

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid

SALA CUARTA

FECHA: 24 de enero de 2024

PROCEDIMIENTO: 28-19092-2021

CONCEPTO: IMP. TRANSM. PATRIM. Y ACTOS JURÍD. DOCUM. ITP-AJD

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **Axy** - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra liquidación provisional girada al documento nº ... por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD, modalidad de AJD, cuantía 17.319,67 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 29/09/2021 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 24/08/2021 contra la expresada liquidación provisional, girada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD (modalidad de AJD) devengado por la escritura de compraventa de oficina de farmacia, otorgada el día/2018, por un precio de 2.075.000 euros, más las existencias, operación por la que el obligado tributario presentó modelo 601, de autoliquidación por el ITP y AJD, modalidad de AJD, sin importe a ingresar, al considerar que se trataba de una operación no sujeta

No obstante, la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid giró liquidación provisional por la modalidad de AJD, sobre una base imponible de 2.075.000 euros, a la que aplica el tipo impositivo del 0,75 %; y ello con base en la siguiente motivación:

"(...) la transmisión de una oficina de farmacia no queda sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en su modalidad de TPO al ser realizada por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional . Sin embargo, y respecto a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, el artículo 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993 fija que estarán sujetas «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»

(...) y al considerarse el negocio como establecimiento mercantil con acceso al Registro de Bienes Muebles, se cumplen los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Recientemente el Tribunal Supremo en su sentencia número 1608/2020, recurso de casación número 3873/2019, fija la siguiente interpretación del precepto legal: «La primera copia de una escritura notarial en la que se documenta la cesión o transmisión de una oficina de farmacia es 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.»

Se cumplen por tanto todos los requisitos exigidos para que esta operación quede sujeta a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados siendo el sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho. La base imponible está constituida por el valor consignado en la escritura pública y la cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible el tipo de gravamen general vigente a la fecha de devengo, aprobado por la Comunidad Autónoma de Madrid (artículo 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

SEGUNDO.- La reclamante alega que el Fondo de Comercio de la oficina de farmacia se trata de un bien que no es inscribible en el Registro de Bienes Muebles ni en ningún otro de los relacionados en el artículo 31.2 del Texto Refundido del ITP y AJD, siendo la licencia de Farmacia, el único bien registrable en la Sección 5ª del Registro de Bienes Muebles, por lo que el valor del Fondo de Comercio debe excluirse de la base imponible del Impuesto, añadiendo que el valor de la licencia es de cero euros, o en todo caso el importe de la tasa pagada por el cambio de titularidad. También alega que la aplicación retroactiva de la referida Sentencia del Tribunal Supremo (número 1608/2020 de 26 de noviembre) vulnera el principio de confianza legítima del contribuyente y la buena fe que debe regir entre las Administraciones Públicas y los obligados tributarios.

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.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si la primera copia de una escritura notarial en la que se documenta la cesión o transmisión de una oficina de farmacia es un acto sujeto, conforme a lo dispuesto en el artículo 31.2 del Texto Refundido de la Ley del ITPAJD, aprobado por Real Decreto 1/1993, de 1 de septiembre, TRLITPAJD en adelante, a la cuota variable del ITPAJD, al ser inscribible tal título en Registro Público y, en caso afirmativo y dado que, como veremos, es cuestión que no ha estado exenta de polémica en el ámbito jurisprudencial, con pronunciamientos de los Tribunales de Justicia en sentidos opuestos, si los pronunciamientos en sentido favorable al contribuyente, esto es a su no sujeción, han creado confianza legítima para el sujeto pasivo de tal manera que, en todo caso, no procedería su tributación, dado el momento en que se habría devengado el impuesto.

TERCERO.- Ha de anticiparse que esta cuestión ha sido tratada por este TEAR y por diversos Órganos Judiciales a efectos de revisar sus fallos y criterios de manera muy copiosa, generándose así criterios distintos que se han modificado a lo largo del tiempo.

Así, fue criterio original de este Órgano Económico Administrativo la procedencia de la sujeción a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del ITPAJD que fundamentó con base en la doctrina del TSJ de Extremadura. Ejemplo de ese primer criterio fue nuestra resolución de 24 de enero de 2018 (RG 28-20931-2016), y de la doctrina que la sustentaban las Sentencias del TSJ de Extremadura de 26 de mayo de 2015, rec. 654/2014 y de 11 de diciembre de 2014, rec. 147/2014, que, sintéticamente, estimaban que la transmisión de oficinas de farmacias era inscribible en el Registro de la Propiedad, por lo que conforme con el citado art. 31.2 del TRITPAJD, procedía la sujeción a esta modalidad del impuesto que nos ocupa.

No fue nuestro criterio compartido por el TSJ de Madrid, pues en diversas Sentencias (de 4 de febrero de 2019, rec. 172/2018 y de 5 de julio de 2018, rec. 904/2017, por ejemplo), concluyó que la fundamentación de la doctrina del TSJ de Extremadura se basaba en que la Ley Autonómica establecía la obligación de inscribir la transmisión, siendo el caso que la Legislación Autonómica madrileña no lo disponía así, de tal manera que se entendía aplicable el criterio de no sujeción, máxime cuando no se apreciaba que claramente este tipo de transmisión fuera inscribible en el Registro de Bienes Muebles. Ante la reiteración del criterio del TSJ de Madrid, este TEAR lo asumió como propio, cambiando así el que aplicaba originalmente.

Una de estas Sentencias del TSJ de Madrid, la dictada el 3 de abril de 2019, rec.359/2018, que había anulado un previo fallo de este TEAR de 23 de marzo de 2018, fue objeto de recurso de casación ante el Tribunal Supremo, que mediante Sentencia nº 1608/2020, de 26 de noviembre de 2020 (recurso de casación 3873/2019), estableció el siguiente criterio:

"La primera copia de una escritura notarial en la que se documenta la cesión o transmisión de una oficina de farmacia es 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. La inscribibilidad debe entenderse como acceso de los Registros, en el sentido de que basta con que el documento sea susceptible 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".

El mismo criterio se ha recogido en las Sentencia de 18 de febrero de 2021 (rec. 6777/2019); 21 de junio de 2022 (rec. 5290/2020) y 31 de octubre de 2022 (rec. 1811/2021)

Es evidente que, en aplicación del criterio expuesto del Alto Tribunal, no cabe sino declarar procedente la tributación por la modalidad de AJD, respecto a la primera copia de una escritura notarial en la que se documente la cesión o transmisión de una oficina de farmacia. No distingue la doctrina del Alto Tribunal en distintos elementos de la Oficina (Fondo de Comercio, Licencia) sino que aprecia la oficina de farmacia como un todo que debe ser sujeto a tributación como tal, por lo que las alegaciones del interesado en este sentido deben ser desestimadas.

CUARTO.- No obstante lo anterior, el reclamante alega la imposibilidad de aplicar los criterios interpretativos recogidos en las sentencias del Tribunal Supremo, cuando supongan, como en este caso, un cambio de criterio desfavorable para el contribuyente a hechos imponderables devengados con anterioridad a la aprobación de esas Sentencias.

Este TEAR ha aceptado este planteamiento en resoluciones anteriores a la presente (v. gr. la resolución de 24 de noviembre de 2023, RG 28-14855-2021), y lo ha hecho en los siguientes términos:

"Y efectivamente, resulta improcedente la retroactividad de criterios no favorables al contribuyente, esto es, el cambio de criterio por parte del Tribunal Supremo no puede tener efectos retroactivos, como reconoce el propio Tribunal Supremo, que en su sentencia de 13-6-2018 declaró que:

"(...) la Administración Tributaria no podrá exigir el tributo en relación con una determinada clase de operaciones (o, en general, de hechos imponderables), respecto de períodos anteriores no prescritos, cuando puedan identificarse actos o signos externos de esa misma Administración lo suficientemente

concluyentes como para entender que el tributo en cuestión no debía ser exigido a tenor de la normativa vigente o de la jurisprudencia aplicable".

Igualmente, el Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución de 23-03-2022 (resolución 00/04189/2019), considera que "Un cambio de criterio del Tribunal Supremo que perjudique al contribuyente únicamente puede aplicarse desde que dicho cambio de criterio se produce, en tanto que ello podría ir en contra de una confianza legítima merecedora de protección jurídica". Y lo hace en los siguientes términos (el resaltado es nuestro):

"(...) este TEAC quiere traer a colación lo que ya afirmamos en nuestra resolución de 11 de junio de 2020 (RG 1483/2017) en la que tratamos la eficacia de un cambio posterior en la jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación a los requisitos para acogerse al régimen especial FEAC del impuesto sobre sociedades (el resaltado es nuestro):

<<Y aunque el propio Tribunal Supremo ha aplicado retroactivamente sus criterios (v.gr. STS de 30-04-2012 - rec. n.º. 928/2010) y STS de 04-06-2012 - rec. n.º. 1767/2010)***sin hacer específica referencia a ello, observamos que posteriormente, y cuando se centra en la cuestión de aplicación retroactiva de criterios no favorables al contribuyente, se inclina claramente por una respuesta negativa y así, es claro que tanto la Audiencia Nacional ("cualquiera que fuere el ámbito revisor en el que tuviera lugar") como el Tribunal Supremo ("el tributo en cuestión no debía ser exigido a tenor de la normativa vigente o de la jurisprudencia aplicable") protegen la seguridad jurídica y confianza legítima del contribuyente en todas las escalas (DGT, TEAC, AN y TS).

A la vista de lo anterior, este Tribunal Central no puede sino estimar las alegaciones de la recurrente en este punto, anulando el Acuerdo de liquidación impugnado por entender que el cambio de criterio del Tribunal Supremo y de este TEAC vincula a toda la Administración tributaria pero únicamente desde que dicho cambio de criterio se produce, no pudiendo regularizarse situaciones pretéritas en las que los obligados tributarios aplicaron el criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación>>

(...) lo manifestado en el referido primer párrafo ha de integrarse con lo añadido en el segundo, resultando de ello el criterio de que **un cambio de criterio del Tribunal Supremo y de este TEAC que perjudique al contribuyente únicamente puede aplicarse desde que dicho cambio de criterio se produce, en tanto que ello podría ir en contra de una confianza legítima merecedora de protección jurídica**. Y en ese sentido es en el que la resolución alude a que los obligados tributarios hayan aplicado un criterio vigente en el momento de presentar su autoliquidación. Así, en una sentencia de la Audiencia Nacional, de 17/04/2019, que se cita en la misma resolución del TEAC, se hace hincapié en que el principio de seguridad jurídica y el de confianza legítima adquieren especial relevancia en el ámbito de aplicación de los tributos por el sistema de autoliquidación sobre el que pivota nuestro ordenamiento jurídico desde el año 1978. La elaboración de dicha autoliquidación presupone en muchas ocasiones decisiones en orden a una interpretación de la norma, que, cuando viene fijada por un determinado criterio emanado, como en el presente caso, por el Tribunal Supremo, funda en el contribuyente una legítima expectativa de que su autoliquidación ajustada a dicho criterio es conforme a derecho (...).

Aplicando el criterio expuesto al caso que nos ocupa, no cabe sino concluir que la escritura pública otorgada el 19-12-2019, en la que se documenta la transmisión de una oficina de farmacia, no debe tributar por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del ITP y AJD, al haber sido formalizada con anterioridad a la sentencia nº 1608/2020, del Tribunal Supremo, de 26-11-2020, ya que el reclamante se ha limitado a ajustar su conducta al criterio administrativo vigente en ese momento. Lo contrario vulneraría los principios de seguridad jurídica y confianza legítima que expresan la confianza de los ciudadanos en que los criterios de actuación de las Administraciones Públicas no pueden ser alterados arbitrariamente, y que viene recogido expresamente en el artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público:

"Las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho.

Deberán respetar en su actuación y relaciones los siguientes principios:

(...;)

e) Buena fe, confianza legítima y lealtad institucional".

En consecuencia, se estima la pretensión de la reclamante, anulando la liquidación que aquí se impugna."

QUINTO.- Puede observarse que este TEAR ha mantenido, en síntesis, que el criterio reiterado del TSJ de Madrid reproducido en el Fundamento de Derecho Tercero de esta resolución, asumido posteriormente por este TEAR, generaba al contribuyente confianza legítima en el sentido de expectativa legítima que de al no autoliquidar el AJD tras la adquisición de la oficina de farmacia, estaba obrando conforme a derecho en tanto esa actuación era la pregonada por los órganos económico y contencioso administrativo territorialmente afectos a la Comunidad de Madrid.

El respaldo de este criterio se fundaba en una resolución del TEAC y una Sentencia del Tribunal Supremo pero, en ambos casos, la identidad de lo dispuesto en dichas citas con el supuesto que nos ocupa no era exacta: por un lado la resolución del TEAC no se refería a cualquier cambio de criterio, sino a los operados por el Tribunal Supremo y por el TEAC. Más concreta y recientemente, la Resolución de este último de 25 de abril de 2023 (RG 00-3146-2022) ha señalado la realidad del principio de confianza legítima que producen la doctrina de dichos Tribunales y de la Dirección General de Tributos. Bien es cierto que en la doctrina del TEAC no se niega que los criterios propios de otros órganos judiciales o administrativos puedan igualmente generar confianza legítima, pero la falta de confirmación hace perder fuerza a nuestro planteamiento por cuanto no se sustenta en doctrina vinculante.

En lo que respecta a la cita de jurisprudencia, el punto débil estribaba en que la imposibilidad de exigencia del tributo por existir actos previos que recogiesen el

criterio de que no procedía tributar se centra en los realizados por esa misma administración tributaria, y evidentemente ni este TEAR ni el TSJ forman parte de la Administración Tributaria Autónoma. Bien es cierto que se puede realizar una exégesis de esta doctrina en el sentido de que el contribuyente aprecia los efectos de determinada doctrina; esto es, que no se exige el tributo, y no a la causa agente, esto es, la doctrina del Tribunal, pero nuevamente nos encontramos con una doctrina defendible pero carente de la fuerza que otorga la identificación plena con un criterio jurisprudencial.

Puede concluirse de lo expuesto que este TEAR mantenía un criterio razonable y fundado, pero no lo suficientemente anclado en doctrina o jurisprudencia como para no estar expuesto a rectificación.

Tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencial son susceptibles de cambio, como se expresa, por ejemplo en la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 2012, rec. 3734/2009:

"Un cambio de orientación o de criterio en una determinada línea jurisprudencial es perfectamente posible, como tiene declarado esta Sala en sentencias como las de 1 de abril de 2.002, rec. 8.744/1.995, en la que manifestamos que: "es sabido que nada impide a los Tribunales variar sus criterios o interpretar de forma diferente las normas aplicables, siempre que el cambio de criterio no sea fruto de un mero voluntarismo casuístico sino consciente, justificado y razonado " (SSTC 91/1.990, de 23 de mayo, y 200/1.990, de 10 de diciembre), o en la de 30 de octubre de 1.999, rec. 3.775/1.996, en la que también expresamos sobre esta cuestión lo que sigue: "Otro tanto cabe decir del principio de seguridad jurídica, recogido en el mismo artículo 9.3 de la Constitución , cuya vigencia no se desconoce por seguir la más reciente orientación jurisprudencial para resolver conforme a ella, respetándose dicha seguridad jurídica también con los cambios de criterio interpretativo cuando se justifican debidamente, pues lo contrario sería ignorar el significado de la jurisprudencia, recogido en el artículo 1.6 del Código civil , cuya finalidad es la de guiar y orientar la función de aplicar las leyes al servicio de la mejor interpretación de éstas y de los principios generales del derecho, mientras que la estricta vinculación con el precedente constituiría un impedimento al cumplimiento de este fin".

La imprescindible motivación de un cambio de criterio puede fundarse en una reflexión propia del órgano que la realiza o puede tener una causa exógena, como por ejemplo es la apreciación de una doctrina o jurisprudencia más convincente a ojos del órgano resolutorio. Obsérvese que no se trata de un cambio o de una nueva doctrina vinculante, pues la aplicación de esta no implica cambio de criterio por el órgano que estaría afectado por esta vinculación, sino un acatamiento de un criterio por imperativo legal. En este caso nos referimos a una doctrina que no le vincula, pero cuya fuerza argumental es apreciada como más convincente que la mantenida hasta entonces.

SEXTO.- En el caso que nos ocupa, se ha apreciado la asunción de forma reiterada del criterio contrario al de este TEAR, expuesto en el Fundamento de Derecho Cuarto de esta resolución, por parte del TSJ de Asturias ; así, en la Sentencias de 12 de mayo de 2023, rec. 322/2022, (reiterada, entre otras, por

las Sentencias de 4 de octubre de 2023, rec. 1119/22 y de 24 de noviembre de 2023, rec. 1118/2022) se dispone:

*"Planteados los términos del recurso en el sentido expuesto y vistas las alegaciones de las partes, se invoca por el recurrente como primer motivo de recurso, **vulneración del principio de confianza legítima como consecuencia de la aplicación retroactiva de interpretación sobre la tributación por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados en la transmisión de una farmacia**, según ha expuesto en su demanda y se recoge en el Fundamento de Derecho precedente.*

No puede acogerse este motivo impugnatorio.

En relación al principio de confianza legítima la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2018, recurso 2800/2017, afirma que el principio de confianza legítima implica la exigencia de un deber de comportamiento de la Administración que consiste en la necesidad de observar en el futuro la conducta que sus actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de esos propios actos.

Se señala en dicha sentencia:

"Pero para que pueda afirmarse que existe ese deber es menester que concurren determinados requisitos (destacados en la sentencia de 22 de junio de 2016, dictada en el recurso de casación núm. 2218/2015, con abundante cita de pronunciamientos anteriores), concretamente los siguientes

1. Que aunque la virtualidad del principio puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración constatada cuando ésta se produce sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias, el principio no puede amparar creencias subjetivas de los administrados que se crean cubiertos por ese manto de confianza si la misma no viene respaldada por la obligación de la Administración de responder a esa confianza con una conducta que le venga impuesta por normas o principios de derecho que le obliguen a conducirse del modo que espera el demandante.

2. Que no puede descansar la aplicación del principio en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, pues ni este principio, ni el de seguridad jurídica garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles.

3. Que la circunstancia de que no se haya activado la regularización de la situación tributaria en otros ejercicios anteriores no es causa obstativa per se para que, constatada por la Administración la práctica irregular llevada a cabo, se proceda a su regularización a partir de entonces, a lo que debe añadirse que no puede considerarse contraria a la doctrina de los actos

proprios ni a la buena fe la conducta de una de las partes sin valorar al mismo tiempo la de la otra parte.

4. Que es imprescindible que el comportamiento esperado de la Administración -valga la expresión- derive de actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano - más allá de aquellas insuficientes creencias subjetivas o expectativas no fundadas- de que existe una voluntad inequívoca de la Administración de ajustar su comportamiento a un determinado modo de proceder .

(...)

"Sí podemos afirmar, empero, que la Administración Tributaria no podrá exigir el tributo en relación con una determinada clase de operaciones (o, en general, de hechos imponible), respecto de períodos anteriores no prescritos, cuando puedan identificarse actos o signos externos de esa misma Administración lo suficientemente concluyentes como para entender que el tributo en cuestión no debía ser exigido a tenor de la normativa vigente o de la jurisprudencia aplicable. En otras palabras, la declaración expresa y precisa de que la operación no está sujeta o la realización de actos indubitados que revelen un criterio claramente contrario a su sujeción impedirá a la Administración exigir el tributo con carácter retroactivo, esto es, en relación con momentos anteriores (no afectados por la prescripción) a aquél en el que se cambió el criterio que antes se había manifestado expresa o tácitamente y que llevó al interesado a ajustar su comportamiento a esos actos propios.

A ello cabría añadir, reiterando aquí nuestra jurisprudencia, que la circunstancia de que la Administración competente no haya regularizado la situación del contribuyente con anterioridad, o no haya iniciado en relación con los correspondientes hechos imponible procedimiento alguno (de gestión, o de inspección) no determina ineluctablemente que exista un acto tácito de reconocimiento del derecho del sujeto pasivo del tributo, pues tal circunstancia -la ausencia de regularización- no constituye, si no va acompañada de otros actos concluyentes, un acto propio que provoque en el interesado la confianza en que su conducta es respaldada por el órgano competente de la Administración".

En el presente caso, se señala por el recurrente que en el momento en que formalizó la compra de su farmacia en escritura pública el 30-10-2018 el criterio imperante del Ente Público de los Servicios Tributarios no exigía la obligación de tributar por la modalidad de AJD, sin que se pueda obligar al mismo a hacerlo por el mero hecho de que con posterioridad nazca una doctrina del Tribunal Supremo sobre tal materia. Se indica que nos encontramos ante una operación que, al tiempo de producirse, no existía obligación de tributar, siendo a partir de la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de noviembre de 2020, que se modificó, sin que pueda afectar a una situación jurídica nacida antes de dictarse esta doctrina. Se añade que la autoliquidación ahora discutida se presentó en base a lo que hasta ese momento era la interpretación y pautas dadas por la propia Administración tributaria.

Sin embargo, el actor no aporta un principio de prueba de un acto concluyente de la Administración tributaria asturiana del que se pueda inferir que el tributo en cuestión no debía ser exigido a tenor de la normativa vigente o de la jurisprudencia aplicable en la fecha de devengo del impuesto. Y así, en la resolución del TEARA recurrida se recoge que han existido pronunciamientos contradictorios de tribunales de ámbito autonómico en relación con la sujeción a dicha modalidad. En este sentido, la sentencia del TSJ de Madrid de 5 de julio de 2018, recurso 904/2017, señala que: "Como ya se ha dicho, por la recurrente se han citado sentencias del TSJ de Valencia y por la CAM sentencias del TSJ de Extremadura..."

Por ello, resulta aplicable al caso de autos el criterio mantenido en la mencionada sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2018, según el cual: " La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación deducido por la Diputación Foral de Bizkaia pues, como señala con acierto dicha parte recurrente, el eventual "cambio de criterio" que aquí se habría producido no reúne los requisitos necesarios como para entender vulnerado el principio de confianza legítima , máxime si se tiene en cuanto que la Administración está sometida al principio de legalidad y, sobre todo, que no consta pronunciamiento, resolución o acto expreso que ponga de manifiesto que la Hacienda Foral entendió siempre -antes de julio de 2014- que operaciones como las analizadas no estaban sujetas al tributo".

*A ello añadiremos el criterio mantenido por la sentencia del Tribunal Constitucional nº 179/2015, de 7 de septiembre de 2015, en el sentido de que: "**el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha señalado que las exigencias de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima de los litigantes no generan un derecho adquirido a una determinada jurisprudencia, por más que hubiera sido constante** (STEDH de 18 de diciembre de 2008, caso Unédic contra Francia , § 74), pues la evolución de la jurisprudencia no es en sí contraria a la correcta administración de justicia, ya que lo contrario impediría cualquier cambio o mejora en la interpretación de las leyes (STEDH de 14 de enero de 2010, caso Atanasovski contra la ex República Yugoslava de Macedonia, § 38).*

A lo anterior debemos añadir, finalmente, que en el sistema de civil law en que se desenvuelve la labor jurisprudencial encomendada al Tribunal Supremo español, la jurisprudencia no es, propiamente, fuente del Derecho -las Sentencias no crean la norma-, por lo que no son miméticamente trasladables las reglas que se proyectan sobre el régimen de aplicación de las leyes. A diferencia del sistema del common law, en el que el precedente actúa como una norma y el overruling, o cambio de precedente, innova el ordenamiento jurídico, con lo que es posible limitar la retroactividad de la decisión judicial, en el Derecho continental los tribunales no están vinculados por la regla del prospective overruling, rigiendo, por el contrario, el retrospective overruling (sin perjuicio de la excepción que, por disposición legal, establezca el efecto exclusivamente prospectivo de la sentencia, como así se prevé en el art. 100.7 LJCA en el recurso de casación en interés de ley).

Así tuvimos ocasión de señalarlo ya en nuestra STC 95/1993, de 22 de marzo, en la que subrayamos que la Sentencia que introduce un cambio

jurisprudencial "hace decir a la norma lo que la norma desde un principio decía, sin que pueda entenderse que la jurisprudencia contradictoria anterior haya alterado esa norma, o pueda imponerse como Derecho consuetudinario frente a lo que la norma correctamente entendida dice" (FJ 3)".

A este respecto, hemos de insistir en que la jurisprudencia no crea normas, sino que interpreta y aplica las existentes.

Asimismo la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2011, recurso 2884/2010, ha señalado que: "En primer lugar, «no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva que pueda hacerse derivar del principio de irretroactividad tal como está consagrado» en el art. 9.3 C.E ., pues el «límite expreso de la retroactividad "in peius" de las leyes que el art. 9.3 de la Norma suprema garantiza no es general, sino que está referido exclusivamente a las leyes "ex post facto" sancionadoras o restrictivas de derechos individuales.... No cabe considerar, pues, con carácter general, subsumidas las normas fiscales en aquellas a las que se refiere expresamente el citado art. 9.3 C.E ., por cuanto tales normas no tienen por objeto una restricción de derechos individuales, sino que responden y tienen un fundamento propio en la medida en que son directa y obligada consecuencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica impuesto a todos los ciudadanos por el art. 31.1 de la Norma fundamental» (STC 173/1996 , fundamento jurídico 3 ., que se apoya en las SSTC 27/1981 , fundamento jurídico 10, 6/1983 , fundamento jurídico 3., 126/1987 , fundamento jurídico 9 ., y 150/1990 , fundamento jurídico 8.) (...).

Y es que, **en la medida en que la cuestionada es una disposición de carácter tributario, y éstas, como ha señalado el Tribunal Constitucional, «no son normas sancionadoras o restrictivas de derechos individuales », es evidente que «no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva»** o, dicho de otra forma, que «no cabe considerar, con carácter general, subsumidas las normas fiscales en aquellas a las que expresamente se refiere el art. 9.3 de la Constitución, por cuanto tales normas tienen un fundamento autónomo en la medida en que son consecuencia obligada del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, impuesto a todos los ciudadanos por el art. 31.1 de la Norma fundamental» (STC 89/2009, de 20 de abril , FJ 3).

Si las normas tributarias no son sancionadoras ni restrictivas de derechos individuales no puede afirmarse que la jurisprudencia en que se basa la resolución recurrida comporte una infracción del art. 9.3 de la CE.

Además del sentido de su fallo, debe apreciarse que la Sentencia recoge la doctrina recogida por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 13 de junio de 2018, aplicada por este TEAR hasta ahora para motivar su criterio, pero analizando el problema de la misma que hemos indicado en el Fundamento de Derecho anterior respecto a la necesidad de actos previos de la administración tributaria en sentido favorable al contribuyente, para concluir que efectivamente, la falta de asunción clara del criterio por la Administración Autonómica no puede ser suplida por la aplicación de los criterios de los Tribunales que revisan la

actuación de la misma. Así, en la Sentencia del TSJ Asturiano se analiza lo que este TEAR entendía una circunstancia que dificultaba pero no impedía la aplicación del criterio del Tribunal Supremo como una circunstancia claramente impeditiva y lo hace con razonamientos tan fundados y convincentes como para hacerlos propios.

Por otra parte, nuestro razonamiento que predica la asunción de confianza legítima como limitación de la aplicación de jurisprudencia desfavorable se ve respondido por la reflexión respecto a que las normas de naturaleza tributaria no están recogidas en el ámbito del art. 9.3 de la Constitución a la hora de vedar determinados ámbitos jurídicos de la posibilidad de aplicaciones retroactivas. El propio Tribunal Supremo en la reciente sentencia de 14 de marzo de 2022 (rec. 354/2019), argumenta:

*"Tampoco cabe acoger la objeción de que ello supone una aplicación retroactiva de la jurisprudencia: los cambios jurisprudenciales, por su propia naturaleza, afectan a concretos litigios que en el momento de iniciarse estaban sometidos a una interpretación diferente de las normas relevantes. Hablar de retroactividad con respecto a los cambios jurisprudenciales puede así no ser enteramente preciso, pues se trata de una categoría tradicionalmente pensada y perfilada para las normas de Derecho escrito. Pero, admitiendo a efectos argumentativos que dicha categoría pueda aplicarse a la jurisprudencia, es indiscutible que **la aplicación de nuevos criterios jurisprudenciales a situaciones nacidas con anterioridad no tendría más topes que los previstos para las leyes, es decir, los impuestos en el art. 9.3 de la Constitución: que la nueva regla suponga una agravación en materia sancionadora, o que implique una restricción de derechos individuales.** En casos como el presente, el nuevo criterio jurisprudencial trae consigo una ventaja para quienes son sancionados disciplinariamente, por lo que se trataría de retroactividad favorable y, por tanto, no prohibida por el citado precepto constitucional."*

Obsérvese que esta última reflexión sobre la aplicación de nuevos criterios jurisprudenciales limita el ámbito de la confianza legítima a un espacio del que escapa la norma tributaria, y sin el apoyo que el criterio del TEAC referido en el Fundamento de Derecho Tercero de esta resolución aporta, por cuanto, como se ha expuesto, solo se remite a previa doctrina del propio TEAC, Tribunal Supremo o Dirección General de Tributos, deja superado nuestro criterio anterior.

Así pues, procede el cambio del criterio mantenido hasta ahora por este TEAR de Madrid respecto a esta cuestión y por ende la desestimación de la presente reclamación económico administrativa.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

