

Roj: **STS 5860/2010 - ECLI:ES:TS:2010:5860**Id Cendoj: **28079130022010100922**Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**Sede: **Madrid**Sección: **2**Fecha: **03/11/2010**Nº de Recurso: **234/2006**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **CONTENCIOSO**Ponente: **EMILIO FRIAS PONCE**Tipo de Resolución: **Sentencia**Resoluciones del caso: **STSJ AS 2414/2005,**
STS 5860/2010

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a tres de Noviembre de dos mil diez.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación para unificación de doctrina, núm. **234/2006**, interpuesto por D. Ismael y D. Mateo , en su condición de herederos de D. Rosendo , representados en la actualidad por el Procurador D. Fernando Lozano Moreno, contra la sentencia, de fecha 15 de julio de 2005, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, Sección Segunda, en el rec. núm. 1541/2000 , promovido por D. Rosendo , contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias, de 21 de julio de 2000, desestimatoria de las reclamaciones formuladas contra los acuerdos del Inspector Jefe adjunto de la Delegación en Oviedo de la AEAT de liquidación, de 2 de febrero de 2000, por el concepto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio de 1992, importe de 5.951.077 ptas., y de sanción, de 20 de marzo del mismo año, por importe de 2.385.010 ptas.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, con fecha 15 de julio de 2005, dictó sentencia con la siguiente parte dispositiva: "FALLO: Desestimar el recurso contencioso- administrativo interpuesto por la Procuradora de los Tribunales Doña María Luz García García, en nombre y representación de Don Rosendo , contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Asturias, estando representada la Administración demandada por el Abogado del Estado, resolución que se confirma por ser ajustada a Derecho. Sin costas".

SEGUNDO .- Contra dicha sentencia, D. Ismael y D. Mateo , en su condición de herederos de D. Rosendo , interpusieron recurso de casación para la unificación de doctrina, al haber considerado correcta la imputación temporal del beneficio procedente de la enajenación de una vivienda al ejercicio en el que se otorgó la escritura pública, 1992, y no en el año 1986, en que realmente se efectuó la venta en documento privado, como había pretendido el contribuyente, aportando, como sentencias contradictorias las dictadas por esta Sala en 26 de abril de 2005, rec. nº 314/2000 y por los Tribunales Superiores de Justicia de Madrid en 10 de diciembre de 2001 y 8 de abril de 2002 , y de Navarra, en 7 de abril de 1999 , que admiten la prueba de la fecha de un documento privado por otros medios además de los contemplados en el art. 1227 del Código Civil .

TERCERO .- Conferido traslado al Abogado del Estado para que formulase escrito de oposición, alegó el incumplimiento de la triple identidad subjetiva, objetiva y causal exigida por el artículo 96.1 de la Ley 29/98, de 13 de julio y, subsidiariamente, la desestimación del recurso, al no existir la infracción legal denunciada.



CUARTO .- Señalada, para votación y fallo, la audiencia del día 27 de octubre de 2010, tuvo lugar en dicho fecha la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- La sentencia recurrida confirmó la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Asturias de 21 de julio de 2000, que desestimó la reclamación deducida por el demandante contra la liquidación practicada por la Inspección, por el concepto del IRPF de 1992, que incluyó, entre otras partidas, los beneficios empresariales procedentes de la venta de una vivienda en Madrid por importe de 6.425.580 ptas., al haberse formalizado en dicho ejercicio la escritura pública.

Con fecha 3 de diciembre de 1999, la Inspección de los Tributos de la Delegación de Oviedo había levantado acta de disconformidad, por no considerar acreditada que la venta se había efectuado el 26 de diciembre de 1986, en documento privado, a D. Arcadio , al ser insuficiente la aportación por el interesado del contrato privado y de una hoja manuscrita en la que se recogían los plazos y fechas del pago del precio, y no resultar procedente practicar los requerimientos propuestos al comprador, al objeto de poder verificar la veracidad del documento y de los pagos, y a las empresas de gas, luz y agua para que aportaran, en su caso, los contratos de suministro correspondientes.

Luego, con el escrito de alegaciones al acta, el interesado acompañó un certificado del Secretario de la Comunidad de propietarios en el que se indicaba que a fecha anterior a 1 de enero de 1992 ya no constaba el nombre del vendedor como propietario del piso, criticando la denegación de la práctica de los requerimientos instados al objeto de confirmar la fecha de entrega y puesta a disposición de la vivienda, ya que la Inspección debía conocer la realidad de los hechos con trascendencia tributaria y no podía aplicarse en términos absolutos el art. 1227 del Código Civil , máxime cuando en la escritura pública se consignó como domicilio del comprador la dirección de la vivienda objeto del contrato, lo que acreditaba su anterior puesta a disposición, y se dice que el precio se ha recibido con anterioridad. Sin embargo, las alegaciones deducidas fueron desestimadas por la Oficina Técnica por no haberse presentado el contrato privado ante una Oficina Pública, siendo correcta la falta de práctica de las pruebas propuestas, por cuanto, al no tratarse de entidades públicas en el sentido del art. 1227 del Código Civil , no podía considerarse acreditada la fecha de la transmisión, aún en el caso hipotético de que la contestación confirmara las manifestaciones del interesado.

Interpuesta reclamación económico-administrativa, el Tribunal Económico-Administración Regional de Asturias, confirmó el criterio de imputación temporal en 1992, porque según el Código Civil el contrato de compraventa en relación a los bienes inmuebles obliga a otorgar documento público y hasta ese momento no cabe entender transferida la propiedad del bien, siendo por tanto el ejercicio de 1992 el de la transferencia del bien, sin que se hubiera aportado en el presente caso pruebas que permitan acreditar la efectiva transmisión del bien en periodos anteriores, como ocurrió con otras operaciones de bienes inmuebles que habían sido dado de alta a efectos catastrales.

Finalmente, en la vía judicial, cuestionó el demandante la indebida imputación temporal al año 1992, en lugar de 1986, de los rendimientos derivados de la venta del piso, porque la preeminencia absoluta que se otorgaba por la Administración como medio de prueba a la escritura pública sobre otras pruebas aportadas, no se correspondía con la normativa establecida, ya que el devengo del Impuesto se produce en el momento de entrega del inmueble, siendo cosa muy distinta que el contribuyente no pueda acreditar la realidad de la fecha consignada en el documento privado y no concurren las circunstancias que contempla el artículo 1227 del Código Civil , en cuyo caso debe estarse a la fecha de la escritura pública.

En un otrosí interesó la práctica de prueba para acreditar la realidad y veracidad en todos sus extremos del documento privado celebrado, que fue admitida, habiendo reconocido el comprador que a partir de la fecha de la firma del documento privado tomó posesión de la finca objeto de la venta, lo que se confirma con los certificados librados por Iberdrola Distribución Eléctrica, S.A. y Gas Natural, S.A. respecto a los suministros de energía eléctrica y gas, contratados por el comprador, desde el 2 de enero de 1987 en el primer caso y desde el 19 de enero de 1987, en el segundo, en relación con la vivienda adquirida, sita en la CALLE000 nº NUM000 , NUM001 , escalera NUM002 , piso NUM003 , NUM004 , en Madrid.

Como hemos señalado anteriormente la sentencia confirmó la resolución impugnada, en base a la siguiente argumentación:

"Por otra parte, en relación a la imputación temporal, esta tiene lugar en el ejercicio 1992, teniendo reflejo en la escritura pública otorgado en este mismo año y no en el año 1986 como entiende la actora".



SEGUNDO .- Aunque la sentencia no motiva su decisión, los recurrentes entienden que la desestimación de la pretensión ejercitada se funda en una interpretación del art. 1227 del Código Civil , en virtud de la cual únicamente puede acreditarse la fecha de los documentos privados cuando concorra cualquiera de las circunstancias que el precepto contempla: Incorporación a un Registro Público, entrega a un funcionario o fallecimiento de alguno de los firmantes, considerando que esta interpretación contradice lo declarado en las sentencias que aporta, que vienen a anular las liquidaciones recurridas, al no dar por probadas unas ventas por los correspondientes documentos privados, remitiéndose a las fechas de las correspondientes escrituras públicas.

La primera sentencia que se aporta como contradictoria es de esta Sala, de fecha 26 de abril de 2005 , que anula una liquidación practicada por el Impuesto sobre Sociedades, en la que no se tuvo por cumplido el requisito de la inversión en el plazo legal exigido de dos años, a efectos de disfrutar del beneficio de la exención de plusvalía por reinversión, dado que en dicho plazo no se había formalizado la escritura pública de compra de unos inmuebles y a pesar de que en dicho plazo sí se había otorgado el previo documento privado, acreditado éste por otros medios de prueba complementarios.

Por otra parte, se alegan dos sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 10 de diciembre de 2001 y 8 de abril de 2002 , que anulan liquidaciones por el IAE porque las escrituras públicas de venta otorgadas no podían tomarse en consideración ante la existencia de documentos privados y otras pruebas que permitían deducir que las ventas se realizaron en épocas anteriores.

Finalmente, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 7 de abril de 1999 tiene por cierta la fecha de un documento privado de compraventa de una vivienda y no la de la escritura pública, porque la venta en aquella fecha se pudo acreditar por otros medios de prueba, como las actas de la comunidad de propietarios, los registros de las compañías suministradoras de agua, electricidad y cédulas de habitabilidad.

Por otra parte, se imputa a la sentencia la infracción del art. 115 de la LGT de 1963 , hoy art. 106.1 de la Ley 58/2003 , así como, por la remisión que en estos preceptos se hace, de los artículos 1214 a 1256 del Código Civil y artículos 578 a 666 de la antigua Ley de Enjuiciamiento Civil , si se atiende al régimen legal anterior a la Ley 1/2000, o de los preceptos citados del Código Civil , subsistentes con la nueva LEC y artículos 281 a 386 de la nueva LEC , si se atiende al régimen legal instaurado por ella, y muy especialmente del art. 1227 del Código Civil , al no dar validez al documento privado, así como a la fecha del mismo, cuando la veracidad y realidad de uno y otra han sido acreditados por el contribuyente con otras pruebas complementarias.

TERCERO .- El Abogado del Estado, en su escrito de oposición niega, ante todo, que exista la triple identidad subjetiva, objetiva y causal que es exigida por el art. 96.1 de la Ley 29/98, de 13 de julio , como premisa previa para poder interponer el recurso de casación para unificación de doctrina al no coincidir la fundamentación. Por otra parte, el Abogado del Estado alega que en este caso se pretende la justificación de la imputación temporal pretendida de contrario en base a diferentes documentos privados que, en ningún caso, fueron presentados durante las actuaciones administrativas de comprobación ni en la ulterior reclamación económico-administrativa, lo que no es posible dado el carácter revisor de la jurisdicción contenciosa, que determina que sus órganos deben limitarse a enjuiciar la legalidad de la actuación administrativa.

Subsidiariamente, para el caso de que se entre en el análisis de la contradicción alegada, niega la infracción legal denunciada, dando por reproducidos los argumentos contenidos en la sentencia de instancia, así como en el escrito de contestación a la demanda. En este escrito alegó que la imputación temporal al ejercicio de 1992 de la venta es una cuestión de prueba, y que en el expediente existía una escritura pública que acreditaba tal imputación, elemento probatorio que gozaba de la eficacia prevista en el art. 1218 del Código Civil, con eficacia probatoria incluso frente a terceros , sin que produzcan efecto alguno los documentos privados hechos para alterar lo dispuesto en una escritura pública.

CUARTO .- Es cierto que la sentencia de instancia no explica por qué refiere la venta al momento del otorgamiento de la escritura pública en 1992, no obstante haberse aportado varias pruebas al proceso que acreditaban la fecha de la transmisión en ejercicios anteriores, por lo que en esa situación difícilmente cabe alegar la existencia de la contradicción alegada, si se parte de la hipótesis de que la imputación temporal era cuestión de prueba y de que la fecha de la escritura no había sido debidamente desvirtuada.

Ahora bien, al haber confirmado la Sala el criterio de la Administración, que se apoya en una interpretación del art. 1227 del Código Civil , en virtud de la cual únicamente puede acreditarse la fecha de los documentos privados cuando concorra cualquiera de las tres circunstancias que contempla el precepto, lo razonable es entender que la Sala admitió la tesis de la Inspección y del TEAC, que excluía otros medios de prueba.

Desde esta perspectiva hay que admitir la concurrencia de las identidades determinantes de la contradicción alegada, al versar la cuestión controvertida sobre si el art. 1277 del Código Civil establecía o no una presunción



inatacable probatoriamente, apartándose la sentencia impugnada de la doctrina que sientan las sentencias que se aportan como de contraste.

Tampoco cabe aceptar las alegaciones del Abogado del Estado de que la prueba documental que acredita la fecha de la transmisión al margen de la escritura pública de venta no fue aportada en la vía administrativa, porque el contribuyente mantuvo la misma pretensión desde el primer momento, habiendo intentado sin éxito la acreditación de la realidad y certeza del documento privado, viéndose obligado a completar en vía judicial las pruebas que no pudo obtener en la fase previa.

QUINTO .- Despejados los obstáculos procesales, hay que aceptar la infracción legal que se imputa a la sentencia impugnada, ante la doctrina mayoritaria de esta Sala, recogida, entre otras, en las sentencias de 24 de julio de 1999, (rec. de cas. núm. 7009/94), 1 de febrero de 2001, (rec. de cas. núm. 5252/1995), 26 de abril de 2005 (rec. de cas. núm. 314/2000) y de 24 de junio de 2005 (rec. de cas. núm. 5112/00).

En la sentencia de 24 de julio de 1999, relativa al Impuesto de Sucesiones y Donaciones, se confirma el criterio de la Sala de instancia, que anuló la liquidación practicada, por considerar inaplicables las normas de los antiguos artículos 133 y 113.3 del Texto Refundido de 1967, sobre presunción, como fecha de devengo, de aquella en que se presenta ante la Administración Tributaria la declaración escrita, si existe prueba en contrario, como era la constancia en el caso de un acta de la Inspección levantada en 1983, con ocasión del IRPF de 1979, de que el depósito bancario, por el que se operó la donación, se constituyó en 1972.

La Sala sentó la siguiente doctrina:

"La cuestión ha sido abordada por esta Sala en Sentencia de 29 de Noviembre de 1995, en la que, tras hacer una detenida descripción de la evolución histórica de las normas, sucesivamente establecidas, para evitar el fraude en los impuestos sobre transmisiones patrimoniales, derivado de la imposibilidad de conocer la Administración Tributaria los documentos privados, llega a la conclusión de que la previsión establecida en el art. 133 del texto Refundido de 6 de Abril de 1967 y después en el art. 53.2 del texto Refundido de 30 de Diciembre de 1980, aunque utilicen la expresión "se presumirá que la fecha de los documentos privados es la de..." lo cierto es que técnicamente no se trata de una verdadera presunción, que sería "iuris et de iure", sino de una ficción legal, que trastoca la realidad imponiendo normativamente que la fecha del documento privado es la de su presentación a un funcionario público por razón de su oficio, caso en el que -agrega la Sentencia que estamos reproduciendo- debe incluirse el de presentación ante la Administración Tributaria, el de su inscripción en un Registro Público, o el de fallecimiento de uno cualquiera de los otorgantes.

Pese a la coherencia de la conclusión resumidamente recogida antes y a la solidez de los argumentos que la fundamentan, la Sala, en el momento presente, no está en condiciones de reiterar dicha doctrina por las siguientes razones:

El Tribunal Constitucional en Sentencia 25/1996, de 13 de Febrero, recordó que en diversas ocasiones ha reconocido las interrelaciones existentes entre la indefensión contemplada en el art. 24.1 de la Constitución y el derecho a los medios de prueba, y ha entendido como incluida dentro de los medios de defensa, cuya privación o desconocimiento puede constituir indefensión, la posibilidad de aportación de medios de prueba, habiendo afirmado que "la relación entre el derecho a las pruebas e indefensión, marca el momento de máxima tensión de la eventual lesión del derecho".

En posterior Sentencia 189/1996, de 25 de Noviembre, el mismo Tribunal, reiterando lo declarado en la n.º. 1 del mismo año y otras anteriores, ha dicho que la temática probatoria, aunque esté garantizada por un específico derecho, no deja de estar afectada ni protegida dentro del derecho de tutela judicial efectiva, de suerte que el contenido constitucionalmente garantizado de aquél incorpora "la aportación de medios de prueba entre los medios de defensa cuya obstaculización o privación es susceptible de producir indefensión.

Agrega el Tribunal que en el seno de esta lógica, ha podido igualmente sostenerse que el art.24.2 de la Constitución Española, en cuanto ha constitucionalizado el derecho de utilizar los medios de prueba pertinentes como un derecho fundamental, ejercitable en todo tipo de procesos y componente inescindible del derecho mismo de defensa, garantiza a quien esté inmerso en un conflicto que se dilucida jurisdiccionalmente la posibilidad de impulsar una actividad probatoria acorde con sus intereses, siempre que la misma esté autorizada por el ordenamiento.

En relación con la Jurisprudencia constitucional resumidamente expuesta, esta Sala, con ocasión de la cuestión referente a las presunciones o ficciones legales en la valoración de acciones que no coticen en Bolsa, a efectos del impuesto sobre Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales, declaró en Sentencia de 6 de Diciembre de 1996, lo siguiente:



En primer lugar que las presunciones "iuris et de iure", no las "iuris tantum" parece que chocan con el art. 24.2 de la Constitución cuando, dentro del marco de la tutela judicial efectiva, reconoce que todos tiene derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, lo que resulta contradictorio con aquella interdicción de la prueba en contrario que lleva implícita la presunción "iuris et de iure"; mas si se tiene en cuenta que la prueba de presunciones (regulada únicamente por el Código civil, silenciada por la Ley de Enjuiciamiento civil y distinta de los "indicios" a que se refiere la de Enjuiciamiento criminal) tiene carácter supletorio en el orden de las pruebas, por lo cual no existe necesidad legal de acudir a ella cuando el hecho dudoso tiene demostración eficaz por los demás medios de prueba (sentencias de la Sala Primera de este Tribunal Supremo de 4 y 21 de octubre de 1982 , 12 de junio y 3 de octubre de 1986), resultará que la presunción iuris et de iure solo debe operar en el caso de que no hubieren prevalecido los demás medios directos de prueba para la defensa del derecho. Es decir, el hecho desconocido que se pretende probar a través de la presunción iuris et de iure puede ser acreditado, antes de acudir a ella, por cualquier otro medio directo de prueba, si bien en el caso de que así no se hiciera no cabe impugnar el resultado de la aplicación de este medio indirecto. De esta forma se soslaya en parte la posible antinomia entre el Art. 1.251 del Código civil y el Art. 24-2 de la Constitución.

De armonizar el resto -remarca la Sentencia citada de esta Sala- se encarga la doctrina del Tribunal Constitucional, contenida en sus sentencias de 20 de febrero de 1986 y 5 de marzo de 1987 . Con arreglo a la primera, "El Art. 24-2 de la CE ha convertido en un derecho fundamental el de utilizar los medios de prueba pertinentes en cualquier tipo de proceso en que el ciudadano se vea involucrado; este derecho fundamental, inseparable del derecho mismo a la defensa, consiste en que las pruebas pertinentes propuestas sean admitidas y practicadas por el Juez o Tribunal, y, al haber sido constitucionalizado, impone unas nuevas perspectivas y una sensibilidad mayor en relación con las normas procesales atinentes a ello, de suerte que deben los Tribunales de Justicia proveer a la satisfacción de tal derecho, sin desconocerlo ni obstaculizarlo, siendo preferible en tal materia incurrir en un posible exceso en la admisión de pruebas que en su denegación"; añadiendo la segunda que "La utilización de los medios de prueba pertinentes para la defensa, a la que se refiere el artículo 24.2 de la CE , se trata de un derecho fundamental activo y no reaccional, consecuentemente limitable por la normativa ordinaria, conforme al artículo 53.1 de la CE , siempre que la Ley respete el contenido esencial de este derecho ...".

De esta forma, el carácter supletorio que tiene en sí la prueba de presunciones y la viabilidad de que la normativa ordinaria prohíba la prueba frente a las iuris et de iure, hace que éstas puedan subsistir en nuestro ordenamiento tras la vigencia del Texto Constitucional.

Ahora bien, -prosigue nuestra referenciada Sentencia- el problema se complica en el caso de las "ficciones legales". Aquí no se trata de inducir la existencia de un hecho desconocido a través de otro hecho conocido, como es característico de las presunciones; aquí, de un hecho conocido, la ley deduce o crea un hecho inexistente al que atribuye unas consecuencias concretas. Ciertamente, la prueba puede girar en torno al hecho conocido desencadenante de la ficción, pero no respecto del hecho deducido o creado por la ley que, por definición, se sabe falso. Cuando la Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos de 13 de abril de 1989 (caso, quizás, el más burdo de ficción legal tributaria) dispuso que en las transmisiones onerosas inter vivos se producirían para el transmitente y para el adquirente las repercusiones tributarias de los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones a título lucrativo, supuesto que se excedieran determinados límites entre el valor declarado y el valor comprobado de los bienes, la posibilidad de prueba quedó limitada a la existencia o inexistencia de transmisión onerosa inter vivos, pero no podía extenderse a la inexistencia de incremento patrimonial en el IRPF del transmitente ni a la inexistencia de "donación liquidable" a favor del adquirente. Ambos eran hechos imponderables reconocidamente falsos pero creados por la ley, no susceptibles de prueba en contrario. Esta interdicción de tal derecho fundamental a la prueba quedaba amparada por el Art. 53-1 de la Constitución, y la determinación del respeto a su contenido esencial -que el precepto exige- confiada al recurso de inconstitucionalidad que, efectivamente, en su momento fue promovido.

Pues bien, la evolución experimentada en la jurisprudencia constitucional y en la de este Tribunal, sobre interpretación del derecho a la prueba, recogido como fundamental en el art. 24 de la Constitución y no limitable al proceso penal, impide cualquier reducción de aquél derecho que no venga impuesta de manera clara y tajante por la propia Ley, de manera que las presunciones "iures et de iure" y con mayor razón las "fictio legis", deben quedar claramente establecidas en precepto legal que, de manera indubitada, excluya o prohíba la prueba en contrario.

En el caso de las normas aquí controvertidas (art. 133 del Texto Refundido de 1967) es evidente que no se dan las circunstancias señaladas, pues, por una parte, solo desde la deducción integradora de sus antecedentes y finalidad podría llegarse a la calificación de presunción "iuris et de iure" o "fictio legis" y por otra parte, las diferentes versiones, que históricamente se han sucedido en nuestra legislación, hasta la actualmente vigente, han hecho referencia expresa o implícita al art. 1227 del Código Civil que, desde luego, no contiene una presunción inatacable probatoriamente; situación que siembra al menos la duda sobre la naturaleza del contenido de las



normas tributarias que tiene su origen en el aludido precepto de Derecho Común; duda que es suficiente para no poder aceptar ahora una interpretación que conduce a la negación del derecho a la prueba, en este caso".

A su vez, la sentencia de 1 de febrero de 2001, sobre el Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos, reconoce que probado por acta de la Inspección de Hacienda del Estado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales la transmisión de un terreno en documento privado, dicha prueba produce efectos en relación a la prescripción por el Impuesto controvertido.

La fundamentación de la Sala sobre la alegada infracción del art. 1227 del Código Civil, que condicionó el cómputo, respecto a terceros, de la fecha de un documento privado, a efectos de determinar la fecha de devengo del impuesto fue la siguiente:

"La línea argumental seguida por el Ayuntamiento recurrente consiste básicamente en criticar la sentencia por "la peculiar interpretación del artículo 1227 del Código Civil, que excede de la propia dicción del precepto, hasta el punto que el resultado no constituye una interpretación, sino una infracción del mismo. En efecto, el referido artículo 1227 regula el cómputo de la fecha de un documento privado respecto de terceros, estableciendo tres supuestos: a partir de la fecha de su incorporación o inscripción en un Registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio, siendo éste último el supuesto que interesa en el presente caso", y concluye el Ayuntamiento recurrente, "la sentencia recurrida, mas que interpretar el precepto, viene a añadir un supuesto más: aquél en que se acredite probatoriamente la fecha de la transmisión y la veracidad del documento privado, (en letra negrita en el escrito de interposición), lo que evidentemente constituye un exceso, con clara infracción del precepto. En el caso que nos ocupa, la interpretación que formula la Sentencia recurrida supone para el Ayuntamiento que represento, que en este caso es el tercero a que se refiere el meritado artículo 1227, un documento privado suscrito entre particulares puede surtir efectos plenos desde la fecha en que se pueda acreditar su existencia, aunque dicha acreditación sea indirecta, completamente ajena al Ayuntamiento, y no concurra ninguno de los supuestos del repetido del artículo 1227 del Código Civil, lo cual es extremadamente grave, especialmente en el aspecto tributario. (...)"

La Sala anticipa que no comparte este motivo casacional por las razones que a continuación aduce, debiendo previamente aclarar que la normativa aplicable es distinta, según la tesis de la sentencia, y de las empresas recurridas, que entienden que la transmisión se produjo en 1980, y que sería el Real Decreto Legislativo 3250/1976, de 30 de Diciembre, y según la tesis del Ayuntamiento de Burjassot, parte recurrente en casación, que entiende que la transmisión se produjo el 18 de Diciembre de 1989, fecha de elevación a público del documento privado de compraventa, en cuyo caso sería el Real Decreto-Legislativo 781/1986, de 18 de Abril. Incluso, es también distinta la normativa reguladora de la prescripción, debido a que el artículo 65 de la Ley General Tributaria, fue modificado por la Ley 10/1985, de 26 de Abril.

La línea argumental que mantiene la Sala es como sigue:

A. Iniciación del plazo de prescripción

El artículo 65 de la Ley General Tributaria, en su versión original, disponía que "el plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos supuestos a que se refiere el artículo anterior como sigue: En el caso a) (derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria) desde el día del devengo(...)"

Este mismo artículo 65, según la redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de Abril, de Reforma parcial de la Ley General Tributaria, dispone que "el plazo de prescripción comenzará a contarse... en el caso a), desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración (...)"

El plazo para presentar la declaración, por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, en el caso de transmisiones a título oneroso "inter vivos", es el de 30 días a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del Impuesto (art. 97.2, a) R.D. 3250/1976 y 360.2. c) del R.D.L. 781/1986), de forma que la diferencia temporal es simplemente de 30 días.

B. Devengo del Impuesto de Incremento del Valor de los terrenos

El Impuesto se devengará: "a) Cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión" (art. 95.1. a) del R.D 3250/1976, e igual redacción en el art. 352.1.a) R.D.L. 781/1986).

De manera que el plazo de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria comienza desde el día del devengo o treinta días después, según la distinta normativa aplicable.

C. Fecha de la transmisión, a efectos del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos.



La transmisión de la propiedad mediante un contrato de compraventa se produce por ésta (título) mas la tradición (modo), y se prueba por cualquier medio admitido en derecho, entre ellos los documentos privados, que reconocidos legalmente, tienen el mismo valor que la escritura pública entre los que lo hubieren suscrito y sus causahabientes, pero que, respecto de terceros, el artículo 1227 del Código Civil dispone: "La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que le firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio".

La Jurisprudencia civil mantiene que este artículo 1227 del Código Civil es una presunción "iuris tantum" de que la fecha del documento privado es la que resulta de los hechos indicados, pero que admite prueba en contrario, que si es suficiente, plena y convincente, puede demostrar que la fecha fue la que figura en el documento u otra distinta. Esta Sala Tercera del Tribunal Supremo ha seguido la doctrina anterior, a efectos tributarios en la sentencia de 24 de Julio de 1999 (Rec. Casación nº 7009/1994) que a continuación glosamos.

SEXO.- Esta Sala Tercera analizó en Sentencia de 29 de Noviembre de 1995, la naturaleza y alcance de los artículo 133 del Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 6 de Abril de 1967 y del artículo 53.2 del posterior Texto refundido de 30 de Diciembre de 1980, y sus antecedentes históricos, preceptos que se remiten al artículo 1227 del Código Civil, manteniendo que técnicamente no se trataba de una verdadera presunción que sería "iuris et de iure", sino de una ficción legal, que trastoca la realidad imponiendo normativamente que la fecha del documento privado es la de su presentación a un funcionario público por razón de su oficio, el de su inscripción en un Registro Público o el del fallecimiento de uno cualquiera de los otorgantes.

Esta interpretación no era satisfactoria del todo por diversas razones, que tuvo en cuenta la Sala en la Sentencia de 24 de Julio de 1999 (Rec. Casación nº 7009/1994), a la cual no remitimos, y que expuestas de modo sintético fueron: 1º) Excepcionalidad para admitir de acuerdo con el artículo 24.1 de la Constitución, las presunciones "iuris et de iure" y las ficciones legales. 2º) Carácter supletorio en el orden de las pruebas de las "presunciones legales". 3º) Doctrina del Tribunal Constitucional (Ss. 25/1996, de 13 de Febrero, 189/1996, de 25 de Noviembre, y otras) acerca de que la negativa a la admisión de pruebas puede constituir indefensión, precisando en sus Sentencias de 20 de Febrero de 1986 y 5 de Marzo de 1987, lo que sigue: "El art. 24.2 de la C.E. ha convertido en un derecho fundamental el de utilizar los medios de prueba pertinentes en cualquier tipo de proceso en el que el ciudadano se vea involucrado, este derecho fundamental, inseparable del derecho mismo a la defensa, consistente en que las pruebas pertinentes propuestas sean admitidas y practicadas por el Juez o Tribunal, y, al haber sido constitucionalizado, impone unas nuevas perspectivas y una sensibilidad mayor, en relación con las normas procesales atinentes a ello, de suerte que deben los Tribunales de Justicia proveer a la satisfacción de tal derecho, sin desconocerlo ni obstaculizarlo, siendo preferible en tal materia incurrir en un posible exceso en la admisión de pruebas que en su denegación"; añadiendo la segunda que "la utilización de los medios de prueba pertinente para la defensa, a la que se refiere el art 24.2 de la C.E., se trata de un derecho fundamental activo y no reaccional, consecuentemente limitable por la normativa ordinaria, conforme al artículo 53.1 de la C.E., siempre que la Ley respete el contenido esencial de este derechos...".

Esta Sala Tercera ha seguido la doctrina constitucional apuntada, mas la doctrina jurisprudencial de la Sala Primera sobre valoración de los medios de prueba, en especial de las presunciones legales, admitiendo en la Sentencia referida de 24 de Junio de 1999, la posibilidad de pruebas en contrario frente al envío que las normas tributarias especiales hacen al artículo 1227 del Código Civil".

Finalmente la sentencia de 26 de abril de 2005, que es una de las aportadas como contradictoria, en relación con una exención por reinversión en el Impuesto sobre Sociedades, señaló que el apartado 2 del art. 148 del Reglamento de 1982 no podía interpretarse en el sentido de que excluía cualquier medio de prueba de la reinversión que no fuera la formalización en documento público o en documento privado que reúna alguno de los requisitos señalados en el art. 1.227 del Código Civil, declarando:

"Comenzando por el último motivo expuesto, debe señalarse que el artículo 15, apartado ocho, de la Ley 61/1978, de 27 de Diciembre, del Impuesto sobre Sociedades establecía, refiriéndose a los "Incrementos y pérdidas de patrimonio", que "no obstante lo establecido en el presente artículo, los incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto en la transmisión de elementos materiales del activo fijo de las empresas, necesarios para la realización de sus actividades empresariales no serán gravados siempre que el importe total de la enajenación se reinvierta en bienes de análoga naturaleza y destino en un periodo no superior a dos años o no superior a cuatro años si durante el primero la sociedad presenta un plan de inversiones a la Administración e invierte durante los dos primeros al menos un 25 por 100 del total del incremento."

Por su parte, el Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de Octubre, en su art. 147, fijaba el ámbito objetivo de la exención y, en el artículo 148, los requisitos para gozar de la exención.



El texto del art. 148 era el siguiente:

"1.- El disfrute de la exención de los incrementos de patrimonio quedará condicionado al cumplimiento inexcusable de los requisitos siguientes:

a) El importe total de la enajenación del elemento patrimonial correspondiente deberá invertirse en la adquisición de cualquiera de los elementos materiales de activo fijo, incluidos en alguna de las categorías a que se refiere el artículo precedente de este Reglamento, y que además, estén afectados a la actividad empresarial ejercida por el sujeto pasivo, sin que sea preciso que se trate de activos fijos nuevos.

b) La reinversión del importe podrá efectuarse bien en el ejercicio en que se produjo la enajenación, de una sola vez, o sucesivamente, en el plazo de los dos años posteriores a la transmisión.

c) A los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, también podrá considerarse como reinversión la inversión realizada dentro del año anterior a la fecha de transmisión del elemento patrimonial correspondiente. En este caso, es preciso que exista una relación directa entre la enajenación y la reinversión correspondiente.

d) Los bienes en que se materialice la inversión deberán permanecer en los inventarios de las Empresas hasta su total amortización o pérdida (Este párrafo fue declarado nulo por sentencia de esta Sala de 27 de Diciembre de 1990).

2.- A los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, tanto la fecha de la transmisión como la de reinversión será la de formalización de los respectivos contratos en documento público, o la del documento privado desde que reúna alguno de los requisitos señalados en el artículo 1.227 del Código Civil cualesquiera que sean los plazos y modalidades de pago que se estipulen."

Ciertamente, como ya señaló esta Sala, en su sentencia de 27 de Diciembre de 1990, que resolvía un recurso contencioso-administrativo contra determinados artículos del Real Decreto 2631/1982, de 18 de Octubre, la exención por reinversión en activos fijos necesarios para la realización de las actividades empresariales, establecida por la Ley, viene exclusivamente condicionada por los siguientes requisitos a) que se produzca la transmisión de un elemento material del activo fijo. b) que sea de los necesarios para la realización de las actividades empresariales, c) que la transmisión genere un incremento patrimonial; d) que el importe total de la enajenación se reinvierta en bienes de análoga naturaleza y destino, y e) que la reinversión se produzca dentro de ciertos plazos y condiciones."

En ningún momento la ley se refiere a la fecha a tener en cuenta para el cómputo de los plazos, disponiendo, en cambio, el art. 148 del Reglamento que tanto la fecha de la transmisión como la de la reinversión será la de formalización de los respectivos contratos en documento público o, si se efectúa en documento privado, por la remisión que hace al Código Civil, la fecha en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, la fecha de fallecimiento de cualquiera de los que le firmaron o la fecha en que se entregue a un funcionario público por razón de su oficio.

No cabe duda que este cómputo de los plazos tiende a garantizar la seguridad en el tráfico, mediante el fomento de la documentación pública, y evitar el fraude fiscal a través de transmisiones formalizadas en documentos privados, donde es fácil, por su propia privacidad, predatar la fecha, y de ahí que se desplace el inicio del cómputo al momento en que el documento abandona la clandestinidad y la Administración puede tener conocimiento de su existencia.

Sin embargo, no cabe una interpretación que excluya otros medios de prueba, pues lo realmente importante es determinar si la reinversión se produce dentro de los plazos establecidos, lo que deberá probarse, debiendo estarse, para determinar la fecha en que debe entenderse efectuada la reinversión, a las reglas sobre transmisión de la propiedad previstas en el Código Civil, artículos 609 y 1095.

En este sentido, la posterior Ley 43/1995, en su artículo 21, vigente hasta el 1 de Enero de 2002, aunque abandonó el método de exención por reinversión por otro basado en el diferimiento impositivo que se producía por la no integración en la base imponible del ejercicio de los rendimientos positivos obtenidos en la transmisión que se acogía a este régimen especial, disponía que la reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

También la Ley 24/2001, que derogó el art. 21 de la Ley 43/1995, y en su lugar añadió el art. 36 ter (actual 42 del Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), incorporando una deducción denominada por reinversión de beneficios extraordinarios, establece que la reinversión se entenderá en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.



Resulta interesante recordar el cambio de orientación producido en la jurisprudencia recientemente, admitiendo la prueba de la fecha de un documento privado, a efectos de la prescripción, por medios distintos a los contemplados en el art. 1227 del CC. Así la sentencia de 24 de Julio de 1999, que se basa en pronunciamientos del Tribunal Constitucional - sentencias 25/1996, de 13 de Febrero, y 189/1996, de 25 de Noviembre, donde se interconexiona la indefensión contemplada en el art. 24.1 de la Constitución con el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa,- establece que el derecho a la prueba impide cualquier reducción que no venga impuesta de manera clara y tajante por la propia ley, de manera que las presunciones "iuris et de iure" y con mayor razón las "fictio legis" deben quedar claramente establecidas en precepto legal que, de manera indubitada, excluya o prohíba la prueba en contrario."

Esta doctrina se reitera en la sentencia de 24 de junio de 2005, recurso de casación 5112/2000, sin que la posterior de 15 de enero de 2009, rec. cas. 7939/2004, que parece mantener un criterio distinto, pueda tomarse en consideración, ya que no cita a las anteriores que se han reflejado.

SEXTO .- Estimado el recurso, y ante la prueba existente en las actuaciones, que quedó resumida en el escrito de conclusiones, y que aparece también reflejada en el primer Fundamento de Derecho de esta resolución, procede estimar el recurso contencioso-administrativo que en su día se interpuso, en lo que afecta a la imputación temporal del beneficio empresarial controvertido, con la consiguiente anulación de la resolución impugnada y de los actos que confirma, sin que se aprecien circunstancias especiales para una expresa imposición de costas a las partes.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

PRIMERO .- Estimar el recurso de casación para unificación de doctrina interpuesto por D. Ismael y D. Mateo, contra la sentencia de 15 de julio de 2005 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, sentencia que se casa y anula en cuanto al pronunciamiento relativo a la imputación temporal del beneficio empresarial.

SEGUNDO .- Que debemos estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Rosendo, contra la resolución del TEAR de Asturias de 21 de julio de 2000, con anulación de la misma y de los actos que confirma en relación con la inclusión en 1992 del beneficio empresarial procedente de la enajenación de una vivienda.

TERCERO .- No hacer imposición de costas en la instancia ni en el recurso de casación.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Rafael Fernandez Montalvo Juan Gonzalo Martinez Mico Emilio Frias Ponce Angel Aguillo Aviles Jose Antonio Montero Fernandez Ramon Trillo Torres **PUBLICACION**.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.