

 **J. ANDRÉS SÁNCHEZ PEDROCHE***Profesor del CEF***Extracto:**

Las reflexiones que se vierten en el artículo versan sobre las **especialidades tributarias que se derivan de la existencia de contratos formalizados en documentos o escrituras privadas** a los efectos de la posible prescripción del ITPAJD y la antigüedad de los bienes transmitidos para verificar en qué medida es posible la aplicación de la vigente Disposición Transitoria Novena de la LIRPF.

Sumario:

- I. Introducción. El supuesto de hecho.
- II. La prescripción del ITPAJD.
 - II.1. La normativa civil sobre la fecha del documento privado.
 - II.2. La aplicación de la referida doctrina en el ámbito tributario.
 - II.3. La prescripción del derecho a liquidar el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas correspondiente a la transmisión efectuada en el año 1984.
 - II.4. Conclusiones.
- III. La fecha de antigüedad del bien consignado en escritura privada a los efectos de la posible aplicación de los coeficientes de abatimiento establecidos por la disposición transitoria novena de la LIRPF.
 - III.1. La importancia de la determinación precisa de la fecha en la que se adquirió el bien a efectos del cálculo de la ganancia patrimonial.
 - III.2. La posibilidad de demostrar la antigüedad del bien adquirido por cualquier medio de prueba admitido en derecho que acredite fehacientemente su tradición.
 - III.3. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN. EL SUPUESTO DE HECHO

Una de las cuestiones que más frecuentemente se plantean en torno al tratamiento fiscal de las ganancias patrimoniales gravables en el IRPF es la posible aplicación de la Disposición Transitoria Novena del Real Decreto Legislativo 3/2004, a las transmisiones de bienes inmuebles realizadas recientemente, cuya adquisición se produjo en virtud de documento privado de compraventa formalizado años atrás y muy posteriormente elevados a escritura pública con anterioridad a su enajenación.

Sería el caso de un contribuyente que en el año 1984 formalizó contrato privado de compraventa por el que adquiriría de su madre una parcela cuyo precio se fijó en 60 millones de las antiguas pesetas. A partir de 1991 los tributos municipales que gravaban la propiedad de ese bien inmueble se giraron al adquirente, que los satisfizo en todo momento, a pesar de que en algún ejercicio y por error administrativo del propio Consistorio se remitieron a su anterior propietaria (la madre). Tras la subsanación de dicho error se consignaron de nuevo a nombre del titular de la finca (el hijo) que, como decíamos, venía pagándolos desde un principio. El 11 de junio de 2001, el referido documento privado se elevó a escritura pública, procediéndose después a la venta de la parcela a principios del año 2004 por un precio superior a los 800 millones de pesetas.

Con estos antecedentes, dos son las cuestiones que se plantean en torno a este supuesto. Una primera cuestión es la posible prescripción del ITPAJD que gravaba la enajenación, toda vez que la Administración tuvo conocimiento de la transmisión privada, permitiendo la exacción de la entonces Contribución Territorial Urbana, y posteriormente del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, al adquirente. Una segunda interrogante se plantea a la hora de determinar cuál sería la fecha de antigüedad del bien a los efectos de la posible aplicación de los coeficientes de abatimiento establecidos por la Disposición Transitoria Novena de la LIRPF en la transmisión efectuada a principios del año 2004. Resolveremos ambas cuestiones por separado.

II. LA PRESCRIPCIÓN DEL ITPAJD

II.1. La normativa civil sobre la fecha del documento privado.

Como ha quedado dicho, la cuestión que ha de examinarse en torno a esta cuestión se circunscribe a dos extremos:

- a) En primer lugar, a partir de qué momento es oponible a terceros la fecha del documento privado celebrado entre las partes.
- b) En segundo término, si puede considerarse prescrito el derecho de la Hacienda Pública al gravamen, en concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, de la transmisión efectuada en el año 1984.

Para la adecuada resolución de cuestiones tan relevantes, desde el punto de vista jurídico, ha de señalarse que el documento privado es aquel que suscriben las partes por su propia autoridad y derecho, sin necesidad de recabar la intervención de funcionario público alguno, especialmente Notario, que atribuya fuerza probatoria añadida a sus constancias. El Código Civil atribuye al documento privado reconocido legalmente el mismo valor que a la escritura pública, entre los que lo hubiesen suscrito y sus causahabientes. El propio Tribunal Supremo, en Sentencia de 29 de mayo de 1997, se ha manifestado a este respecto en los siguientes términos:

«El documento privado tiene la virtualidad del público y es equiparado al mismo en cuanto es reconocido (SSTS de 25 de marzo y 8 de julio de 1988 y 17 de febrero de 1992); la equiparación supone que la jurisprudencia sobre la eficacia probatoria del documento público es trasladable al documento privado (SSTS de 8 de julio de 1988 y 6 de julio de 1989) y el valor del documento público es el efecto probatorio determinado por el artículo 1.218 del Código Civil, ello sin perjuicio de que su valor probatorio pueda ser destruido por medio de prueba en contrario (SSTS de 19 de diciembre de 1988, 13 y 27 de marzo de 1989, 20 de febrero y 2 de abril de 1990 y 31 de octubre de 1991)».

De la misma manera, la Sentencia del Tribunal Supremo, de 30 de julio de 1997, afirma:

«El artículo 1.225 del Código Civil equipara el valor del documento privado reconocido legalmente a la escritura pública, con efectos no sólo entre los que lo hubieran suscrito, sino también respecto a los causahabientes. La falta de reconocimiento de la autenticidad del documento autoriza a la parte a quien interesa a utilizar cuantos medios de prueba estima necesarios y a efectos de demostrar su veracidad (SSTS de 22 de octubre de 1992 y 6 de mayo de 1994)».

Ahora bien, así como los documentos públicos hacen prueba, aun contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste, ello no acontece en los documentos privados cuya fecha, de conformidad con el artículo 1.227 del Código Civil, no se cuenta sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito 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 oficio.

De esta forma, el Código Civil establece determinadas presunciones conforme a las cuales el perjuicio que representa la fecha de un documento privado para terceros (entre ellos, desde luego, se hallaría la Hacienda Pública), sólo se puede establecer mediante un cómputo que toma por día inicial o *dies a quo* cualquiera de los tres supuestos siguientes:

- a) Día en que hubiera sido incorporado el documento o inscrito en un registro público;
- b) Día de la muerte de cualquiera de los que lo firmaron;
- c) Día en que se entrega a un funcionario público por razón de su oficio.

Naturalmente, estas fechas, que deben respetarse en todo caso con el efecto que les atribuye la ley, no impiden que las partes puedan por los demás medios de prueba establecer legalmente o probar la fecha en que el documento se suscribió, al margen de las que resulten de las constancias preestablecidas, aunque nunca en contra de ellas.

La clara distinción entre documentos públicos y privados, en lo que a sus fechas se refiere, ha sido explicitada por la doctrina del Tribunal Supremo (Sentencia de 17 de octubre de 1989):

«La oponibilidad de un negocio jurídico o de sus consecuencias (relación negocial) frente a terceros, exige o bien que dicho negocio se acoja a la publicidad registral (cognoscibilidad legal), o bien que sea efectivamente conocido por los terceros y que se pruebe el hecho de ese conocimiento. Como en principio, y salvo algunas excepciones, los documentos privados no son susceptibles de inscripción, su contenido sólo podrá ser eficaz frente a los terceros que lo conozcan, no en otro caso. Pues bien, cuando esto ocurra, le será oponible desde el día en que fue conocido, no desde la fecha del documento, porque según el repetido artículo 1.227 dicha fecha del documento privado sólo produce efectos frente a terceros en los supuestos en él contemplados, a diferencia de lo que sucede con los documentos públicos en que, aun siendo igualmente necesaria la publicidad registral o el conocimiento real para su eficacia frente a terceros, cuando esta oponibilidad se produce la fecha auténtica del documento produce plenos efectos (art. 1.218 del Código Civil)».

En análogo sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo, de 25 de enero de 1989, afirma:

«El artículo 1.227 del Código Civil se refiere al caso en que por un solo documento privado se pretenda justificar determinado hecho, y tiene como finalidad evitar que la anticipación intencionada de la fecha perjudique a quien en él hubiese intervenido, pero no hay inconveniente alguno en que la veracidad de la misma se pueda admitir desde que se comprueba con relación a otros actos que alejen toda sospecha de falsedad o simulación».

Asimismo, existe reiterada jurisprudencia que permite la prueba de la fecha del documento aun antes o con independencia de su acceso a cualquier Registro o funcionario público:

«La sanción del artículo que se dice infringido (1.227 del Código Civil) cede cuando por los demás elementos que ha apreciado la Sala sentenciadora, se ha podido alcanzar el dato de la

realidad de la fecha a que se refiere el documento privado, con independencia de que su acceso a cualquier funcionario público, lo fuese con fecha posterior y todo ello en mor de una reiterada jurisprudencia recogida entre otras en las Sentencias 9 de julio de 1988, 25 de enero y 30 de mayo de 1989» (STS de 23 de marzo de 1992).

II.2. La aplicación de la referida doctrina en el ámbito tributario.

Es indiscutible que el régimen de la prueba en el ámbito tributario se remite a las normas del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil en lo atinente a los medios y a su valoración. Así lo mandan el artículo 105 de la LGT al señalar que «en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo» y el artículo 106 del mismo cuerpo legal cuando establece que «en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la Ley establezca otra cosa».

Ninguna duda le cabe al Tribunal Supremo de tal extremo cuando señala que:

«... la valoración de la fuerza probatoria del documento privado, hecha a la luz de lo que dispone el artículo 1.227 del Código Civil, ha de estimarse plenamente ajustada a Derecho en este procedimiento tributario» [STS de 3 de mayo de 1988 (NFJ000395)].

Y de la misma manera, el Alto Tribunal no ha tenido inconveniente alguno en atemperar los estrictos criterios derivados del artículo 105 de la LGT en beneficio de la justicia tributaria, bajo el alegato de que el principio de la buena fe incide en la doctrina de la carga de la prueba, de manera que, cuando para una de las partes (la Administración, por ejemplo) resulta más fácil acreditar el hecho en cuestión, puede y debe producirse una inversión de la carga de la prueba (STS de 20 de marzo de 1989).

En ese mismo sentido, el Tribunal Supremo, resolviendo un recurso de casación y frente a la opinión del Abogado del Estado –para el que a la Administración Tributaria le resulta imposible conocer documentos privados no declarados–, ha declarado que el artículo 1.227 del Código Civil no contiene una presunción inatacable desde el punto de vista del derecho a la prueba:

«En el caso de las normas aquí controvertidas (art. 133 TR de 1967) es evidente que no se dan las circunstancias señaladas, pues, por una parte, sólo 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 artículo 1.227 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. En el

supuesto de autos, reconocido que cabe la prueba para acreditar hechos contrarios a la presunción legalmente establecida, sobre la fecha en que se produjo la controvertida transmisión gratuita del depósito bancario, no cabe hacer comentario alguno sobre la valoración de dicha prueba, no sólo porque no ha sido objeto de controversia en este recurso, sino porque no podía serlo al carecer de acceso a la casación, por pertenecer a la soberanía de la Sala sentenciadora» [STS de 24 de julio de 1999 (NFJ008163)].

En el ámbito tributario resulta pues de aplicación la normativa civil y la jurisprudencia que sobre la misma se ha ido decantando, habiendo de estarse, en definitiva, al cómputo que establece el propio artículo 1.227 del Código Civil:

«Una vez más se plantea ante este Tribunal la cuestión de la fecha, frente a terceros de los documentos privados, cuestión que queda suficientemente resuelta con la aplicación al caso de lo dispuesto en el artículo 1.227 del Código Civil, según el cual 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 lo firmaron o desde el día en que se entregue a un funcionario público por razón de su oficio. Pues bien, no habiéndose incorporado el documento de 2 de noviembre de 1973 a ningún Registro Público ni entregado a ningún funcionario hasta el 28 de enero de 1980, es esa fecha y no otra la que debe producir efectos frente a terceros, circunstancia que concurre en la Hacienda Pública, que es tercera en el negocio jurídico plasmado en dicho documento. Como la liquidación fue girada dentro del plazo de cinco años a partir del año 1980, es evidente que no había prescrito entonces el derecho de la Administración a liquidar, lo que obliga a desestimar este motivo de la apelación, como ya lo entendieron tanto la jurisdicción económico-administrativa como la Sala Territorial» [STS de 16 de mayo de 1989 (NFJ000540)].

Y de la misma manera, ha de atenderse a los distintos supuestos previstos en el meritado artículo 1.227, pues, sobre el mismo, se han proyectado diversos pronunciamientos jurisprudenciales proclives a otorgar relevancia probatoria, en el ámbito de la prescripción, al documento privado que, de forma indubitada, comporte una comunicación del contribuyente sobre la realidad negocial y el consecuente conocimiento documental por parte de la Administración Tributaria.

En tal sentido, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, de 27 de enero de 1997 (NFJ005353), se pronuncia sobre la posible prescripción ganada y los medios de prueba a tal efecto oportunos, señalando que la consignación en la declaración en el IRPF de la venta de un inmueble suscrita en documento privado, puede tener valor probatorio a efectos de la prescripción del ITPAJD, al tratarse de un documento al que tiene acceso un funcionario por razón de su oficio.

Opinión de la que participa el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, cuando afirma:

«que en la transmisión en documento privado, posteriormente elevada a escritura pública, tiene eficacia el documento privado desde la fecha en que la Administración Municipal gira liquidaciones correspondientes a la CTU a nombre de los adquirentes. La Administración no puede desconocer la fecha de un documento privado que, en una u otra forma, ya había conocido» (STSJ Cataluña de 28 de abril de 1999).

Criterios estos bien fundados, sobre todo si se tiene en cuenta que la propia mecánica del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (art. 65 y ss. de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales) exige como requisito previo a su exacción la constancia catastral y registral correspondiente, lo que demuestra no sólo el conocimiento de la Administración –a través del funcionario correspondiente– de la propiedad del bien inmueble o de la titularidad de los derechos reales de superficie o de usufructo sobre aquél, sino la fehaciencia de tales circunstancias por su incorporación a un registro público, extremo este del que se hace eco la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, de 3 de diciembre de 1996 (NFJ005270) que, al respecto, señala:

«Los comentaristas del Código Civil entienden que incorporación significa "depósito o archivo" en un registro público que, a falta de distinciones legales, obliga a incluir... "no sólo los registros de seguridad jurídica, sino también los administrativos de registro meramente informativo, y así los de entrada o diario previos a ambos, siempre que el documento no acabara siendo rechazado por incompetencia material o territorial; y a condición (si por otra causa no trascendiera al registro definitivo) de que su identificación en el previo de entrada hubiera sido indubitada en lo que concierna a los extremos cuya prioridad o igualdad de rango se pretenda ante terceros; pues de otro modo la pretendida fehaciencia de fecha estaría falta de garantías suficientes de correspondencia en cuanto al fondo" (José L. MEZQUITA DEL CACHO, Comentario del Código Civil, Ministerio de Justicia) y que la "incorporación o inscripción en un registro público comprende cualquier asiento más o menos breve, siendo suficiente la presentación en el registro de entrada (si lo hubiere) y resultando indiferente la clase de registro. Basta con que éste dé referencia inequívoca del documento de que se trate" (Faustino CORDÓN MORENO, Comentarios al Código Civil. EDERSA, 1991). Manresa, primer expositor de la idea anterior, explica que ello es así puesto que "... lo que se trata de hacer auténtico es la fecha y no el contenido del documento" y añade "... por análoga razón a la expresada, es indiferente la clase y fin del registro público, pudiendo ser civil de la propiedad, fiscal, simplemente administrativo, etc. Insistimos en que no debe confundirse entre efecto probatorio, relativo a la fecha, con los efectos, por decirlo así, sustantivos que la inscripción produzca, respecto de tercero, cuando el documento privado pueda producir aquélla (Comentarios al Código Civil Español)...»».

También la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares, de 23 de mayo de 1995 (NFJ003797), cita abundante jurisprudencia del Tribunal Supremo que otorga inequívocamente relevancia jurídica al mero conocimiento del documento privado por parte del funcionario público, aun cuando el mismo no se depositara en Registro alguno:

«El actor se opone a la liquidación número 91-T9032451, de la que trae causa dicha resolución, girada por el concepto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en primer término, porque la certeza de la fecha del contrato puede acreditarse no sólo por los medios a que se refiere el artículo 1.227 del Código Civil. Al respecto, el recurrente se apoya en la validez reconocida a dichos contratos por la Sentencia de 21 de mayo de 1991 recaída en los autos 1121/1990, seguidos en el Juzgado de Primera Instancia número 4 de Palma, y en el conocimiento que de la transmisión tuvo el ayuntamiento de Calviá desde 1985 como resultaría de la documental acompañada con el escrito de alegaciones en la fase de la reclamación económico-administrativa, concretada en cédulas de notificación expedidas el 22 de mayo y 10 de junio

de 1985, relativas a los conceptos de recogida de basuras y extinción de mosquitos, correspondientes al ejercicio de 1984, en relación a la parcela catastral número 9488, Edificio... Respecto a esta última cuestión, la resolución recurrida, sin negar que de dichos contratos tuviese conocimiento el Ayuntamiento en 1985, señalaba que no era suficiente, precisándose también la entrega al funcionario, lo que constaba en el caso. Pues bien, sobre la concurrencia del instituto de la prescripción, que es lo que se aduce por el demandante, las demandadas esgrimen con razón que ni la entrega al Notario para la escritura pública ni la incorporación a los autos del juicio indicado son referencias que importen al caso ya que no se cubriría el plazo de cinco años previsto en el artículo 53 del Texto Refundido de 1980, en relación con el artículo 64 de la Ley General Tributaria. Por lo demás, es decir, sobre el conocimiento del documento por el Ayuntamiento la irrelevancia que patrocinan también la anudan a la falta de entrega del mismo. Así las cosas, en lo que a este último aspecto se refiere, aceptado por las demandadas que el Ayuntamiento de Calviá tuvo conocimiento del documento privado en 1985, la presentación del mismo al funcionario público, incluso aunque a dicha presentación no le siga el depósito o entrega definitiva, es base suficiente para computar respecto a la codemandada la fecha de dicho documento a efectos de la prescripción (en este sentido SSTS, Sala 3.ª, de 21 de mayo de 1990 y de la Sala 1.ª de 30 de septiembre de 1985, 8 de mayo de 1986, 13 de diciembre de 1989 y 26 de septiembre de 1991)».

Razonamiento que comparte la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 10 de febrero de 1994 (NFJ003566):

«Por su parte, el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, en su disposición transitoria sexta establecía: los documentos privados, otorgados con anterioridad al 1 de julio de 1980, surtirán efectos, si mediante algún beneficio fiscal, ante la Administración Tributaria, siempre que se justifique la certeza de su fecha, bien por encontrarse incluidos en cualquiera de los supuestos recogidos en el artículo 1.227 del Código Civil, bien por otros medios de prueba apreciados en su conjunto, tales como libros oficiales de contabilidad y abonos bancarios. Precepto del que se hace eco el Reglamento del Impuesto en su disposición transitoria segunda. Es evidente, a tenor de lo expuesto más arriba, que la certeza de la fecha del documento privado no ofrece dudas para la Administración, como se deduce de la prescripción de la acción para sancionar y del reconocimiento de letras de cambio que fueron objeto de pago en las fechas que el documento privado señalaba. De todo ello se infiere que el documento privado suscrito en 1978 debe surtir efectos frente a la Administración, respecto al Impuesto sobre Transmisiones objeto de liquidación en estos autos, desde la citada fecha de 23 de enero de 1978. Ello comporta entender prescrita la acción administrativa para liquidar el Impuesto sobre Transmisiones y la subsiguiente anulación de las resoluciones recurridas, con devolución de las cantidades que han resultado indebidamente ingresadas, con los intereses pertinentes».

El Tribunal Supremo ha llegado a afirmar incluso, respecto a la prueba en el procedimiento de gestión tributaria, que la opinión fundada del funcionario adecuado constituye una presunción *iuris tantum* de veracidad que da lugar a una inversión de la carga de la prueba [Sentencia de 17 de octubre de 1986 (NFJ000211)].

En contra de los anteriores pronunciamientos jurisprudenciales no puede oponerse de adverso la conocida doctrina de la «estanqueidad tributaria» en cuya virtud la Administración Tributaria

podría operar con plena libertad de actuación y sin vinculación alguna con los actos encaminados a liquidar otro impuesto distinto, pues ello menoscabaría la vinculación de la Administración a sus propios actos quebrantando el principio constitucional de coordinación en la actuación administrativa cuya garantía queda plasmada en el artículo 103 de nuestra Constitución. A esa posibilidad se ha referido, negándola expresamente, el Tribunal Supremo en múltiples Sentencias como la de 23 de abril de 1985 y 3 de marzo de 1986:

«Que si bien la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 dio lugar a una interpretación que permitía dividir la actuación administrativa cuando ésta se produjese en diferentes tributos, en base a normas como la de su artículo 47, la ulterior evolución del ordenamiento jurídico, especialmente desde la Constitución Española de 1978 ha puesto de relieve la primacía de los principios relativos a los derechos fundamentales que proclaman entre ellos el de tutela efectiva judicial, de su artículo 24.1, y por otra parte, la personalidad jurídica única de la Administración según el artículo 1.º de la Ley de Régimen Jurídico de 26 de julio de 1957. Denota claramente que dicha personalidad le obliga en su actuar conforme al principio general que impide ir contra sus propios actos, pues la Administración para variar su actuación ha de seguir la vía legal impugnatoria por lesividad de sus propios actos y mientras no lo haga, ha de atenerse a lo ya actuado como debe reconocerse en un Estado de Derecho» [STS de 23 de abril de 1985 (NFJ000087)].

«... argumentos a los que sería procedente añadir, el proclamado en el artículo 103 de la Constitución, el principio de coordinación en el actuar de la Administración Pública, ello debe determinar una reafirmación de la tesis últimamente expuesta, en el sentido de que no puede ningún Órgano de la misma Administración desconocer o ir claramente contra lo decidido por otro Órgano de la misma Administración, y ese principio, junto con el obligado sometimiento de aquélla a la Ley y al Derecho, en cuanto de ello resulta el que la Administración no puede ir contra sus propios actos ni romper su unicidad, ni su coordinación...» [STS de 3 de marzo de 1986 (NFJ000144)].

Criterio que es seguido también por la Audiencia Nacional al considerar que, respecto de un documento privado, la Administración no puede adoptar como cierta la fecha de dicho documento a efectos del cálculo de los intereses de demora e ignorarla a efectos de la prescripción, pues a las doctrinas de los actos propios y del precedente administrativo ha de añadirse otra de simple coherencia en su actuación y de lealtad con el contribuyente y con el propio Ordenamiento Jurídico:

«Es un hecho probado, pues así resulta de las actuaciones administrativas y así vino a reconocerlo el interesado, hoy recurrente, que el documento privado de compraventa de la finca de referencia, concertado en 5 de julio de 1978, no fue presentado en absoluto ante la Oficina Liquidadora, y su existencia fue ocultada a la Administración, que tuvo conocimiento de tal hecho imposible por virtud del acta de Inspección de 20 de septiembre de 1984... No puede compartir la Sala tal criterio, por virtud del acatamiento que debe a la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo (S. de 22 de julio de 1991), que sienta la tesis contraria, declarando que "si el artículo 1.227 del Código Civil determina que la fecha de un documento privado no se contará, respecto de terceros, sino desde su incorporación o inscripción a un Registro público, desde su entrega a un funcionario público por razón de su cargo o desde la muerte de alguno de los firmantes, este precepto ha de ser aplicado a todos los efectos, esto es, tanto en lo que beneficia como en lo que perjudica a un tercero sin poder tomar la fecha inicial, a efecto de girar los correspondientes intereses, desde la fecha

del documento privado, y en cambio prescindir de esta fecha cuando, según ella habría prescrito el derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación. Puesto en trance de elegir entre ambas soluciones, esta Sala estima que la fecha que ha de ser tomada en cuenta, a todos los efectos, es la de la incorporación de los documentos privados a la escritura pública" que en el caso que nos ocupa, sería el acta de Inspección de 20 de septiembre de 1984. "Desde esta fecha ha de practicarse la correspondiente liquidación de intereses". Este último inciso de la Sentencia transcrita no puede ser aplicado al caso examinado, por cuanto, como acertadamente declara el Tribunal Central, el período de la liquidación de intereses de demora se cierra en la fecha del acta, por lo que, en el presente caso, no existe período en el que puedan liquidarse los intereses de demora, y así debe declararse, revocando el acuerdo que ordena su liquidación» [SAN de 13 de julio de 1993 (NFJ003036)].

Precisamente, con relación a la citada doctrina del precedente administrativo, cabe interrogarse sobre el sentido de los informes que debe evacuar el Servicio Jurídico del Estado (en este caso el Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria) con ocasión de la presentación y tramitación de tercerías de dominio interpuestas por los legítimos propietarios (de conformidad con lo establecido por los arts. 117 y ss. del Reglamento General de Recaudación), puesto que la realidad demuestra que en muchas ocasiones la Administración Tributaria traba bienes que no pertenecen ya al deudor y cuya transmisión no se ha elevado todavía a escritura pública.

¿Reconoce el Servicio Jurídico del Estado la fecha del documento privado de transmisión cuando se gira ya al nuevo propietario el correspondiente recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles? La respuesta es claramente afirmativa, atendida la abundancia de argumentos existentes a tal efecto:

- a) En primer lugar porque, como ha señalado el Tribunal Supremo, en reiterada jurisprudencia, el artículo 1.227 no es el único medio existente para probar la realidad de la transmisión:

«El primer motivo del recurso, al amparo, como los restantes, del número 4.º del artículo 1.692 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, denuncia violación del artículo 1.227 del Código Civil, en cuanto dispone que "la fecha de un documento privado no se contará respecto de tercero, sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito 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". Es cierto el contenido del precepto, pero en el desarrollo del motivo se trata de analizar la prueba para terminar afirmando que no se acepta ninguno de los argumentos de la Sala de instancia y que por ello se infringe el artículo 1.227. Hemos de recordar que el Tribunal a quo, partiendo del conjunto de la prueba practicada, estimó acreditado cumplidamente que, con anterioridad al embargo realizado en el juicio ejecutivo, los actores habían adquirido la finca litigiosa mediante contrato de compraventa formalizado en documento privado y que les fue transmitida la propiedad, resultado probatorio que no queda desvirtuado por la circunstancia de que habiéndose verificado la adquisición a través de un documento privado su valor y eficacia estuviese sometido a la disciplina del artículo 1.227 del Código Civil, en cuanto que, como declaró la Sentencia de 30 de mayo de 1989, "el principio legal que establece

dicho precepto, sólo es aplicable cuando el hecho a que se refiere solamente puede tener demostración por el propio documento, lo que no ocurre cuando existen otros medios de prueba que acrediten la realidad de la fecha que en él aparece, la que puede tenerse por eficaz en juicio cuando se corrobora por otras pruebas practicadas", doctrina tenida en cuenta por la Audiencia cuando citan las sentencias de este Tribunal Supremo de 6 de julio de 1982, 12 de junio de 1986, 9 de julio de 1988 y 3 de mayo de 1989, a las que pueden añadirse las de 20 de diciembre de 1956, de 25 de enero de 1988, 16 de febrero de 1990 ó 22 de junio de 1995, razones que obligan a desestimar el motivo sin que en el mismo pudiese realizarse una nueva apreciación probatoria» (STS de 24 de octubre de 1997).

- b) En segundo término, e íntimamente imbricado con lo anterior, porque aunque el artículo 1.227 del Código Civil exige que la fecha del documento privado se cuente para los terceros desde que concurra alguno de los tres supuestos que contempla, la jurisprudencia tiene establecido (SSTS entre otras de 18 de noviembre de 1983, 9 de julio de 1988, 20 de octubre de 1989 y 23 de marzo de 1992) que no puede haber inconveniente alguno en que la veracidad de esa fecha se pueda admitir desde que se compruebe con relación a otros actos que alejan toda sospecha de falsedad o simulación, ya que, como dice la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de diciembre de 1952, «es reiterada la jurisprudencia de este Supremo Tribunal en la que se declara que la prevención establecida en el artículo 1.227 del Código Civil... sólo es aplicable cuando no existan otros medios de prueba que justifiquen la realidad de la fecha que en él se consigna», circunstancia esta última que suele concurrir en los supuestos de tercerías de dominio donde los reclamantes aportan junto al documento privado de venta otros elementos probatorios del dominio anterior al embargo, singularmente algunos de naturaleza fiscal, como son los recibos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que acreditan que el bien embargado había salido del patrimonio del deudor tributario antes del embargo.
- c) Finalmente, la Administración Tributaria, una vez aportados los recibos correspondientes del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, estima inmediatamente la reclamación de tercería, a pesar de la existencia de anotaciones de embargo, porque, como declaró la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 1989, la anotación preventiva de embargo (pese a constituir un derecho de realización de valor o una especie de hipoteca judicial) no tiene rango preferente sobre los actos dispositivos celebrados con anterioridad a la fecha de anotación, ni, por tanto, el favorecido por ésta goza de los beneficios protectores de la fe pública registral de los artículos 32, 34 y 47 de la Ley Hipotecaria, aunque aquellos actos dispositivos anteriores no estén inscritos, dado que el embargo de bienes del deudor sólo puede recaer sobre los que éste realmente posea y estén incorporados a su patrimonio. Por ello, si quedó acreditado que el bien embargado había salido del patrimonio del deudor antes de la fecha del embargo, la tercería debe prosperar sin que a ello obste el hecho de no haberse inscrito la transmisión al tercerista en el Registro de la Propiedad, pues conforme a la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1984, entre otras muchas, la inscripción registral carece de carácter constitutivo en el sistema español de transmisión dominical inmobiliaria.

II.3. La prescripción del derecho a liquidar el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas correspondiente a la transmisión efectuada en el año 1984.

La prescripción, desde una perspectiva general, puede definirse como la extinción o debilitamiento de la obligación como consecuencia del «silencio» de la relación jurídica –materializada en la inacción del acreedor y la falta de reconocimiento por el deudor– durante un período dilatado de tiempo. La prescripción se presenta así como un fenómeno impeditivo de la potestad recaudadora por vulneración del presupuesto temporal habilitante de su ejercicio. O, dicho de otra manera, la prescripción delimita o circunscribe la reacción de la Administración recaudadora ante las omisiones de pago cometidas, pues los actos tendentes al pertinente cobro no pueden dilatarse más allá de un límite temporal prefijado que condiciona su validez. Ese condicionamiento temporal encuentra cumplida justificación en el principio de seguridad jurídica y de eficacia administrativa, porque aun cuando es cierto que dicha potestad recaudadora de la Administración es por naturaleza imprescriptible, como el resto de manifestaciones de la potestad de los Entes Públicos, es claro que el Ordenamiento jurídico condiciona temporalmente su ejercicio.

La prescripción, por lo tanto, opera como una condición temporal y objetiva del ejercicio de una potestad pública que se justifica precisamente desde la concepción de aquella como poder otorgado por el Derecho con un alcance y unas dimensiones que resultan de obligado respeto. De conformidad con todo ello debe llegarse a la conclusión de que el documento privado en el que se adverbaba la transmisión llevada a cabo en su día por el contribuyente y su madre, comenzó a ser oponible frente a la Hacienda Pública no desde el año 1984 –año de su formalización y firma por las partes intervinientes–, sino siete años más tarde, es decir, desde el ejercicio 1991; pues, de conformidad con el artículo 1.227 del Código Civil, fue justamente en ese año en el que, advertida la Administración Pública, comenzaron a girarse los recibos de la entonces Contribución Territorial Urbana.

II.4. Conclusiones.

Primera. El Código Civil atribuye al documento privado reconocido legalmente el mismo valor que a la escritura pública, entre los que lo hubiesen suscrito y sus causahabientes.

Segunda. Los documentos públicos hacen prueba, aun contra terceros, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste, pero ello no acontece en los documentos privados cuya fecha, de conformidad con el artículo 1.227 del Código Civil, no se cuenta sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito 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 oficio.

Tercera. Estas fechas, que deben respetarse en todo caso con el efecto que les atribuye la ley, no impiden que las partes puedan, por los demás medios de prueba, establecer legalmente o probar la fecha en que el documento se suscribió, al margen de las que resulten de las constancias preestablecidas, aunque nunca en contra de ellas.

Cuarta. El régimen de la prueba en el ámbito tributario se remite a las normas del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil en lo atinente a los medios y a su valoración, resultando de aplicación asimismo la jurisprudencia que sobre la misma se ha ido decantando.

Quinta. Reiterados pronunciamientos jurisprudenciales se muestran proclives a otorgar relevancia probatoria, en el ámbito de la prescripción, al documento privado que, de forma indubitada, comporte una comunicación del contribuyente sobre la realidad negocial y el consecuente conocimiento documental por parte de la Administración Tributaria.

Sexta. A tales efectos, el medio de prueba idóneo y el día desde el que ha de comenzar el cómputo del plazo de dicha prescripción, coincide con el momento en que aparece consignada la titularidad del bien inmueble en los archivos catastrales y se gira el pertinente recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles para su cobro, toda vez que ello supone la prueba constatable e incontrovertible de la entrega del documento privado a un funcionario por razón de su cargo y además su acceso a un Registro Público.

Séptima. En contra de los anteriores pronunciamientos jurisprudenciales no puede oponerse de adverso la conocida doctrina de la «estanqueidad tributaria», pues ello, en opinión del Tribunal Supremo, menoscabaría la vinculación de la Administración a sus propios actos quebrantando el principio constitucional de coordinación en la actuación administrativa cuya garantía queda expresamente recogida en el artículo 103 de nuestra Constitución.

Octava. La Administración Tributaria reconoce como prueba idónea en las tercerías de dominio el documento privado de venta acompañado del recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, incluso a pesar de la existencia de anotaciones de embargo sobre los mismos. Y en tal sentido existe incluso un modelo tipo que el Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria remite a su Director General en los casos prevenidos por los artículos 117 y siguientes del Reglamento General de Recaudación.

III. LA FECHA DE ANTIGÜEDAD DEL BIEN CONSIGNADO EN ESCRITURA PRIVADA A LOS EFECTOS DE LA POSIBLE APLICACIÓN DE LOS COEFICIENTES DE ABATIMIENTO ESTABLECIDOS POR LA DISPOSICIÓN TRANSITORIA NOVENA DE LA LIRPF

III.1. La importancia de la determinación precisa de la fecha en la que se adquirió el bien a efectos del cálculo de la ganancia patrimonial.

La Disposición Transitoria Novena del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, regula la fiscalidad de las ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1994, señalando al respecto lo siguiente:

«Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994, se reducirán de acuerdo con lo establecido en las reglas 2.ª y 4.ª del apartado 2 de la Disposición Transitoria Octava de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A estos efectos se considerarán elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas aquellos en los que la desafectación de estas actividades se haya producido con más de tres años de antelación a la fecha de transmisión».

La Ley 18/1991, de 6 de junio, estableció un sistema para el cálculo de lo que entonces se calificaban normativamente como incrementos y disminuciones patrimoniales, cuyo rasgo más sobresaliente lo constituía la aplicación sobre el importe de la plusvalía de unos coeficientes reductores progresivamente más altos a medida que aumentaba el plazo de generación y que llegaban a determinar la no sujeción del incremento cuando transcurrían una serie de años (20 en el caso de bienes inmuebles y 10 en el caso de otro tipo de bienes).

El Real Decreto-Ley 7/1996, sobre Medidas Urgentes de Carácter Fiscal y de Fomento y Liberalización de la Actividad Económica, consideró que tal sistema no favorecía el desarrollo de la economía, pues obligaba a los inversores a aquietarse al paso del tiempo con el fin de no tener que afrontar pago impositivo alguno por la transmisión de sus elementos patrimoniales y lo derogó por otro donde las ganancias tributaban no al tipo marginal del sujeto pasivo, sino a otro proporcional de cuantía reducida (en esas fechas el 20% y en la actualidad el 15%) fuese cual fuere su período de generación o el tiempo en que hubiesen estado en poder del contribuyente. No obstante, y con el fin de respetar las expectativas y los derechos que la legislación anterior había establecido, el referido Real Decreto-Ley mantuvo el sistema anterior de los coeficientes para las plusvalías procedentes de bienes y derechos adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994, duplicando la cuantía de los coeficientes reductores y acortando con ello el plazo de tiempo en el que se podía alcanzar la no sujeción de la ganancia patrimonial; plazo de generación que en todo caso se paralizaba el 31 de diciembre de 1996. Tal régimen fue asumido por la Disposición Transitoria Novena de la Ley 40/1998.

Resulta de capital importancia, por lo tanto, determinar con precisión las fechas de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales, al depender de ello una mayor o menor tributación final o, incluso, la inexistencia del deber de pago. Precisamente por eso, la Dirección General de Tributos ha elaborado una depurada doctrina al respecto que puede glosarse sucintamente en los siguientes puntos:

- La ampliación del valor nominal con cargo a reservas no cambia la fecha de adquisición de las acciones.
- El cambio de valor nominal de unas acciones, siempre y cuando se mantenga por los accionistas el mismo nominal, no produce un incremento de patrimonio, al faltar el requisito de variación del valor del patrimonio del contribuyente.
- En las herencias, la fecha de adquisición viene determinado por el día de fallecimiento del causante y no por el momento en el que se produjo la aceptación.
- En las fusiones y escisiones, la antigüedad de las acciones recibidas por el socio, a cambio de las que tenía anteriormente, será la de las acciones antiguas, es decir, las que entregó para el canje.
- En la recalificación de una finca rústica en urbana, la mera recalificación no da lugar a una ganancia o pérdida patrimonial, al no producirse una alteración en la composición del patrimonio del contribuyente.
- La transformación de una sociedad limitada en anónima, siempre que se mantenga el mismo porcentaje de participación y que el valor de la sociedad no varíe, no genera una ganancia

patrimonial ya que, aunque determina una alteración en la composición del patrimonio, no hay cambio de valor, por lo que a efectos de futuras enajenaciones habría de tomarse como fecha de adquisición la de las acciones originarias.

- En el caso de segregación de finca y posterior conversión en varias parcelas, no se produce alteración en la composición del patrimonio del contribuyente, por lo que en la venta posterior de alguna de esas parcelas segregadas, la fecha de adquisición se mantiene invariable.
- La fecha de un documento público o privado no determina por sí solo la fecha de adquisición o enajenación del bien que en las mismas se expresa, sino que habrá que acudir al momento en que se produjo la tradición de la cosa, siguiendo la teoría del título y del modo [DGT de 29 de diciembre de 1992 (NFC001211); 29 de julio de 1997; 24 de octubre de 2001].

La Dirección General de Tributos, en estas conclusiones, asume el contenido de una jurisprudencia abundante que no hace distinciones sustanciales entre los documentos públicos o privados en cuanto a su posible verosimilitud:

«Como tiene declarado esta Sala, en SSTs de 22 de septiembre de 1946 y 26 de noviembre de 1956, la fuerza probatoria que el artículo 1.218 del Código sustantivo atribuye a las declaraciones que los contratantes hubieren hecho en documento público no impide combatirla y declarar la falta de correspondencia entre esas declaraciones y la realidad, por convicción adquirida por otros elementos probatorios, pues es claro que de otro modo la escritura pública cubriría y haría inatacable, entre las partes, toda clase de ficciones» (STS de 16 de mayo de 1981).

«El valor o eficacia probatoria del documento público no se extiende al contenido del mismo o a las declaraciones que hagan los otorgantes, pues aunque en principio hacen prueba contra ellos y sus causahabientes, la veracidad intrínseca de las mismas puede ser desvirtuada por prueba en contrario –Sentencias de esta Sala de 8 de mayo de 1973, 9 de mayo de 1980, 15 de febrero de 1982, 14 de febrero de 1983, 24 de mayo, 15 de julio, 30 de septiembre y 27 de noviembre de 1985–, que es justamente lo verificado por la sentencia recurrida al apreciar la trascendencia de la escritura pública de 13 de abril de 1981 y entender que las afirmaciones contenidas en la misma no se correspondían con la realidad acreditada por otros elementos probatorios» (STS de 25 de enero de 1988).

«En lo relativo a los documentos públicos, y tomando como punto de partida que conforme al citado artículo 1.218 del Código Civil, y la doctrina que lo interpreta, los mismos son sólo fehacientes en cuanto a su fecha y al hecho sobre el que versan, es de señalar que conforme a una reiterada jurisprudencia de esta Sala dicha prueba no sólo no es superior a las restantes admitidas por el Código Civil y la Ley de Enjuiciamiento Civil, sino que además ni siquiera es fehaciente respecto de los hechos cuando éstos, como aquí acontece con el expediente instruido por la Autoridad Marina, ofrecen aspecto dudosos que impiden atribuirles esa trascendencia» (STS de 19 de diciembre de 1991).

«El motivo quinto de casación se formula al amparo, como los restantes, del artículo 1.692 n.º 4 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y considera infringidas las normas del artículo 1.218 en relación con el 1.281 del Código Civil según su interpretación jurisprudencial, especialmente en

relación con la doctrina de los actos propios y la del levantamiento del velo de las personas jurídicas. Todo el desarrollo del motivo se apoya en que la esposa del demandante, una de las múltiples codemandadas, hizo constar en acta notarial que la vivienda objeto de autos era "de su propiedad y de su esposo (demandante y recurrente en casación). Pero la sentencia de instancia valora esta declaración, que es marginal y la interpreta, aplicando correctamente los artículos 1.218 y 1.281 del Código Civil que se alegan en este motivo; lo hace (en el fundamento 5.º) en los siguientes términos: "siendo así que al requerirle al efecto dijo que tal ático era la vivienda de su propiedad y de su esposo. Tal manifestación no permite llegar a la conclusión pretendida por el recurrente, por cuanto la fe pública notarial no demuestra otra cosa que la manifestación en sí se hizo, pero tal afirmación por sí sola no permite tener por probado el hecho mismo de la propiedad, ya que de seguirse el argumento de dicha parte, bastaría presentarse ante notario afirmando ser titular de cualquier derecho para que, sin más, hubiera que tener como tal al compareciente. Por lo demás, y como acertadamente pone de relieve el Sr. Magistrado que dictó la sentencia apelada, de aceptar como prueba dicha manifestación, no podría concederse al recurrente la consecuencia jurídica que solicita, es decir, ser dueño del piso, sino que la que procedería sería la de considerarle condueño, junto a su esposa. Por tanto, tampoco de esta diligencia se acredita lo pretendido por la parte recurrente» (STS de 23 de septiembre de 1998).

Pero, por encima de la verosimilitud de la fecha del documento público o privado en el que se consignó el acto traslativo de dominio, la propia Dirección General de Tributos ha enfatizado sobre la necesidad de que se produzca la efectiva transmisión del bien a través de la teoría civil del título y el modo, no bastando simplemente la existencia de la escritura pública o privada para acreditar la adquisición realizada.

La razón es bien sencilla: cuando se celebra un contrato traslativo de dominio la adquisición no se produce automáticamente –como en sede de efectos jurídico-obligacionales apunta en cambio el art. 1.113 del Código Civil–, sino que a la perfección del contrato debe seguirle la tradición, esto es, la puesta en posesión del objeto transmitido efectuada con ánimo traslativo en el «tradens» y adquisitivo en el «accipiens».

Por lo tanto, la relevancia jurídica no la adoptan tanto las escrituras públicas o privadas en las que se formaliza la transmisión del bien en sí mismas consideradas, sino el momento en el que se consumó la tradición, debiendo estarse a esta fecha para determinar la antigüedad del bien objeto del posterior cálculo de la ganancia patrimonial producida.

Así lo señala la Consulta 555/2000 de la DGT de fecha 10 de marzo de 2000 (NFC011460), en el caso de enajenación de una vivienda de protección oficial cuya adjudicación, entrega y formalización del contrato de compraventa se realizó en 1978 (año en el que comenzó a utilizarse como vivienda habitual) y cuya escritura pública de compraventa se formalizó el 15 de junio de 1998. El alto centro directivo del Ministerio de Economía y Hacienda entendió adquirida la vivienda en 1978, que es cuando suscrito el contrato de compraventa privado, se produjo la tradición o entrega de la cosa vendida:

«En 1978 el Instituto Nacional de la Vivienda adjudica al consultante una vivienda de protección oficial (VPO), realizándose el correspondiente contrato de compraventa y pasando a cons-

tituir desde ese año su vivienda habitual. En el momento de suscribirse el contrato se paga el 5 por 100, quedando el resto del precio aplazado en un período de 35 años. Antes del transcurso de este plazo se paga la totalidad del precio, formalizándose la escritura pública de compraventa el 15 de junio de 1998. Al haberse vendido en 1999 la citada vivienda, se pregunta si resultan aplicables los porcentajes reductores o la no sujeción establecidos en la disposición transitoria novena de la Ley 40/1998. La disposición transitoria novena de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y otras Normas Tributarias, establece que "las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, adquiridos antes de 31 de diciembre de 1994, se reducirán de acuerdo con lo establecido en las reglas 2.ª y 4.ª del apartado 2 de la disposición transitoria octava de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". Por su parte, las reglas 2.ª y 4.ª del apartado 2 de la disposición transitoria octava de la Ley 18/1991 determinan lo siguiente: "2.ª) En el caso de incrementos de patrimonio irregulares, su importe se reducirá de la siguiente manera: a) Se tomará como período de permanencia en el patrimonio del sujeto pasivo el número de años que medie entre la fecha de adquisición del elemento y el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso. Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se tomará como período de permanencia de éstas en el patrimonio del sujeto pasivo el número de años que medie entre la fecha en que se hubiesen realizado y el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso. b) Si los elementos patrimoniales transmitidos fuesen bienes inmuebles, derechos sobre los mismos o valores de las entidades comprendidas en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, con excepción de las acciones o participaciones representativas del capital social o patrimonio de las Sociedades o Fondos de Inversión Inmobiliaria, el incremento patrimonial se reducirá en un 11,11 por 100 por cada año de permanencia de los señalados en la letra anterior que exceda de dos. e) Estarán no sujetos los incrementos de patrimonio derivados de elementos patrimoniales que a 31 de diciembre de 1996 y en función de lo señalado en las letras b), c) y d) anteriores tuviesen un período de permanencia, tal y como éste se define en la letra a), superior a diez, cinco y ocho años, respectivamente. 4.ª) Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo a efectos de la aplicación de lo dispuesto en las reglas 2.ª y 3.ª) anteriores."

Para la aplicación de lo anterior al caso consultado, se hace preciso determinar en qué momento se produce la adquisición de la vivienda. En este punto, procede señalar que se trata de una vivienda de promoción pública, que el contrato de compraventa se suscribe en 1978, entregándose ese mismo año la vivienda al comprador. Así, entre las cláusulas del contrato se indica:

- El Instituto Nacional de la Vivienda vende como cuerpo cierto la vivienda identificada en el apartado C al comprador; el cual la compra y recibe con todos los elementos...
- El comprador ha satisfecho la cantidad que en concepto de entrega inicial figura en dicho apartado D, que el Instituto da por recibida en este acto.
- La falta de pago de cualquiera de las mensualidades señaladas se estipula expresamente como condición resolutoria del contrato.

Pues bien, con este planteamiento, la adquisición se entiende producida en 1978, que es cuando suscrito el contrato de compraventa se produce la tradición o entrega de la cosa vendida. A este respecto, cabe indicar que la tradición de bienes inmuebles puede realizarse de múltiples for-

mas: la puesta en poder y posesión de la cosa, la entrega de las llaves o de los títulos de pertenencia o el otorgamiento de escritura pública. Conforme con lo expuesto, al haber transcurrido más de diez años desde la fecha de adquisición hasta el 31 de diciembre de 1996, procede concluir que no estará sujeta al IRPF la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de la vivienda. Todo lo cual, con el alcance previsto en el apartado 2 del artículo 107 de la Ley General Tributaria, según redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, comunico a Vd. para su conocimiento».

En sentido análogo se vuelve a pronunciar la Consulta emanada por la Dirección General de Tributos n.º 1881/2000, de 24 de octubre (NFC012699), donde llega a señalarse:

«La consultante adquirió por contrato privado, de fecha 27 de septiembre de 1981, una finca urbana. Como el vendedor no otorgaba la escritura pública instó judicialmente dicho otorgamiento. Por Sentencia de 12 de diciembre de 1994 se acordó dicho otorgamiento, que se realizó el 22 de mayo de 1997. Teniendo intención la consultante de transmitir la finca referida anteriormente, desea conocer cuál es la fecha de adquisición de la misma. La transmisión del inmueble citado en el escrito de consulta generará una ganancia o pérdida patrimonial, que la consultante deberá integrar en su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta ganancia o pérdida patrimonial se cuantificará por diferencia entre el valor de adquisición, actualizado por tratarse de un bien inmueble, mediante la aplicación de los coeficientes que se establezcan en la Ley de Presupuestos Generales del Estado correspondiente al año en que se produzca la transmisión, y el valor de transmisión del mismo. Una vez cuantificada la ganancia o pérdida patrimonial, ésta se integrará en la parte general o especial de la base imponible en función del período en que el inmueble haya estado en el patrimonio de la consultante. Para determinar en qué parte de la base imponible debe integrarse la ganancia o la pérdida debe conocerse la fecha de adquisición del elemento.

En este sentido, debe recordarse que el Derecho español, según el Tribunal Supremo y opinión mayoritaria de la doctrina, recoge la teoría del título y el modo, de tal manera que "la constancia de un contrato de compraventa en documento privado no transfiere por sí sola el dominio si no se acredita la tradición de la cosa vendida" (Sentencia de 27 de abril de 1983). La tradición puede realizarse de múltiples formas, entre las que pueden citarse para los bienes inmuebles: la puesta en poder y posesión de la cosa, la entrega de las llaves o de los títulos de pertenencia o el otorgamiento de escritura pública. De lo anterior se deriva que en principio, y salvo que el consultante pudiera acreditar que la adquisición del inmueble tuvo lugar en una fecha anterior a la de otorgamiento de la escritura pública, lo que siendo una cuestión de hecho este Centro directivo no puede entrar a valorar siendo los órganos competentes de la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones de comprobación e investigación los que determinen su realidad de las pruebas aportadas, la fecha de adquisición del bien inmueble será la de 22 de mayo de 1997. No obstante, si se pudiese acreditar la tradición de la casa vendida, la fecha de esta tradición sería la fecha de adquisición del inmueble. Si esta fecha fuese anterior a 31 de diciembre de 1994, la ganancia patrimonial, que se pudiese obtener, se reducirá un 11,11 por 100 por cada año de permanencia que excediese de dos. A estos exclusivos efectos, se tomará como período de permanencia el número de años, redondeado por exceso, que medie entre la fecha de adquisición del inmueble y el 31 de diciembre de 1996, quedando no sujeto al Impuesto si dicho período de permanencia fuese superior a 10 años. Todo lo cual, con el alcance previsto en el apartado 2 del artículo 107 de la Ley General Tributaria, según redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, comunico a Vd. para su conocimiento».

Y del mismo parecer es la Consulta de la DGT, de 29 de diciembre de 1992 (NFC001211), al señalar que para el cálculo del incremento o disminución de patrimonio, debe tomarse como fecha de inicio del período de permanencia del bien aquella en que se adquirió éste y no la del documento público o privado que recoja la compraventa, y ello porque tanto el Tribunal Supremo como la mayoría de la doctrina, recoge la teoría del título y el modo, de forma que el contrato de compraventa en sí no transfiere por sí solo el dominio, si no se produce la verdadera entrega de la cosa vendida:

«De acuerdo con lo dispuesto en la letra a) del apartado dos del artículo 45 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, habrá que tener en cuenta la fecha de adquisición del bien y no la del documento público o privado que pueda, en su caso, recoger el contrato de compraventa. El Tribunal Supremo, y la opinión mayoritaria de la doctrina, recoge la teoría del título y el modo, de tal manera que "la constancia de un contrato de compraventa en documento privado no transfiere por sí sola el dominio si no se acredita la tradición de la cosa vendida" (S. de 27 de abril de 1983). La tradición de bienes inmuebles puede realizarse de múltiples formas (la puesta en poder y posesión de la cosa, la entrega de las llaves o de los títulos de pertenencia o el otorgamiento de escritura pública). Problemática distinta de la anterior es la referente a la prueba en las actuaciones de comprobación e investigación que, en su caso, realicen los órganos de la Administración Tributaria. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 115 de la Ley General Tributaria, serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo las especialidades que establece en otros artículos la propia Ley General Tributaria. Por ello, sin perjuicio de que la adquisición del terreno pueda probarse por cualquier medio de prueba distinto de los documentos, se recuerda que el artículo 1.227 del Código Civil establece: "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 lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio"».

También se manifiesta la doctrina señalada con anterioridad en los más recientes pronunciamientos administrativos. Tal es el caso de la Consulta 1069/2004 emanada por la DGT el 23 de abril de 2004 (NFC019471), cuando apunta lo que sigue:

«Por lo que respecta a la fecha de adquisición del solar objeto de consulta debe tenerse en cuenta que el Derecho español, según el Tribunal Supremo y opinión mayoritaria de la doctrina, recoge la teoría del título y el modo, de tal manera que "la constancia de un contrato de compraventa en documento privado no transfiere por sí sola el dominio si no se acredita la tradición de la cosa vendida" (Sentencia de 27 de abril de 1983). La tradición puede realizarse de múltiples formas, entre las que pueden citarse para los bienes inmuebles: la puesta en poder y posesión de la cosa, la entrega de las llaves o de los títulos de pertenencia o el otorgamiento de escritura pública. Si bien en el presente caso la adquisición del terreno trae causa en un procedimiento expropiatorio, las consideraciones expuestas resultan igualmente aplicables toda vez que dicha adquisición se realiza en virtud de compraventa. De lo anterior se deriva que en principio, y salvo que el consultante pudiera acreditar que la adquisición del inmueble tuvo lugar en una fecha anterior a la del otorgamiento de la escritura pública, la fecha de adquisición sería el 5 de febrero de 1998. En consecuencia no resultaría de aplicación la disposición transitoria novena del texto refundido de la Ley del IRPF, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (BOE de 10 de mar-

zo), habida cuenta de que la mencionada disposición transitoria, exige entre otros requisitos, que las ganancias patrimoniales se hayan generado por la transmisión de bienes adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994. El valor de adquisición del solar, según las normas del artículo 33.1 de la Ley del Impuesto, estaría formado por la suma del importe real por el que se hubiera efectuado la adquisición (importe consignado en su momento como justiprecio, según figura en la escritura de compraventa), más el coste de las inversiones o mejoras efectuadas y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente. Tratándose de inmuebles el valor de adquisición se actualizará mediante la aplicación de los coeficientes que se establezcan en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado, en los términos establecidos en el artículo 33.2 de la Ley del Impuesto. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 33.3, de la Ley del Impuesto, el valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se efectúe. De este valor se deducirán los gastos y tributos inherentes a la transmisión, en cuanto resulten satisfechos por el transmitente. Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste. Lo que comunico a Vd. con el alcance y efectos previstos en el apartado 2 del artículo 107 de la Ley General Tributaria».

III.2. La posibilidad de demostrar la antigüedad del bien adquirido por cualquier medio de prueba admitido en derecho que acredite fehacientemente su tradición.

Todo lo reseñado en el ordinal anterior no supone, evidentemente, minimizar la fecha consignada en una escritura pública como data determinante de la antigüedad del bien. Ahora bien, ya hemos señalado que, en la autorizada opinión de la Dirección General de Tributos, por encima de la naturaleza del documento en el que se formaliza la transmisión del bien se halla justamente la prueba de la tradición o entrega de éste.

En tal sentido, por ejemplo, bastaría aportar una documental consistente en un Proyecto de Edificación o cualquier otra prueba de la que pudiera inferirse que el inmueble se hallaba ya en poder del adquirente, pese a su consignación en una simple escritura privada. Tal documento constituiría prueba suficiente e inequívoca de la tradición o entrega del bien.

De esta opinión es la Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de julio de 2003 (NFJ016195), para la que la elevación a escritura pública años después del contrato privado no determina la antigüedad del bien a partir del cumplimiento de dicha formalidad, sino que, por el contrario, la fecha de adquisición de la finca tuvo lugar en el momento del contrato privado de compraventa, por ser ésta la fecha en que se perfeccionó el contrato, se determinó el objeto y se pagó parte del precio, siendo el otorgamiento de la escritura pública un mero requisito formal que no fue constitutivo de un contrato perfeccionado con anterioridad.

La Sentencia refleja la discrepancia existente entre el contribuyente y la Administración en los siguientes términos:

«Se impugna en el presente recurso contencioso-administrativo la desestimación tácita por silencio administrativo y posterior resolución expresa del TEAC de 10 de mayo de 2002, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa promovida por don R... B... B..., contra liquida-

ción de 11 de enero de 2000, practicada por el Inspector Jefe de la Delegación de Barcelona de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, expediente número 99/0018830201, en concepto de IRPF, ejercicios 1994 a 1996 y cuantía de 1.731.207,76 euros (288.048.735 ptas.). Las anteriores actuaciones administrativas tienen su origen en el acta de disconformidad que el 14 de septiembre de 1999 los servicios de la Inspección de Tributos procedieron a incoar al recurrente y en que se hacía constar que el 18 de febrero de 1994 había transmitido una finca a una sociedad por importe de 3.065.161,73 euros (510.000.000) y que dicha finca a su vez había sido adquirida en virtud de escritura pública de venta judicial el 22 de marzo de 1991 en 108.182,18 euros (18.000.000 ptas.), por lo que en consecuencia se regularizaba un incremento de patrimonio con carácter irregular y período de generación de tres años. En el preceptivo informe ampliatorio se señalaba que el origen de la operación fue un contrato privado de "promesa de compraventa" de fecha 9 de octubre de 1973 celebrado entre el interesado y otras personas en virtud del cual en ese acto se entregaba a cuenta la cantidad de 5.000.000 de pesetas y el resto se abonaría al otorgamiento de la escritura. Que tras diversas vicisitudes jurídicas la adquisición del inmueble no se produjo hasta la escritura pública de venta judicial el 22 de marzo de 1991 por lo que es esta fecha la que se considera a efectos del cálculo del incremento patrimonial. La actora funda su pretensión en el presente recurso contencioso-administrativo en que el recurrente adquirió la finca en documento privado el 9 de octubre de 1973, tomando inmediata posesión del terreno adquirido y encargando en abril de 1974 la redacción de un proyecto de construcción del edificio.

El Abogado del Estado se opone a las pretensiones de la actora y aduce que la fecha de adquisición de un inmueble a efectos tributarios es la determinada por lo dispuesto en el Código Civil (CC) y en el Derecho Español la transmisión de la propiedad exige dos elementos: título y modo. Que el contrato de compraventa es el título y que en nuestro Derecho para que se produzca la efectiva transmisión del dominio se necesita entregar la cosa, lo que se conoce como la traditio, añadiendo que el otorgamiento de la escritura pública de compraventa equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato y por tanto hasta el otorgamiento de la escritura el recurrente no adquirió la propiedad de la finca a los efectos del Derecho Civil».

Pero además, llega a conclusiones ciertas acerca de la fecha que debe adoptarse para la determinación de la antigüedad del bien transmitido, atendido el relevante extremo de que el contrato de compraventa reviste un carácter consensual que no depende constitutivamente de la escritura pública y que sólo necesita de ella en la medida en que el bien objeto del contrato quiera acceder a los Registros Públicos que publiciten su titularidad y estado:

«La cuestión que se plantea en el presente supuesto es determinar cuál es la fecha que debe tomarse en consideración a los efectos de fijar el momento en que se ha producido el incremento patrimonial, ya que el recurrente estima que debe estarse al contrato privado de compraventa celebrado el 9 de octubre de 1973 y por el contrario la Inspección ha tomado como fecha de referencia la de la escritura pública de 22 de marzo de 1991. Pues bien partiendo de lo previsto en el artículo 9.º 2 de la Ley General Tributaria, los preceptos de Derecho Común tienen carácter supletorio de las normas tributarias y al tratar del contrato de compraventa, son los artículos 1.445 y siguientes del CC los que se refieren al contrato de compraventa y a ellos deberemos acudir para determinar su naturaleza jurídica así como el momento de su perfección. Así el artículo 1.445 dispone: "por el contrato de compraventa uno de los contratantes se obliga a entregar una cosa determinada y el otro a pagar por ella un precio cierto, en dinero o signo que lo represente". Por su parte el artículo 1.450

establece: "la venta se perfeccionará entre comprador y vendedor y será obligatoria para ambos, si hubieren convenido en la cosa objeto del contrato y en el precio, aunque ni la una ni el otro se hayan entregado". De ello se deduce que el contrato de compraventa es de naturaleza consensual y se perfecciona en el momento en que exista acuerdo sobre el precio y la cosa que se transmite.

Así lo ha declarado la jurisprudencia del TS. Sentencia de 3 de junio de 2002 (rec. 3789/1996, Pte. García Varela): "Del artículo 1.445, se deducen los requisitos esenciales del contrato de compraventa: a) Es un contrato consensual, que se perfecciona por el mero consentimiento, como resulta de la expresión 'se obliga' y del artículo 1.450, el cual dispone que la venta se perfeccionará entre comprador y vendedor y será obligatoria para ambos, si hubieren convenido en la cosa objeto del contrato y en el precio, aunque ni la una ni el otro se hubieren entregado. b) Es un contrato bilateral, pues de él nacen obligaciones recíprocas para ambas partes contratantes. c) Es un contrato oneroso, por la correspondencia entre las contraprestaciones de las partes. d) Es traslativo de dominio, en el sentido de que sirve de título para adquirir el dominio de la cosa vendida, de conformidad con la doctrina del título y del modo seguida por el CC (arts. 609 y 1.095). Pues bien, en el documento privado objeto del litigio concurren todos los presupuestos necesarios para considerar el contrato como una compraventa, que quedó perfeccionada y es vinculante por consecuencia del convenio plasmado. El contrato de compraventa celebrado constituye justo título para que posteriormente se produzca la transmisión del bien y el pago del mismo, sin que el hecho de que se demore la entrega de la finca y el precio al otorgamiento de la escritura pública, que es lo que esta Sala entiende que significa la frase 'llevándose a efecto antes del 15 de enero de 1996', sea óbice para su validez, aparte de que el comprador puede pagar, aun después de expirado el término, interim no haya sido requerido judicialmente o por acta notarial y, en el supuesto del debate, la intimación de que se trata no fue llevada a cabo. Por demás, aunque en la sentencia de instancia se considere la presencia de un precontrato, debió aplicar lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 1.451, al ser el cumplimiento del mismo perfectamente posible, tal como lo han sentado las Sentencias del TS de 24 de diciembre de 1992 y 8 de julio de 1993, con la doctrina antes reseñada". Y en Sentencia de 17 de abril de 2002 (rec. 3465/1996), Ponente O'Callaghan Muñoz, el TS declaraba: "... segundo, cuando un negocio jurídico como el contrato de compraventa, se perfecciona en un momento dado, la escritura pública que reproduce el mismo negocio jurídico no perfecciona uno nuevo, sino que simplemente lo eleva a tal forma, que no es sino ratificación o reproducción del anterior; así lo han expresado las Sentencias de esta Sala de 30 de noviembre de 1996 y 17 de mayo de 1999."

De todo ello se deduce por tanto que el contrato de compraventa es un contrato consensual siendo sus dos elementos más importantes junto con el consentimiento el objeto del contrato y el precio mientras que la forma, en este caso la escritura pública, no es un elemento constitutivo del derecho de compraventa sino un mero requisito formal para que el objeto de la compraventa pueda tener acceso al Registro de la Propiedad. (...). En conclusión, considera la Sala que la fecha de adquisición de la finca por parte del hoy recurrente, don R... B... B... tuvo lugar en la fecha del contrato privado de compraventa el 9 de octubre de 1973, por ser ésta la fecha en que se perfeccionó el contrato de compraventa, se determinó el objeto del contrato y se pagó parte del precio, siendo el otorgamiento de la escritura pública un mero requisito formal que no es constitutivo del contrato (...). En consecuencia entre la fecha de adquisición y la de la transmisión de la finca a la sociedad T... T..., S.A., el 18 de febrero de 1994, han transcurrido más de 20 años, por lo que en aplicación de lo dispuesto en el artículo 45.Dos e) de la Ley 18/1991, de 6 de junio "Quedarán no sujetos al Impuesto los incrementos o disminuciones patrimoniales a que se refiere este apartado cuando el período de permanencia en el patrimonio del sujeto pasivo de los bienes o derechos a que se re-

fieren las letras b), c) o d) anteriores sea superior a quince, diez o veinte años, respectivamente". De lo que se deriva la estimación del presente recurso con la paralela anulación de la resolución impugnada».

En esta misma línea argumental se expresa la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 15 de diciembre de 2003 (NFJ017942), para la que resulta prueba suficiente para acreditar que la fecha de adquisición es la del documento privado y no la de la escritura pública, la aportación de copias del contrato privado y cualquier otra circunstancia que determine su verosimilitud:

«El presente recurso contencioso-administrativo se ha interpuesto, contra las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Valencia, de 27 de marzo de 2002, desestimatorias de las reclamaciones número 46/9273/00 y 46/9275/00, formuladas contra las liquidaciones del IRPF, ejercicio 1995, importe 808,81 euros (134.574 ptas.) y 1.152,25 euros (191.718 ptas.), derivadas de actas de disconformidad. Los demandantes impugnan la liquidación derivada de acta complementaria, en la que se aprecia un incremento de patrimonio irregular de 3.178,93 euros (528.930 ptas.), al considerar que el período de permanencia del inmueble sito en calle... número... es de cuatro años, y no el de siete años que aplicaron los contribuyentes. La cuestión que se plantea consiste en determinar cuál es la fecha de adquisición del inmueble sito en la calle... número..., puerta..., a efectos de calcular el incremento de patrimonio irregular obtenido por la transmisión del mismo. Mediante documento privado de 3 de diciembre de 1987 don A... y doña P..., compraron a don R..., un piso sito en Valencia calle... número..., escalera..., puerta..., por un precio de 8.800.000 pesetas. Otorgando el referido vendedor y compradores escritura pública de compraventa el 19 de diciembre de 1991. El 12 de enero de 1995 don A... y doña P... otorgan escritura pública por la que venden el referido inmueble por el precio de 14.500.000 pesetas. Para el cálculo del incremento de patrimonio los contribuyentes tomaron como fecha de adquisición del inmueble la del documento privado de compraventa de 3 de diciembre de 1987 (7 años de permanencia); mientras que la Administración considera como tal la de la escritura de 19 de diciembre de 1991 (3 años); aplicando los correctores correspondientes. (...). Según el artículo 1.450 del Código Civil (CC): "La venta se perfeccionará entre comprador y vendedor; y será obligatoria para ambos, si hubieren convenido en la cosa objeto del contrato, y en el precio, aunque ni la una ni el otro se haya entregado". Si bien en el campo civil no existe "transmisión" hasta que se produce el concurso del título y el modo, en el ámbito tributario es diferente la definición de este concepto (STS, Sala Tercera, Sección 1.ª, de 11 de mayo de 1990); y en el presente caso nos encontramos ante un incremento de patrimonio, entendiendo el concepto de patrimonio en sentido amplio e incorporando, por ende al mismo, no sólo los derechos reales sino también los de crédito; desde el momento de la perfección del contrato el comprador es titular de un derecho frente al vendedor, que incluso puede transmitir. Es cierto que la fecha de un documento privado es, frente a terceros la que establece el artículo 1.227 del CC, pero también lo es, que cabe acudir a otros medios de prueba para acreditar la certeza de esa fecha. La aportación de copias del contrato privado de compraventa, del documento bancario de la misma fecha, por el que se emitió el cheque nominativo correspondiente a la primera entrega de efectivo pactada en aquél, recibos de las demás entregas a cuenta, certificado emitido por el vendedor del asentamiento en su contabilidad de todas las partidas que componen la operación, y certificado final de la dirección de la obra de 5 de septiembre de 1989, cuya autenticidad no es impugnada por la Administración; al contrario de lo que opina el TEAR,

la Sala considera que con estas pruebas queda acreditada la certeza de la fecha del contrato de compraventa (3 de diciembre de 1987). Debiendo entenderse, a los efectos fiscales que nos ocupan, que en esa fecha se produjo la adquisición del inmueble por los actores».

Más recientemente, la propia Audiencia Nacional en Sentencia de 16 de septiembre de 2004 (NFJ020167) ha abundado sobre esta idea, declarando que para el cálculo de la ganancia patrimonial, la Administración no puede soslayar la fecha consignada en el documento privado de adquisición del inmueble cuando quedara demostrada la titularidad del mismo:

«De lo actuado en el expediente administrativo, y en relación con las vicisitudes del inmueble enajenado, sito en el término de Xeraco, partida Rondonera (frente a la carretera Gandía-Valencia y calle L'Alquería), se desprenden dos hechos inconcusos: uno, que con fecha 8 de junio de 1989, mediante documento privado se adquirió dicho inmueble por un precio de 30.550.000 pesetas; y dos, que dicho documento fue elevado a escritura pública en fecha 11 de enero de 1990. Junto a estos hechos, cabe destacar los siguientes: 1) Que mediante documento privado de fecha 1 de octubre de 1989, el recurrente celebró contrato de arrendamiento de dicho local de negocio; 2) Que en fecha 14 de diciembre de 1989, el recurrente, como propietario de dicho local, solicitó licencia de actividad de "M. P." constando el "alta en censo" a nombre de "PG-S S.A.", que se presentó en fecha 18 de octubre de 1989. 3) Que en fecha de 14 de noviembre de 1989 consta la "modificación de datos" a nombre de la citada mercantil, ante la Administración. 4) Solicitud de alta fiscal de la mercantil arrendataria en fecha 13 de noviembre de 1989. 5) Declaración por el Impuesto sobre el Valor Añadido presentada por el recurrente, incluyendo el rendimiento obtenido por el referido alquiler; y 6) Facturas emitidas con motivo de las mejoras realizadas en el referido local, por un importe de 36.283.558 pesetas. De estos hechos, se desprende, primero, que el recurrente era titular tras la firma del documento privado, del inmueble transmitido, realizando actos propios del titular de la propiedad, limitativos del dominio. Y segundo, que la Administración tenía conocimiento de la titularidad de la finca, al ingresar la solicitud de la "licencia de actividad" en un Registro público, así como de la actividad y persona que ejercía dicha actividad en el local cuya fecha de adquisición se discute. Por otra parte, las facturas aportadas por el recurrente, expedidas la mayor parte de ellas tras la fecha de adquisición de la referida nave o local industrial, en relación con las obras de mejora y adaptación del mismo, demuestran que el recurrente se encontraba en posesión, como titular, del referido inmueble, sin que la designación del domicilio enerve dicho hecho, pues como se acredita con el certificado expedido por el Ayuntamiento de la localidad, aportada en período probatorio de este recurso, corresponde con el del lugar en el que se encuentra situado el local. La Sala considera que estos hechos avalan y acreditan la alegación del recurrente, de que el inmueble fue adquirido en la fecha consignada en el documento privado de fecha 8 de junio de 1989; fecha a la que debe ajustar la Administración el cálculo del incremento de patrimonio, con las consecuencias derivadas de la acreditación de las mejoras realizadas en dicho inmueble».

III.3. Conclusiones.

Primera. Resulta de esencial importancia determinar con precisión las fechas de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales, al depender de ello una mayor o menor tributación

final o, incluso, la inexistencia misma del deber de pago, de conformidad con lo establecido en la Disposición Transitoria Novena del Real Decreto Legislativo 3/2004.

Segunda. La fecha de un documento público o privado no determina ni acredita por sí sola la antigüedad del bien que se transmite, debiendo acudir, por el contrario, al momento en que se produjo la tradición de la cosa, siguiendo la teoría del título y del modo.

Tercera. Probada la tradición del bien objeto de la posible plusvalía, la jurisprudencia sostiene que la elevación a escritura pública años después de la celebración del contrato privado no determina la antigüedad del bien a partir del cumplimiento de dicha formalidad, sino que, por el contrario, la fecha de adquisición de aquél tuvo lugar en el momento en el que se formalizó el contrato privado de compraventa, por ser ésta la data en la que se perfeccionó el negocio, se determinó el objeto y se pagó parte del precio, siendo el otorgamiento de la escritura pública un mero requisito formal en ningún caso constitutivo de un contrato que ya había generado efectos jurídicos con anterioridad.

Cuarta. En el cálculo de la ganancia patrimonial, la Administración no puede soslayar la fecha consignada en el documento privado de adquisición del inmueble cuando quedara demostrada la titularidad del mismo.

Quinta. La antigüedad del bien transmitido en el año 2004 puede demostrarse fehacientemente, debiéndose entender no sujeta al IRPF la ganancia patrimonial derivada de dicha transmisión, por aplicación de la Disposición Transitoria Novena del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

Sexta. Constatada dicha no sujeción, no deberá siquiera consignarse referencia alguna a la misma en el impreso-formulario de declaración del IRPF correspondiente al ejercicio en el que se efectuó la transmisión.