

Formas de propiedad de la farmacia en España

Dentro del complejo entramado de la legislación fiscal y mercantil que concurre en el mundo farmacéutico, tanto estatal como autonómica, al hablar de la propiedad de una oficina de farmacia conviene centrarse en la Ley General de Sanidad (Ley 15/86 de 25 de abril). Pero hay otras normas que también cabe analizar a este respecto, y ése es el objeto del presente artículo.

JOSEP-MARIA BESALDUCH

Economista y asesor fiscal. Socio director general de ASPIME. www.aspime.es

Si hablamos de las formas de propiedad de la oficina de farmacia en España, conviene apuntar, antes de nada, que la Ley General de Sanidad es la legislación sanitaria marco que regula el modelo sanitario español con carácter general y, en concreto, su artículo 103.4 regula la propiedad de la oficina de farmacia configurando el binomio propiedad-titularidad. Como se verá más adelante, la nueva Ley de Sociedades Profesionales puede colisionar, y de hecho colisiona, jurídicamente con este binomio.

La Ley General de Sanidad, en el mencionado artículo 103.4, se refiere a la propiedad de la oficina de farmacia diciendo de forma textual: «Sólo los farmacéuticos podrán ser propietarios y titulares de las oficinas de farmacia abiertas al público».

La Ley de Sociedades Profesionales, en referencia explícita a las oficinas de farmacia, expone en su Disposición Adicional Sexta 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».

Por tanto, esta nueva Ley de Sociedades Profesionales viene a diferenciar

los dos conceptos hasta ahora unidos y, por ende, rompe el binomio de propiedad y titularidad. La titularidad seguirá estando regulada por la Ley General de Sanidad, pero la propiedad, a partir de la entrada en vigor de la Ley de Sociedades Profesionales el pasado 16 de junio, ya no.

Personalidad jurídica

Es fundamental la diferenciación conceptual de la «personalidad jurídica» de una entidad, ya que este matiz es el que determinará, entre otras cosas, el régimen fiscal que cabe aplicarle.

De forma sencilla se puede definir la «personalidad jurídica» como la capacidad legal de actuar jurídica y mercantilmente ante terceros. Por tanto, el término «sociedad» no debe inducir a confusión, ya que las hay que, aun llamándose sociedad, no tienen personalidad jurídica propia, como ocurre con las sociedades civiles.

Por tanto, una correcta clasificación arrojaría: sociedades mercantiles (con personalidad jurídica propia) y sociedades civiles (sin personalidad jurídica propia). Las primeras están reguladas

por las leyes mercantiles y forzosa-mente deben contar con estatutos públicos y estar inscritas en los registros mercantiles (limitadas, anónimas, etc.), y las segundas deben estar reguladas por el *Código Civil*, no hay obligatoriedad de elevar a públicos sus estatutos ni hay que inscribirlas en el registro (sociedades civiles privadas o comunidades de bienes).

Fiscalidad aplicable

Según la clasificación anterior, las sociedades mercantiles estarán sujetas y reguladas por la Ley de Sociedades y las sociedades civiles estarán sujetas y reguladas fiscalmente por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

Dentro del capítulo o apartado de las personas físicas, debemos desglosar dos grupos:

- Titular autónomo. Es la figura del único propietario, que como persona física ejerce la actividad empresarial. Su tributación será por renta.
- Sociedades civiles y/o comunidades de bienes: la copropiedad.

Es fundamental la diferenciación conceptual de la «personalidad jurídica» de una entidad, ya que este matiz es el que determinará, entre otras cosas, el régimen fiscal que cabe aplicarle



Copropiedad

En la figura de la copropiedad, dos o más personas físicas articulan, mediante un contrato privado, su asociación para el ejercicio de una actividad. Dicho contrato, aun cuando a efectos públicos tiene total validez para el giro comercial mediante un NIF propio, no la dota de personalidad jurídica propia, por lo que los socios comuneros responden de forma solidaria (indistintamente) de todos sus bienes ante terceros.

Al no poseer personalidad jurídica, su tributación fiscal tiene lugar a través del IRPF en el sistema de atribución de rentas, por el cual cada socio se imputa la parte correspondiente a su porcentaje.

No hay diferenciaciones fiscales entre sociedad civil privada y comunidad de bienes y, de hecho, ambas figuras se confunden de forma habitual en el tráfico diario, si bien, desde el punto de vista estrictamente jurídico deberían diferenciarse del siguiente modo.

Sociedades civiles

Las sociedades civiles se rigen por el artículo 1.665 y siguientes del *Código Civil*, que de forma textual las define como «un contrato por el cual dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias». Además, por aplicación del artículo 1.689, se pueden pactar porcentajes sobre el beneficio o las pérdidas distintos a lo aportado. Por ello, se puede concluir que este tipo societario permite una gran flexibilidad legal de distribución del beneficio con buenas planificaciones fiscales y «nace» jurídicamente por la voluntad de los socios comuneros en sus pactos.

Comunidades de bienes

Por el contrario, las comunidades de bienes, que rige el *Código Civil* en sus artículos 392 y siguientes, no nacen por una voluntad de negocio común, aun cuando éste puede existir y articularse mediante contrato. Así, en el citado artículo 392 se dice textualmente: «Hay comunidad de bienes cuando la propiedad de una cosa o un derecho pertenecen proindiviso a varias personas...». Podríamos decir, en resumen,

Cuentas en participación

Otra forma de participar en el capital y en los resultados de una oficina de farmacia son las cuentas en participación.

Las cuentas en participación son una figura aún poco conocida y/o aplicada, que dimana del *Código de Comercio* (artículo 239 y siguientes), en virtud del cual, «podrán los comerciantes interesarse los unos en las operaciones de los otros, contribuyendo para ellas con la parte de capital que convinieren y haciéndose partícipes de sus resultados prósperos o adversos en la proporción que determinen».

Se trata, por tanto, de un «acuerdo» celebrado por un «gestor» o titular de un negocio, que recibe aportaciones de terceros ajenos a él. Dichos terceros no pasan a formar parte en ningún momento de la actividad o empresa en calidad de socios.

Este acuerdo, que puede formalizarse entre personas físicas o jurídicas indistintamente, no implica la creación de una persona jurídica o sociedad, ni la existencia de un fondo o patrimonio común, sino que el «gestor» hace suyo el capital y lo aplica al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la cual está interesado el tercero, llamado «partícipe». En ningún momento el partícipe adquiere ningún derecho ni obligación propias de los socios. Por tanto, de hecho, estamos ante un híbrido entre un contrato de préstamo y una aportación de capital, ya que aunque el partícipe aporta un dinero a una actividad, no recibe como contraprestación su devolución ni intereses, sino el derecho sobre unos beneficios o pérdidas, pero tampoco es la figura societaria de aportación de capital, porque dicha aportación no confiere la calidad de socio, ni titular ni propietario y, por tanto, tampoco confiere ningún derecho ni obligación de socio.

Según se establece en el artículo 24 del *Código de Comercio*, dichos contratos no están sujetos a ninguna forma, por lo que pueden ser verbales o escritos, públicos o privados, pero, en cualquier caso, se aconseja, a efectos de seguridad jurídica y de claridad ante las imputaciones fiscales que se deriven de dicho contrato, que sea por escrito y público.

En dicho contrato, es también aconsejable incluir las cláusulas del *objeto*, la *contraprestación* (donde se determinará el porcentaje que percibirá el partícipe sobre el beneficio si lo hay), la *duración* del acuerdo, la *aportación* del capital (momento y modo), la *rendición de cuentas* (donde se establecerán los plazos para que el titular-gestor rinda cuentas de los resultados al partícipe), la *responsabilidad*, la *resolución* del contrato, la *legislación* aplicable y la *jurisdicción* competente. □

Las cuentas en participación parten de un «acuerdo» celebrado por un «gestor» o titular de un negocio, que recibe aportaciones de terceros ajenos a él

que las sociedades civiles «nacen» por voluntad de los socios para la explotación de una actividad y las segundas «nacen» por sí solas cuando un bien es de varias personas, tanto si genera actividad o no.

En cualquier caso, dejando estos matices jurídicos a un lado, estas for-

mas societarias son cada día más utilizadas en el mundo de la oficina de farmacia, porque permiten, por un lado, acceder a inversiones fuertes entre varios farmacéuticos para a la compra de una oficina, y por otro, pueden mejorar la tributación y agilizan la sucesión familiar. Según la Ley General de Sa-

nidad, todos los socios comuneros de una sociedad civil o de una comunidad de bienes deben ser farmacéuticos colegiados y no encontrarse inmersos en ninguna de las incompatibilidades previstas en las leyes sanitarias. No olvidemos, además, que esta fórmula es la única, hasta hoy, que permite la asociación entre varios farmacéuticos para la explotación de una oficina de farmacia y, por tanto, la regulación de la propiedad compartida o copropiedad.

Sociedades mercantiles

Se entiende por sociedad mercantil una entidad con personalidad jurídica propia, por lo que gira y responde públicamente y ante terceros por ella misma. Dichas entidades, forzosamente han de hacer públicos sus estatutos de acuerdo con la ley que les sea de aplicación y deben estar debidamente inscritas en el registro mercantil de la provincia donde tengan su sede social.

Existe un amplio abanico de sociedades mercantiles que se diferencian entre sí por muy distintos motivos estatutarios: forma del capital social, capital mínimo, responsabilidad de los socios y/o de los administradores, división y representación del capital por acciones (al portador o nominativas), participaciones, etc. Este artículo no tiene por objeto su análisis, por lo que simplemente se destacarán las más aplicadas en el ámbito mercantil estatal, que son las sociedades de responsabilidad limitada (unipersonales o no), las anónimas y, por nombrar otras, las sociedades cooperativas y las comanditarias, éstas últimas muy en desuso.

A cada uno de estos tipos de sociedad le es de aplicación una ley propia, ya sea la Ley de Sociedades Anónimas y Limitadas, las leyes de sociedades cooperativas (las comunidades autónomas tienen cedida su regulación, mayoritariamente), etc., y una fiscalidad también propia, como es la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Ningún tipo de sociedad mercantil ha sido, hasta hoy, aplicable al mundo de la oficina de farmacia, porque, como ya se ha dicho, la Ley General de Sanidad regula en su artículo 103.4 de forma clara que la propiedad y titularidad de una oficina de farmacia sólo podrá estar en manos de una *persona física*. Pero el 15 de junio entró en vi-

gor la nueva Ley de Sociedades Profesionales y por su posible trascendencia en el mundo farmacéutico se abordará aquí de forma independiente y con mayor profundidad.

El concepto más importante que cabe resaltar de esta nueva ley, por lo que hace a su aplicación a las oficinas de farmacia, es que contempla la «liberalización» de un 25% del capital social en manos «no farmacéuticas», por lo que estamos ante la posibilidad de que un no farmacéutico disponga del 25% del capital social de una oficina de farmacia.



Sociedades profesionales

Hace algo más de un año, se presentó un borrador de un anteproyecto de ley con el fin de regular, mediante formas mercantiles, el ejercicio particular de los profesionales colegiados. Promovido básicamente e inicialmente por los Colegios de Abogados y los de Auditores y Censores Jurados de Cuentas, dicho borrador daba cabida y regulación a cualquier profesional, incluido el farmacéutico. Después de un año de matices y enmiendas en el Congreso y en el Senado en relación con su aplicación a la oficina de farmacia, fue aprobada la ley, con una disposición adicional especial en referencia a las boticas (la séptima), en la cual y de forma textual se dice: «Sin perjuicio de lo establecido en la presente ley, la titularidad

de las oficinas de farmacia se regulará por la normativa sanitaria propia que le sea de aplicación».

Controversia legal

Parece claro, por tanto, que la voluntad del legislador ha sido mantener la titularidad en manos del farmacéutico, remitiéndola a las leyes sanitarias, pero no sucede lo mismo con la propiedad. Es evidente que esta Ley viene a romper el binomio titularidad-propiedad amparado por la Ley General de Sanidad, porque aun siendo, como ya se ha dicho, una ley no pensada exclusivamente para la oficina de farmacia, sí que tendrá para ella trascendencia y repercusión.

Procede aquí desmentir lo que se ha dicho en algunos medios de que la farmacia ha sido excluida de esta ley. Evidentemente no es así: la farmacia ha sido incluida en esta ley y sólo barnizada en la mencionada disposición adicional sexta. Por otro lado, debemos tener en cuenta que son muchas las dudas y lagunas legislativas sobre la aplicabilidad de la Ley de Sociedades Profesionales en el ámbito de la oficina de farmacia, por su colisión legislativa con el artículo 103.4 de la Ley General de Sanidad.

De todos modos, sea mediante reglamento, otras normas complementarias o por la vía judicial, es razonable pensar, de acuerdo con el «espíritu de la Ley», que las oficinas de farmacia podrán gestionarse, girar mercantilmente y tributar próximamente como sociedades mercantiles.

Fiscalidad

Las obligaciones tributarias por el beneficio de explotación de una sociedad profesional están reguladas por la Ley del Impuesto de Sociedades y no por la del IRPF. Para el ejercicio 2007 la primera establece dos tramos de contribución: el 25% por los primeros 120.000 euros y el 30% por los restantes.

Pensemos que a diferencia del Impuesto sobre la Renta, el Impuesto de Sociedades no es progresivo, por lo que, desde el punto de vista fiscal, la aplicación de la Ley de Sociedades Profesionales a las oficinas de farmacia rebajaría ostensiblemente la tributación de la mayoría de ellas. □