1% a su hijo **Btx**, sin embargo se utilizan y se benefician ambos de los mismos en igual porcentaje. En este sentido, sólo puede entenderse que es así porque ambos han efectuado implícita o tácitamente una aportación también en igual porcentaje, lo que únicamente es posible si previamente la madre ha donado a su hijo un 50% de la oficina de farmacia así como del resto de activos aportados.

La atribución a **Btx** de rendimientos derivados de la explotación de la farmacia se realiza en un porcentaje del 50%, que es superior al porcentaje de titularidad jurídica de la farmacia adquirida en la donación, cuando lo más lógico es que la atribución de beneficios se realice en función de la titularidad jurídica.

La participación efectiva de **Btx** en relación a las funciones propias del titular, de dirección, gerencia y gestión de la farmacia, es de al menos un 50%, cuanto no más, ya que la reclamante, a pesar de no desvincularse totalmente del negocio, va delegando cada vez más la realización de estas tareas a su hijo.

La transmisión lucrativa, ya fuera de la totalidad o de una participación, del negocio de farmacia que la obligada tributaria pudiera efectuar a favor de su hijo en 2009, estaría sometida a tributación en los impuestos ISD e IRPF, ya que no cumplía el requisito de contar con 65 años de edad en el momento de la transmisión. De hecho, en 2013, una vez que la **Sra. Axy** ya cumplió esa edad, se efectuó la donación a su hijo del 99% restante de la oficina de farmacia, acogiéndose esta donación a la reducción del 95% de su valor prevista por la LISD y a la no sujeción a tributación prevista en el artículo 33.3 LIRPF.

Así, la Inspección determinó la ganancia patrimonial puesta de manifiesto en 2009 en la donación del 50% del negocio de farmacia, imputando como valor de transmisión el resultado de extrapolar el determinado por las partes en la donación declarada del 1% (36.636,38 euros), de acuerdo con lo previsto en el art. 57.1.h) Ley General Tributaria. De lo que resultó un valor de transmisión del 50% del negocio de farmacia de 1.831.819,00 euros.

3º.- Por la parte actora se manifestó su disconformidad ante la Inspección y el TEAR de Cataluña con la regularización practicada, reiterando sus argumentos ante este Tribunal Central, los cuales serán analizados en los apartados siguientes.

Cuarto.

Se efectúa por la reclamante una alegación sobre la calificación de la operación, señalando que la Inspección realiza una incorrecta aplicación del art. 13 LGT. Alegación que deberá ser examinada con carácter previo al fondo del asunto.

El art. 13 LGT dispone que *"Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez"*.

Se trata de una cláusula que autoriza únicamente a analizar con criterios jurídicos la realidad, determinando el sentido y alcance de los hechos, para concluir si procede o no la subsunción de la misma en el presupuesto de hecho de una norma jurídica tributaria rectamente interpretada.

La STS 20/02/2012 (casación nº 6086/2008) en su FDº 3º declara en tal sentido: *"En el caso analizado, no se trataba de poner de manifiesto la existencia de una fórmula negociada que, amparada en un precepto legal, se hubiera llevado a cabo para eludir o minorar la tributación efectiva. No fue preciso, por ello, fijar la norma eludida ni la aplicable al caso concreto; la Administración se limitó a fijar el sentido y el alcance de las operaciones, y con ello sus consecuencias tributarias para las partes implicadas"*.

Así, si la Inspección pretendiera -no lo ha hecho en este caso- extraer de dicha labor previa calificatoria la existencia de ocultación de la realidad o de abuso de las posibilidades de configuración jurídica mediante negocios artificiosos o impropios para el resultado obtenido, que no es distinto del usual más el beneficio fiscal, debería acudir a las figuras de la simulación (art. 16 LGT) o conflicto en la aplicación de la norma tributaria (art. 15 LGT), respectivamente. Pero en la cuestión aquí analizada no se ha declarado por la Inspección la simulación de la sociedad civil ni de los servicios de ninguno de los socios, ni de ningún otro elemento fáctico analizado, ni tampoco se ha instado la declaración como conflicto en la aplicación de la norma tributaria de la operativa enjuiciada.

Lo que la Inspección ha llevado a cabo es una labor de calificación del acto realizado, en este caso la constitución de la Sociedad Civil para la explotación del negocio de farmacia. Y, habida cuenta de las circunstancias concurrentes (su simultaneidad con la donación del 1% de la licencia de farmacia; el acordado reparto del 50% de

los beneficios de la explotación; la escueta redacción del contrato de constitución de la sociedad habida cuenta la relación de confianza existente entre las partes contratantes, entre otros de los indicios ya señalados, etc), concluye que lo que se ha producido es una donación por parte de la madre Sra. **Axy** a su hijo **Btx** del 50% de su negocio de farmacia, y que como tal debe ser exigida la obligación tributaria.

El art. 618 del Código Civil dispone que *"La donación es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa a favor de otra, que la acepta"*.

En el presente supuesto, dicha aceptación está implícitamente dada en el momento de constituirse la entidad **XZ SCP**. Ambos contratantes, madre e hijo, donante y donatario, conocían las circunstancias en las que la citada entidad se estaba constituyendo y que, como se analizará en los Fundamentos de Derechos siguientes de la presente resolución, fueron los hechos que sirvieron de indicios a la Inspección para presumir la existencia de la donación de la que deriva la ganancia patrimonial regularizada.

Por lo que se desestiman las alegaciones realizadas sobre este punto.

Quinto.

Sobre la cuestión controvertida, hay que comenzar señalando que la Oficina de Farmacia es un establecimiento sanitario privado de interés público (art. 84.6 de la Ley 29/2006, de 26 de julio, de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios). Por ello, la actividad de farmacia es *reglada*, sometida a autorización administrativa, siendo la característica derivada de tal circunstancia que para su ejercicio se requiere la propiedad (jurídica) y la titularidad (por estar autorizado para ello) de la actividad, habiendo de coincidir ambas: *"Sólo los farmacéuticos podrán ser propietarios y titulares de las oficinas de farmacia abiertas al público"* (art. 103.4 Ley 14/1986, de 25 de abril, General de Sanidad), con exclusión como propietarios-titulares de farmacias de las personas jurídicas.

Pese a dicha exclusión de las personas jurídicas de la titularidad y explotación de farmacias, sí se permiten formas de copropiedad y asociativas sin personalidad jurídica, como resulta del art. 4.1 de la Ley 16/1997: *"La transmisión de las oficinas de farmacia únicamente podrá realizarse en favor de otro u otros farmacéuticos"* y del art. 3.1 de la Ley 31/1991, de 13 de diciembre, de Ordenación Farmacéutica de Cataluña: *"La titularidad de la oficina de farmacia corresponde a uno o más farmacéuticos, que son sus propietarios y se responsabilizan de las funciones citadas en el artículo 2"*. Como requisitos particulares relativos a la transmisión de oficinas de farmacia, a su vez en Cataluña existen únicamente dos, previstos en los arts. 3.1 y 9 de la Ley 31/1991: sólo se puede ser propietario o copropietario de una única oficina de farmacia, y la transmisión de la oficina de farmacia sólo puede llevarse a cabo cuando el establecimiento ha permanecido abierto al público durante seis años, salvo fallecimiento o jubilación del titular.

Las características de la actividad económica de farmacia sucintamente apuntadas provocan en el ámbito tributario una serie de consecuencias, en lo que nos interesa:

a) La imposición directa de los rendimientos de la actividad siempre se produce en el IRPF, los rendimientos derivados de las oficinas de farmacia en ningún caso tributan por el Impuesto sobre Sociedades, al no poder ser una sociedad civil con personalidad jurídica u otro tipo de entidad con personalidad jurídica titular de una oficina de farmacia. En este sentido se ha manifestado reiteradamente la Dirección General de Tributos (por todas V1318-16 de 31 de marzo y V3247-17, de 18 de diciembre) expresando que: *"(...) Si bien la consulta anterior se refería a una sociedad mercantil, en concreto a una sociedad de responsabilidad limitada, las consideraciones anteriores son aplicables a cualquier persona jurídica, por lo que al no poder ser una sociedad civil con personalidad jurídica titular de una oficina de farmacia, los rendimientos derivados de dicha oficina en ningún caso tributarían por el Impuesto sobre Sociedades, correspondiendo su tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los farmacéuticos titulares de la oficina de farmacia, bien individualmente o en régimen de atribución de rentas, conforme al artículo 8.3 de la 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 (BOE de 29 de noviembre), en el caso de que la autorización se atribuya, como permite la normativa reguladora de las farmacias, de forma conjunta a varios farmacéuticos, cuya agrupación no puede, por las razones anteriores, tener una personalidad jurídica distinta a la de las personas físicas integrantes"*.

b) La posibilidad, en caso de copropiedad sobre una farmacia, de acogerse al régimen de atribución de rentas del art. 8.3 y la Sección 2ª del Título X LIRPF. La existencia de un precepto especial en el ámbito tributario cual es el art. 89.3 LIRPF convierte en baladí la cuestión sobre si nos hallamos ante una comunidad de bienes o ante una sociedad civil y sobre las consecuencias respecto de la distribución de los rendimientos entre los miembros, partícipes o socios. Dicha cuestión es indiferente, dado que hallándonos ante una entidad en régimen de atribución de rentas *"Las rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales"*.

c) La imposibilidad de predicar la ordenación de factores de producción sin cumplir los requisitos de autorización correspondientes. Así, la CVDGT V0857-17 de 06/04/2017 señala:

"Para que el régimen de atribución de rentas del artículo 8.3 de la LIRPF resulte aplicable en relación con una determinada actividad, es necesario que, en el supuesto de tratarse de una actividad reglada, su regulación permita su ejercicio por la entidad en régimen de atribución. Dado el carácter de actividad reglada que tienen las oficinas de farmacia, según su normativa reguladora, el ejercicio conjunto puede darse en el caso de farmacéuticos copropietarios a cuyo nombre se extiende la autorización de la Oficina de Farmacia".

En el mismo sentido la CVDGT V1812-17 de 11/07/2017 indica:

"En primer lugar, es necesario aclarar que, dado el carácter de actividad reglada que tienen las oficinas de farmacia, según su normativa reguladora, el ejercicio conjunto puede darse en el caso de farmacéuticos copropietarios a cuyo nombre se extiende la autorización de la Oficina de Farmacia. En el caso planteado, únicamente una de las consultantes es la actualmente autorizada para la explotación de la oficina de farmacia por lo que es ella la que se encuentra desarrollando la actividad económica".

Sexto.

No contraviene lo anterior lo que al respecto se alega por la parte actora.

En efecto, señala en su escrito que en España el titular de la Oficina de Farmacia ha de ser obligatoriamente un farmacéutico, solo o asociado con otros farmacéuticos (cotitulares en la autorización), y cada farmacéutico sólo puede ser propietario de una Oficina de Farmacia. Y que, cuando dos o más farmacéuticos adquieren conjuntamente un establecimiento farmacéutico, siguen siendo propietarios y cotitulares por sus respectivas porciones, presentándose jurídicamente ante terceros (y ante la propia administración a la que facturan sus dispensaciones) como Comunidad de bienes o como Sociedad civil sin que ello afecte a su régimen de responsabilidad.

Pero, y eso es para la parte actora lo esencial, en el caso de ser Sociedad civil, nunca se puede aportar a la misma la titularidad (la licencia administrativa o fondo de comercio). El farmacéutico debe ejercer personalmente su profesión (sin mediación de ninguna entidad) y desde el punto de vista administrativo debe ostentar la titularidad de la autorización.

Por tanto, concluye que, en las situaciones voluntarias de cotitularidad (admisibles en la legislación porque no se excluye la transmisión de cuotas sobre la oficina de farmacia siempre que sea a favor de farmacéuticos), lo que existirá frente a terceros (y por tanto ante la AEAT, autoridades sanitarias, distribuidores, pacientes, etc.) será una sociedad civil o comunidad de bienes a la que no se ha aportado la titularidad del negocio, sino otros elementos patrimoniales,

Por ello señala que en la sociedad civil de **Axy** y **Btx** no se aporta la licencia de la oficina de farmacia. Simplemente se trata de un pacto de gestión entre los socios (una titular del 99% y otro titular del 1%) en el que, entre otros aspectos, se contiene un acuerdo consistente en repartirse los beneficios obtenidos por la farmacia al 50%, debido por una parte a la dedicación desigual en las tareas de la farmacia, y por otro, haciendo uso de la libertad de pactos contenida en el artículo 1689 del CC, el cual, en relación a las obligaciones de las partes en la sociedad civil, establece:

"Las pérdidas y ganancias se repartirán en conformidad a lo pactado. Si sólo se hubiera pactado la parte de cada uno en las ganancias, será igual su parte en las pérdidas.

A falta de pacto, la parte de cada socio en las ganancias y pérdidas debe ser proporcionada a lo que haya aportado. El socio que lo fuere sólo de industria tendrá una parte igual a la del que menos haya aportado. Si además de su industria hubiere aportado capital, recibirá también la parte proporcional que por él le corresponda".

Por tanto, considera que no es correcta la pretensión de la Inspección (confirmada por el TEAR de Cataluña) de considerar que el pacto de reparto de beneficios al 50% supone de facto que el contrato de sociedad civil que suscribieron implicaba la atribución de la propiedad de la farmacia al 50%, pues esta sociedad civil no puede ser perceptora de porcentaje alguno de titularidad de la farmacia. El pacto de los socios contemplado en el contrato de constitución de la sociedad, en virtud del cual se repartían los beneficios en una proporción del 50% a cada parte, independientemente de la cuota de participación en la autorización de la oficina de farmacia, es plenamente válido y conforme con el Código Civil.

Séptimo.

Este Tribunal Central considera, al igual que el Acuerdo impugnado, que sí ha existido una donación por parte de la reclamante a su hijo de la explotación del negocio de farmacia, más allá de que formalmente sólo le hubiera donado un 1% de la titularidad.

Es cierto que, de acuerdo con lo expuesto, la sociedad civil que ambos constituyen el mismo día de la donación no podía ser titular de la farmacia. Como ya se ha indicado, debido al carácter de *actividad reglada* que tienen las oficinas de farmacia, para que pueda ejercerse esta actividad por la sociedad civil es necesario que todos los socios sean titulares de la licencia o autorización de establecimiento exigida por su normativa reguladora. De ahí que la madre transmita a su hijo el 1% de la licencia de la farmacia.

Pero la sociedad que se constituye por ambos (**XZ SCP**) de lo que sí es titular es de la explotación del negocio, puesto que así consta en el contrato de constitución, artículo Tercero de los estatutos: "*La sociedad tiene por objeto la explotación de la oficina de farmacia nº ... (la situada en ..., y de la que D^a Axy era titular)*".

Y la explotación de la farmacia no podía por menos que implicar que los activos, tanto inmovilizados como circulantes, pasasen implícitamente a formar parte en su totalidad de la SCP constituida. Y que de dichos activos, que van necesariamente ligados a la explotación del negocio, se obtuviese como resultado los rendimientos que se atribuyeron a los socios de la SCP.

Y si, como es el caso, el porcentaje de atribución de estos rendimientos fue superior al de la titularidad traspasada en realidad (un 50% frente al 1%), lo que verdaderamente se produjo con ello fue una cesión gratuita del negocio igual al exceso en el porcentaje de atribución del rendimiento.

No es óbice para ello lo alegado por la interesada respecto a que la transmisión de la titularidad de la farmacia debía ser autorizada por el Colegio de Farmacéuticos. Como ya hemos dicho, formalmente D^a **Axy** no donó a su hijo más que un 1% de la titularidad del negocio. Pero, desde el momento en que, el mismo día de la donación, constituyeron ambos una sociedad civil particular para la explotación de ese negocio, lo que necesariamente implicaba la aportación de todos los elementos del inmovilizado material e inmaterial del mismo, así como el circulante (de los que hasta ese día era la única propietaria la **Sra. Axy**), el hijo iba a ser beneficiario de dicha aportación, lo que a la postre le iba a permitir percibir el 50% de los rendimientos del negocio.

Obsérvese que, durante el tiempo en que la Sociedad Civil fue la titular de la explotación del negocio de la farmacia (desde 2009 hasta 2013, en que la **Sra. Axy** donó en escritura pública, ahora ya sí, el 99% de la titularidad), madre e hijo ostentaron de forma indistinta la gerencia de la sociedad, tal y como se acordó en los estatutos. Y aunque, según manifestaron ante la Inspección, la reclamante iba desvinculándose de sus funciones, seguía siendo responsable de la gestión. Entre otros motivos, porque ambos, al ser farmacéuticos y tener el hijo al menos formalmente la titularidad de un 1% de la licencia de farmacia, ambos eran responsables en relación al ámbito sanitario.

La reclamante considera, sin embargo, que no se contradice el régimen de titularidad de la Oficina de farmacia con la existencia de un pacto de distribución de beneficios distinto al porcentaje de dicha titularidad. Y aunque reconoce que "*puede sorprender que quien detenta el 1% de un negocio tenga derecho a percibir el 50% de los rendimientos del mismo*", la explicación de tal diferente reparto la encuentra en "*la especial dedicación comprometida por una de las dos partes (que aporta expresamente su trabajo y dedicación personal) y por el hecho de que en una farmacia la responsabilidad sanitaria es compartida. No en la existencia de un animus donandi*".

Se señala así por la reclamante que, aun siendo lo habitual que la participación en las pérdidas y en las ganancias en una sociedad se haga en la misma proporción en la que se han hecho las aportaciones, en teoría pueden existir porcentajes distintos en función de que por ejemplo alguno de los socios aporte menos bienes, pero a cambio aporte su trabajo y el otro socio no, o aporte trabajo a tiempo completo y el socio "capitalista" sólo a tiempo parcial, etc.

A estos efectos cabe recordar que el Código Civil dispone que en la sociedad se ponen en común no solo dinero o bienes, sino también "industria" (artículo 1665), y que "*las pérdidas y ganancias se repartirán en conformidad a lo pactado*" (artículo 1689), de forma que sólo "*a falta de pacto, la parte de cada socio en las ganancias y pérdidas debe ser proporcionada a lo que haya aportado*".

Pero no se discute por este Tribunal que el hijo aportara a la explotación del negocio su trabajo y dedicación personal. De hecho, ya lo venía haciendo con anterioridad a la donación, si bien como receptor de rentas del trabajo. Pero, desde el momento en que, con una simple aportación de capital de 300 euros en la constitución de la Sociedad Civil, pasa a ser partícipe del negocio con derecho a percibir el 50% de los rendimientos, ello no puede suponer más que previamente ha habido un traspaso a su favor de elementos del activo del negocio (materiales e inmateriales, como el fondo de comercio), que eran de exclusiva titularidad de su madre, y de los que ahora puede disfrutar y obtener rendimientos.

Si en el contrato de constitución de la sociedad civil (según revelan sus estipulaciones) se viene a reconocer que tiene por objeto la explotación de la farmacia; si se confirma que la sociedad se constituye al solo efecto de obtención de rendimientos de la actividad, y además se regula un sistema de reparto de beneficios y pérdidas, no puede por menos que concluirse que lo aportado a la sociedad es el negocio de farmacia, o al menos, que este negocio es lo que se ha puesto a disposición del fin común para la obtención de un lucro.

Y no se justifica que el reparto de beneficios tuviera lugar en un porcentaje diferente a la cuota de titularidad "formal" en la farmacia en "la especial dedicación" comprometida por el hijo, como se pretende por la parte actora. Salvo las manifestaciones realizadas ante la Inspección de que la **Sra. Axy** iba reduciendo su presencia en la oficina de farmacia desde el año 2009, lo único fehaciente es que en el contrato de constitución de la sociedad civil se pactó que "La gerencia de la sociedad la ostentará indistintamente Doña **Axy** y D. **Btx**, quienes se encargarán de las cuestiones del personal y demás de orden interno de la misma...". Es decir, no se trata de que uno -la madre- aportara el negocio y el otro -el hijo- el trabajo y dedicación a su gestión, sino que ambos participaban de forma equivalente en dicha gestión y por ende tenían derecho a un reparto equitativo de los beneficios. Lo que no podía implicar más que se había producido *de facto* una donación al hijo de la parte correspondiente del negocio, de la que derivaría su derecho a la obtención del rendimiento.

Es el Código Civil el que en sus artículos 618 y 619 define la donación en los siguientes términos: "La donación es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa a favor de otra, que la acepta." "Es también donación la que se hace a una persona por sus méritos o por los servicios prestados al donante, siempre que no constituyan deudas exigibles, o aquella que se impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado."

En el presente caso el traspaso de las funciones propias de la titularidad -la explotación del negocio- produce los mismos efectos económicos (reparto del beneficio al porcentaje deseado) y prácticos (dirección y gestión del negocio por parte del adquirente), pero una reducción de la carga tributaria sustancial respecto a la que hubiera supuesto una única operación de transmisión o donación del porcentaje del 50% del negocio de farmacia, produciéndose el correspondiente perjuicio para la Hacienda Pública, ya que en dicho caso se habría generado una ganancia patrimonial mayor que hubiera tributado de conformidad con el artículo 36 de LIRPF.

De ahí que se considere procedente concluir que, con independencia de la transmisión jurídica de la licencia de farmacia, con la constitución de la Sociedad Civil por la reclamante y su hijo se ha producido la donación de la primera al segundo del 50% del negocio que implica su explotación, y que, por tanto, la **Sra. Axy** debe tributar en su IRPF por la ganancia patrimonial derivada de dicha donación, sin que pueda acogerse al beneficio de la no sujeción regulado en el art. 33.3.c) LIRPF por no cumplir el requisito de tener una edad superior a 65 años.

Debiendo tenerse también en cuenta lo que ya pone de manifiesto el TEAR de Cataluña en relación con la disolución de la sociedad. Menciona la cláusula del contrato (artículo Undécimo) que indica que "Llegado el caso de disolución de la sociedad se procederá a la liquidación de la misma por los socios practicándose inventario-balance, y, una vez saldadas las cuentas del pasivo, se repartirá el activo entre los socios en proporción al capital desembolsado por cada uno de ellos".

El TEAR deduce de esta cláusula que "a partir del 23/9/2009 D. **Btx**, propietario del 1% de la farmacia hasta dicho momento, acredita un derecho a obtener el 50% del negocio en caso de disolución de la entidad, según dicción literal de tal cláusula".

Discrepa la reclamante de esta interpretación, pues señala que lo que indica tal cláusula es que, cuando se disuelva la sociedad, se liquidará, y el activo de la sociedad civil (del que no forma parte la licencia de la farmacia), se repartirá entre los socios en proporción al capital desembolsado (que fueron los ya citados 600 euros).

Pero este Tribunal Central conviene con la Inspección y el TEAR que, dado que el hijo de la donante participa en la Sociedad Civil constituida para la explotación del negocio de farmacia en la proporción del 50%, éste será también el porcentaje de participación en dicho negocio que tendrá derecho a acreditar a la disolución de la sociedad. Lo cual tuvo lugar, como arriba se indicó, el mismo día (30/09/2013) en que se realizó por la **Sra. Axy** la donación formal del 99% de la licencia de farmacia. Momento a partir del cual el donatario ya devino en titular al 100% de la farmacia, tanto de su titularidad como de la explotación del negocio derivado de la misma.

En consecuencia, y por todo lo anterior, se desestiman las alegaciones realizadas.

Octavo.

Cabe analizar, por último, la discrepancia manifestada por la parte actora en lo que se refiere al valor dado por la Inspección a la oficina de farmacia para el cálculo de la ganancia patrimonial derivada de la donación del 50% del negocio.

El art. 36 LIRPF establece en relación a las ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones a título lucrativo:

"Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado".

A su vez, ese artículo anterior a que se refiere, el art. 35.3 LIRPF, dispone:

"3. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere el párrafo b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste".

Dada la remisión a la norma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, habrá que tener en cuenta lo dispuesto en el art. 9 de su Ley reguladora, Ley 29/1987, de 18 diciembre:

"Constituye la base imponible del impuesto:

...

b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas «inter vivos» equiparables, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles".

La Inspección consideró que en el presente caso el valor real de la donación del 50% del negocio de farmacia ascendía a 1.831.819,00 euros, resultado de extrapolar el valor que la propia reclamante había declarado en la donación del 1% efectuada en 2009.

Así, si el 1% del negocio de farmacia fue valorado en 36.636,38 euros, el 100% sería de 3.663.638,00 euros, correspondiendo por tanto 1.831.819,00 al 50%.

Esta valoración se considera adecuada en la medida en que se ha determinado al amparo de lo dispuesto en el art. 57.1.h) LGT.

En este artículo, en relación con la comprobación de valores, se establece:

"1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

....

h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca".

A su vez, este artículo es desarrollado por el art. 158.4 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos (RGAT), que dispone:

"4. A efectos de lo dispuesto en el artículo 57.1.h) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el valor de los bienes transmitidos determinante de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración Tributaria atendiendo al precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien realizadas dentro del plazo de un año desde la fecha del devengo del impuesto en el que surta efecto, siempre que se mantengan sustancialmente las circunstancias de carácter físico, jurídico y económico determinantes de dicho valor".

Por tanto, se considera que el valor considerado por la Inspección es correcto, en la medida en que constituye una extrapolación del valor del bien que fue declarado por la propia reclamante ese mismo día en la operación de donación del 1% de la titularidad de la farmacia.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.