

Resultados

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

Nº de consulta	V0241-22
Órgano	SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
Fecha salida	11/02/2022
Normativa	Ley General Tributaria, art. 57. TRLITPAJD RDLeg 1/1993 arts. 10,46,47, y 48
Descripción de hechos	Transmisión de una oficina de farmacia
Cuestión planteada	<p>Tratamiento de la transmisión de las oficinas de Farmacia en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En concreto, se solicita:</p> <p>Primero. Confirmación de la tributación de esta operación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados.</p> <p>Segundo. Determinación de la base imponible, considerando que debe limitarse únicamente a la licencia administrativa por ser este el único elemento susceptible de inscripción.</p> <p>Tercero. En cuanto a los métodos de valoración de la base imponible, determinar si es válido el método fundamentado en la utilización del volumen de ventas del ejercicio anterior y si, subsidiariamente, sería admisible entender que la base imponible pudiera estar constituida únicamente por el valor de la tasa administrativa exigida por las comunidades autónomas en la transmisión de una oficina de farmacia.</p>
Contestación completa	<p>En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, este Centro directivo informa lo siguiente:</p> <p>Primero. Confirmación de la tributación de esta operación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados.</p> <p>Los artículos 30 y 31.2 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre) – en adelante ITPAJD– regulan el hecho imponible y la base imponible de la cuota variable de las primeras copias de las escrituras notariales, dentro de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, en los siguientes términos:</p> <p>«Artículo 30.</p> <p>1. En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa.</p> <p>(...).».</p> <p>«Artículo 31.</p> <p>(...)</p> <p>2. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.</p>

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos.

(...).».

De la lectura conjunta de ambos preceptos se deriva lo siguiente:

El hecho imponible exige la concurrencia de los cuatro requisitos establecidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD:

1. Que se trate de primeras copias de escrituras y actas notariales;
2. Que tengan por objeto cantidad o cosa valuable;
3. Que contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles, entendida tal exigencia, según ha precisado el Tribunal Supremo en reiterada jurisprudencia, como la posibilidad de acceso a los citados registros, es decir, como mera susceptibilidad de inscripción, siendo indiferente el que la inscripción efectiva no llegue a producirse, o que la inscripción sea obligatoria o voluntaria, incluso que la inscripción haya sido denegada por el registrador por defectos formales; y
4. Que no sean actos sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de la LITPAJD.

La base imponible será el valor declarado del acto o contrato inscribible en el citado Registro, sin perjuicio de la comprobación administrativa.

El otorgamiento de una escritura notarial en la que se documente la cesión o transmisión de una oficina de farmacia ha sido objeto de examen por el Tribunal Supremo que, en sentencias de 26 de noviembre de 2020 (1607-2020 y 1608-2020), sienta doctrina declarando que tal documento constituye “un acto sujeto, conforme a lo dispuesto en el artículo 31.2 TRLITPAJD, al impuesto sobre actos jurídicos documentados, al ser inscribible tal título en el Registro de Bienes Muebles creado en la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación. En particular, la cesión o transmisión de la oficina de farmacia puede encajar en la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, concretamente, en su núm. 1, Sección 5ª (“Sección de otros bienes muebles registrables”); y no hay ninguna otra norma que impida la inscripción de dicha operación en el Registro de Bienes Muebles, con independencia de cuál sea la eficacia o efectos que se otorgue a la misma”.

Segundo. Base imponible en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Las sentencias del Tribunal Supremo de 26 de noviembre de 2020 no aluden a la determinación de la base imponible, a la que será de aplicación la regla general establecida en el artículo 30 del texto refundido del ITPAJD, conforme a la cual servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa, del acto o contrato inscribible en el Registro de Bienes Muebles, es decir, el valor declarado de todos y cada uno de los extremos contenidos en la escritura que, siendo valiables, tengan la posibilidad de acceder al citado Registro. A estos efectos, la entidad consultante solicita que se determine que la base imponible debe limitarse al valor de la licencia o autorización administrativa, por ser este el único elemento susceptible de inscripción en la Sección 5ª del Registro de Bienes Muebles, al que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999 antes referido. Sin embargo, dicha cuestión no puede ser resuelta por este Centro Directivo por impedirlo, por un lado, el artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) –LGT– que circunscribe el ámbito de las consultas tributarias a las cuestiones relativas al régimen, clasificación o calificación tributarias, excluyendo cualesquiera otras cuestiones, ya sean de naturaleza civil, administrativa o, como en el caso presente, de carácter registral; y, por otro lado, la ausencia de regulación específica de la cuestión planteada. Así, la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación (BOE de 23 de diciembre), se remite a una normativa específica que no ha llegado a producirse:

Disposición Adicional Única

"1. Se crea el Registro de Bienes Muebles, integrado por las siguientes secciones:

1ª Sección de Buques y Aeronaves.

2ª Sección de Automóviles y otros Vehículos de Motor, sección de Maquinaria industrial, establecimientos mercantiles y bienes de equipo.

3ª Sección de otras Garantías reales.

4ª Sección de otros bienes muebles registrables.

5ª Sección del Registro de Condiciones Generales de la Contratación.

2. El Registro de Bienes Muebles es un Registro de titularidades y gravámenes sobre bienes muebles, así como de condiciones generales de la contratación. Dentro de cada una de las secciones que lo integran se aplicará la normativa específica reguladora de los actos o derechos inscribibles que afecten a los bienes, o a la correspondiente a las condiciones generales de la contratación".

Tercero. Métodos de valoración de la base imponible: validez del método fundamentado en la utilización del volumen de ventas del ejercicio anterior y, subsidiariamente, valoración en función de la tasa administrativa exigida por las comunidades autónomas en la transmisión de una oficina de farmacia.

En relación con esta cuestión debe tenerse en cuenta lo dispuesto en los artículos 10, 46, 47 y 48 del TRLITPAJD y en el artículo 57 de la LGT:

«Artículo 10.

1. La base imponible está constituida por el valor del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor de los bienes, pero no las deudas, aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.

A efectos de este impuesto, salvo que resulte de aplicación alguna de las reglas contenidas en los apartados siguientes de este artículo o en los artículos siguientes, se considerará valor de los bienes y derechos su valor de mercado. No obstante, si el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o ambos son superiores al valor de mercado, la mayor de esas magnitudes se tomará como base imponible".

Se entenderá por valor de mercado el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.

(...).».

«Artículo 46.

1. La Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado, salvo que, en el caso de inmuebles, la base imponible sea su valor de referencia o magnitud superior, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de este texto refundido.

2. La comprobación se llevará a cabo por los medios establecidos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria.

Si de la comprobación resultasen valores superiores a los declarados por los interesados, éstos podrán impugnarlos en los plazos de reclamación de las liquidaciones que hayan de tener en cuenta los nuevos valores. Cuando los nuevos valores puedan tener repercusiones tributarias para los transmitentes se notificarán a éstos por separado para que puedan proceder a su impugnación en reposición o en vía económico-administrativa o solicitar su corrección mediante tasación pericial contradictoria y, si la reclamación o la corrección fuesen estimadas en todo o en parte, la resolución dictada beneficiará también a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

3. Cuando el valor declarado por los interesados fuese superior al resultante de la comprobación, aquél tendrá la consideración de base imponible. Si el valor resultante de la comprobación o el valor declarado resultase inferior al precio o contraprestación pactada, se tomará esta última magnitud como base imponible".

(...).».

«Artículo 47.

1. En corrección del resultado obtenido en la comprobación de valores los interesados podrán promover la práctica de la tasación pericial contradictoria mediante solicitud presentada dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente.

(...).».

«Artículo 48.

La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria en caso de notificación conjunta de los valores y de las liquidaciones que los hayan tenido en cuenta determinará la suspensión del ingreso de las liquidaciones practicadas y de los plazos de reclamación contra las mismas.».

«Artículo 57. Comprobación de valores.

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:

a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.

b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

c) Precios medios en el mercado.

d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.

e) Dictamen de peritos de la Administración.

f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.

g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.

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.

i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.

2. La tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 de este artículo.

3. Las normas de cada tributo regularán la aplicación de los medios de comprobación señalados en el apartado 1 de este artículo.

4. La comprobación de valores deberá ser realizada por la Administración tributaria a través del procedimiento previsto en los artículos 134 y 135 de esta ley, cuando dicha comprobación sea el único objeto del procedimiento, o cuando se sustancie en el curso de otro procedimiento de los regulados en el título III, como una actuación concreta del mismo, y en todo caso será aplicable lo dispuesto en dichos artículos salvo el apartado 1 del artículo 134 de esta ley.».

En cuanto a la elección del medio de valoración, hay que señalar que la oficina gestora que instruya el expediente de valoración disfruta de discrecionalidad absoluta a la hora de elegir el medio de comprobación de valores, ya que nada se indica al respecto, siempre que se utilice algunos de los medios previstos en la LGT y que, además, sea idóneo o adecuado a la naturaleza del bien a valorar. Y, aunque hoy en día existe una clara tendencia a objetivar en lo posible el sistema de determinación del valor de los bienes que constituya la base imponible del impuesto, en aras de lograr una mayor seguridad jurídica del contribuyente en materia de comprobación de valores y de posibilitar que los sujetos pasivos tengan una referencia cierta a la hora de practicar las correspondientes autoliquidaciones, fuera de los casos en los que resulte de aplicación alguna de las reglas especiales de determinación de la base imponible, como sucede por ejemplo en el caso de los bienes inmuebles, en los que se determina su valor en función del valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, la Administración sigue disfrutando de libertad absoluta a la hora de elegir el medio de valoración de los bienes. Asimismo, el interesado tiene siempre la facultad de contrastar dicho valor mediante el procedimiento de la tasación pericial contradictoria, oponiendo al medio de valoración utilizado por la oficina gestora el que considere más conveniente, ya se fundamente en el volumen de ventas del ejercicio anterior o en la tasa administrativa exigida por la comunidad autónoma de que se trate.

CONCLUSIONES.

Primera: En la transmisión de una oficina de farmacia, la base imponible de la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD, será el valor declarado del acto o contrato inscribible en el Registro de Bienes Muebles, es decir, el valor declarado de todos y cada uno de los extremos contenidos en la escritura que, siendo valuables, tengan la posibilidad de acceder al citado Registro. Todo ello, sin perjuicio de la comprobación administrativa.

Segunda: En cuanto a cuáles de los distintos bienes que puedan conformar una oficina de farmacia deban entenderse incluidos en la base imponible es una cuestión sobre la que este Centro Directivo no puede pronunciarse ante la ausencia de normativa registral específica sobre dicha cuestión, que, por otro lado, excede del ámbito propio de las consultas tributarias que deben limitarse, exclusivamente, al aspecto tributario, régimen, clasificación o calificación, de los hechos planteados.

Tercera: La oficina gestora que instruya el expediente de valoración disfruta de discrecionalidad absoluta a la hora de elegir el medio de comprobación de valores, siempre que se utilice algunos de los medios previstos en la LGT y que, además, sea idóneo o adecuado a la naturaleza del bien a valorar. Asimismo, el interesado tiene siempre la facultad de contrastar dicho valor mediante el procedimiento de la tasación pericial contradictoria.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

