

LUIS ALBERTO MALVÁREZ PASCUAL*Profesor Titular de Derecho Financiero.
Universidad de Huelva***Extracto:**

EN contra de la creencia generalizada, la norma específica sobre el inicio de la prescripción que, en los casos de transmisiones formalizadas en documentos privados, establece el artículo 50.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados no supone una excepción al principio general de *actio nata* que rige en esta materia en virtud de la LGT. En realidad, en estos casos la cuestión litigiosa se centra en la determinación del momento en que se entiende transmitida la propiedad, para lo que se aplicarán las reglas del Derecho privado, salvo las excepciones expresamente contempladas en el artículo 7 de dicha ley. Así, la fecha del otorgamiento del documento privado no se considera probada por su constancia en el mismo, aunque puede corroborarse por cualquier medio admitido en Derecho. Además, en virtud de la teoría del *título* y el *modo*, que rige en nuestro sistema jurídico, es necesaria también la prueba de la entrega del bien objeto del contrato. Sólo desde que se acredite la concurrencia de ambos aspectos se puede considerar realizado el hecho imponible y devengado el tributo. La fecha así establecida se tendrá en cuenta a todos los efectos, incluido el inicio del cómputo de la prescripción.

Si no es posible probar tal fecha, se admite la eficacia del documento frente a la Hacienda Pública desde que concurren las circunstancias del artículo 1.227 del Código Civil. No obstante, las circunstancias determinadas en dicho precepto tan sólo permiten acreditar la certeza sobre la existencia del acuerdo de voluntades, debiéndose probar por otros medios que ha operado la entrega del bien. Por tanto, si en estos casos no se acredita la tradición no puede iniciarse el plazo de prescripción, pues difícilmente puede darse este efecto sin que previamente se haya realizado el hecho imponible. La fecha de la transmisión así determinada se aplicará a todos los efectos en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. En realidad el señalado artículo 1.227 resulta aplicable no sólo en dicho impuesto, sino en todos aquellos tributos en los que de la fecha de la transmisión derive algún efecto relevante. En cualquier caso, también es posible la prueba de la transmisión mediante otras circunstancias diferentes a las expresamente determinadas en dicha norma. Normalmente, la prueba tendrá carácter indirecto y se derivará de un conjunto de indicios que permitan advenir no sólo la existencia del documento en una fecha cierta sino también la transmisión de la posesión del bien al adquirente.

Sumario:

1. Medios para evitar el fraude fiscal consistente en la celebración de transmisiones patrimoniales en documento privado al objeto de ganar la prescripción en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.
2. Las normas específicas sobre el inicio del cómputo de la prescripción en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.
 - 2.1 El hecho imponible y el devengo del impuesto. Consecuencias sobre el inicio del plazo de prescripción.
 - 2.2. Las reglas sobre el inicio del cómputo de la prescripción según el modo en que se documente la transmisión a la luz del principio de *actio nata*.
 - 2.3 La naturaleza jurídica del artículo 50.2 de la LITP y AJD.
 - 2.4. La aplicación de la fecha establecida para el inicio del cómputo de la prescripción para la determinación de otros efectos tributarios.
3. La eficacia de los documentos privados frente a terceros y el inicio de la prescripción tributaria.
 - 3.1. Consecuencias de la aplicación del artículo 1.227 del Código Civil a efectos tributarios.
 - 3.2. Análisis de las circunstancias mencionadas en el artículo 1.227 del Código Civil en su aplicación en el ámbito tributario.
 - 3.2.1. La incorporación o inscripción en un Registro público.
 - 3.2.2. La muerte de cualquiera de los que firmaron el documento.
 - 3.2.3. La entrega a un funcionario público por razón de su oficio.
 - 3.3. La eficacia frente a la Hacienda Pública de los documentos privados mediante la prueba de circunstancias distintas a las señaladas en el artículo 1.227 del Código Civil.
 - 3.3.1. La admisibilidad de la prueba.
 - 3.3.2. El objeto de la prueba: conocimiento por el tercero o certeza de la existencia del documento.
 - 3.3.3. El resultado de la prueba: circunstancias distintas de las contenidas en el artículo 1.227 que presuponen la existencia del documento.

1. MEDIOS PARA EVITAR EL FRAUDE FISCAL CONSISTENTE EN LA CELEBRACIÓN DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES EN DOCUMENTO PRIVADO AL OBJETO DE GANAR LA PRESCRIPCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES

Es muy habitual que las transmisiones de bienes y derechos se documenten privadamente, formalizándose con posterioridad en un documento público ¹. La determinación de la fecha en que se considera consumado el negocio jurídico y transmitido el dominio resulta a veces una tarea compleja. No obstante, la determinación de la fecha en la que tiene lugar la transmisión es determinante de la producción de múltiples efectos en relación con el Impuesto sobre Transmisiones, que tiene como objeto de gravamen precisamente la transmisión realizada.

La misma tarea es esencial en relación con otros tributos que se devengan también como consecuencia de la transmisión patrimonial, como sucede con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, cuyo tipo de gravamen viene determinado por el número de años en los que el terreno transmitido haya estado en el patrimonio del vendedor. También será determinante de la producción de numerosos efectos en relación con aquellos tributos en cuyo hecho imponible se incluye alguna manifestación de riqueza relacionada con la tenencia del bien o su transmisión. En los impuestos directos que gravan la ganancia patrimonial que pueda derivarse de la transmisión, como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades, será determinante del período impositivo en el que haya obtenido la renta correspondiente, lo que condiciona el valor de transmisión y la normativa aplicable ². Del mismo modo, la determinación de la fecha de la transmisión produce importantes consecuencias en otro tipo de impuestos que gravan de forma periódica la titularidad o la mera tenencia de determinados bienes, como pueden ser el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o el Impuesto

¹ Una primera cuestión no exenta de dificultad es la propia distinción entre documento público y privado. El artículo 1.216 del Código Civil establece que «son documentos públicos los autorizados por un Notario o empleado público competente, con las solemnidades requeridas por la ley». No obstante, no se establece un concepto de documento privado, que ha de deducirse de forma residual de la definición anterior. Dicha cuestión se trata en TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: «La influencia de la forma documental en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales», *Civitas, REDF*, n.º 3, julio/septiembre de 1974, pág. 528. También puede consultarse MENDO CARMONA, C.: «Consideraciones sobre el concepto de documento privado», *Signo*, n.º 3, 1996, págs. 11 a 24.

² Podemos citar, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, la STS de 24 de junio de 2005, en la que se admite operada la transmisión de unos inmuebles mediante la prueba de la fecha que consta en un documento privado, lo que permite incluir el incremento del patrimonio en el período correspondiente a tal fecha y, como consecuencia de ello, la aplicación de la exención por reinversión.

sobre Vehículos de Tracción Mecánica ³. En estos dos últimos tributos locales la fecha de la transmisión determina el sujeto pasivo, pues éste se define en virtud del titular dominical del bien o derecho, de tal modo que el adquirente deberá ser objeto de las liquidaciones periódicas a partir del período impositivo siguiente al de su adquisición. Incluso en las contribuciones especiales puede tener relevancia, lo que sucederá cuando quien figure como contribuyente en el expediente haya realizado la transmisión antes de su aprobación y, en consecuencia, del nacimiento de la obligación tributaria ⁴.

Como se puede observar, la fecha en que ha tenido lugar la transmisión patrimonial determina la producción de numerosos efectos en relación con diversos tributos, así como el régimen jurídico aplicable en cada caso. Puede ocurrir que un determinado impuesto no exista en la fecha en la que se celebró el negocio de transmisión en el documento privado o, al contrario, cuando se ha producido la elevación a documento público. Por tanto, la determinación de la fecha de la transmisión o, en su caso, de la fecha en que el documento tiene eficacia frente a la Hacienda Pública puede dar lugar a una variación importante de la cuota tributaria a satisfacer, o incluso puede condicionar la propia existencia de la deuda en tributos diversos.

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales esta cuestión ha sido objeto de una atención especializada por parte del legislador. Si el plazo de prescripción de las transmisiones formalizadas en documento privado se contase desde la fecha de su otorgamiento, el fraude fiscal sería fácil de consumar, dada la propia privacidad de tales documentos, por lo que la Hacienda Pública quedaría indefensa frente a tales comportamientos. Así, siendo real la fecha que consta en el propio documento, sería suficiente para ganar la prescripción en dicho impuesto con esperar cuatro años y un mes desde la celebración del contrato privado para el otorgamiento del correspondiente documento público. Además, en estos casos no existe certeza sobre la veracidad o falsedad de la fecha que consta en el documento, pues resulta sencillo fijar una fecha anterior a aquella en que realmente se ha celebrado el negocio al objeto señalado de ganar la prescripción de la obligación tributaria derivada del Impuesto sobre Transmisiones. Precisamente, es éste el efecto que se pretende conseguir en muchas ocasiones mediante la documentación de una transmisión patrimonial en un contrato privado, que sólo se eleva a escritura pública cuando se considera, a juicio del obligado tributario, que ha transcurrido el plazo de prescripción de los impuestos que gravan la transmisión.

Para evitar esta modalidad de fraude tributario la normativa ha previsto diversas medidas. Las medidas administrativas de comprobación han tenido poca efectividad, dada, precisamente, la privacidad de tales documentos, que normalmente no se manifiestan a los terceros. La ineficacia de la comprobación administrativa para detectar las transmisiones documentadas en un contrato privado ha motivado, desde hace más de un siglo, que se haya pretendido luchar contra este tipo de fraude a través de normas de carácter preventivo ⁵.

³ En este último impuesto se plantea el problema de la escasa relevancia del documento privado de compraventa, en la medida en que el sujeto pasivo se define como aquel que aparezca en el permiso de circulación, lo que da lugar a una problemática distinta, al existir una contracción entre dos pruebas, la que deriva del Registro y la del documento privado de compraventa.

⁴ *Id.* la STS de 20 de junio de 1997 que confirma la STSJ de las Islas Baleares de 17 de septiembre de 1991.

⁵ El TS, en diversas sentencias, ha hecho un repaso de las distintas medidas que la legislación ha incorporado a los efectos de prevenir la evasión tributaria descrita. Podemos citar, entre otras, las SSTS de 29 de noviembre de 1995 y 5 de diciembre de 1998.

El establecimiento de normas específicas sobre el inicio del cómputo de la prescripción en los casos en los que la transmisión se realice en un documento privado es una de las medidas clásicas previstas expresamente para la consecución de tal objetivo. Tales reglas específicas se contienen actualmente en el artículo 50.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, LITP y AJD). No obstante, el mismo texto normativo incorpora otras medidas para conseguir este mismo fin. Aunque nuestro trabajo se centra en el estudio del *dies a quo* para el cómputo de la prescripción en estos casos, sólo se podrá llegar a una comprensión global de tales normas especiales en materia de prescripción si se analiza el contexto en el que se insertan, mediante el estudio de todas las disposiciones que comparten el mismo objetivo.

Una de las medidas aplicadas con eficacia en la lucha contra el fraude descrito ha consistido en la negación de cualquier eficacia jurídica a los documentos privados en tanto que no se satisfaga el impuesto. Ello se ha concretado en una obligación de los Tribunales, Oficinas y Registro Públicos de no reconocer ningún efecto a tales documentos, ni dar curso a las demandas, acciones o peticiones que se funden en los mismos hasta que el impuesto no sea satisfecho. En este sentido, el artículo 57.1 del Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 diciembre, determinó que «ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a este impuesto se admitirá, ni surtirá efecto en Tribunal, Oficina o Registro Público sin que se justifique el pago, exención o no sujeción a aquél, salvo lo previsto en la legislación hipotecaria».

No obstante, la negación de cualquier efecto al documento privado como consecuencia del impago de impuestos puede suponer la colisión con otros principios y derechos protegidos en nuestra Constitución. Así, la incorporación a este precepto del término «tribunal» dio lugar a que el Tribunal Constitucional declarara la inconstitucionalidad de tal norma en la STC 141/1988, de 12 de julio, pues la limitación del derecho de acceso a los tribunales contradecía el derecho a la tutela judicial efectiva. La medida señalada podía afectar al derecho a la acción y al derecho a la defensa mediante la aportación de una prueba documental, lo que suponía la desnaturalización del ejercicio de la función jurisdiccional y el falseamiento del resultado del proceso, haciéndolo depender de la regularidad en el cumplimiento de las obligaciones fiscales de una de las partes. El Tribunal señaló, además, que el mismo objetivo podría lograrse por otros medios menos restrictivos en relación con el derecho fundamental señalado, entre los que cabría incluir la simple obligación por parte del Juez de comunicar a la Administración tributaria la existencia del documento sin liquidar. Como consecuencia de la mencionada sentencia, el legislador introdujo una pequeña modificación en la normativa del Impuesto, al objeto de adaptarse al pronunciamiento del Tribunal. Para ello fue suficiente con la eliminación únicamente del término «tribunal», señalándose expresamente la obligación de los juzgados y tribunales de remitir a los órganos administrativos competentes una copia de los documentos necesarios para permitir la liquidación del impuesto ⁶. Por tanto, se adopta la medida que el Tribunal Constitucional había recomendado por ser menos gravosa para

⁶ Así, la Ley 29/1991, de 16 de diciembre (art. 25), modificó el artículo 57.1 de la Ley del Impuesto, redacción que ha sido asumida íntegramente por el Texto Refundido de 1993, cuyo artículo 54.1 dispone que «ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a este impuesto se admitirá ni surtirá efecto en Oficina o Registro público sin que se justifique el pago, exención o no sujeción a aquél, salvo lo previsto en la legislación hipotecaria. Los Juzgados y Tribunales remitirán a los órganos competentes para la liquidación del impuesto copia autorizada de los documentos que admitan en los que no conste la nota de haber sido presentados a liquidación».

los ciudadanos, aunque en relación con las Oficinas y los Registros públicos la redacción original no se ha modificado.

Con un objetivo similar, de favorecer el pago espontáneo del impuesto, el artículo 53 de la LITP y AJD prohíbe la entrega de los bienes a una persona distinta de su titular sin que previamente se acredite el pago del impuesto. Dicho precepto determina que «los órganos judiciales, bancos, cajas de ahorro, asociaciones, sociedades, funcionarios, particulares y cualesquiera otras entidades públicas o privadas no acordarán las entregas de bienes a personas distintas de su titular sin que se acredite previamente el pago del impuesto, su exención o no sujeción, salvo que la Administración lo autorice».

En diferentes textos normativos, por su parte, había establecido un recargo cuando las transmisiones de bienes inmuebles se formalizaran en un documento privado, que ha estado vigente hasta la entrada en vigor de la Ley 32/1980, de 21 de junio, y que suponía la aplicación de un tipo superior en estos casos. Así, por ejemplo, el artículo 72 del Decreto 1018/1967, de 6 de abril, señaló que «en las transmisiones de bienes inmuebles y Derechos Reales que se formalicen por documentos privados se recargará la cuota líquida en un 20 por 100». No obstante, aunque esta norma partía de una presunción de defraudación, la doctrina ha considerado que el fraude que se pretendía atajar era el que tenía que ver con la valoración de los bienes ⁷.

El legislador también ha configurado el deber de información sobre los terceros como un mecanismo para evitar el fraude descrito. Para la corrección de los comportamientos a través de la labor investigadora es esencial la información que aporten los terceros que puedan tener conocimiento de las transmisiones realizadas. A estos efectos, destaca el deber que acabamos de señalar en relación con los juzgados y tribunales ⁸, así como con los Notarios ⁹, siendo igualmente de aplicación las reglas generales establecidas en esta materia en la LGT.

⁷ En este sentido, TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: «La influencia de la forma documental...», *op. cit.*, pág. 532, ha señalado que «la razón más poderosa que ha movido al legislador tributario a establecer el tratamiento desfavorable para los supuestos en que los contratos se realicen en documentos privados ha sido evitar el fraude. El legislador ha presumido que en los documentos públicos, por ser tales, se pone de manifiesto el verdadero valor de los bienes y derechos objeto del contrato, lo cual es una ingenuidad insostenible, y que en los documentos privados existe siempre una ocultación, al menos parcial, de tal valor».

⁸ Recordemos que el inciso final del artículo 54.1 de la LITP y AJD dispone que «los Juzgados y Tribunales remitirán a los órganos competentes para la liquidación del impuesto copia autorizada de los documentos que admitan en los que no conste la nota de haber sido presentados a liquidación». Además, el artículo 52 del mismo texto legal ha señalado que «los órganos judiciales remitirán a las oficinas liquidadoras de su respectiva jurisdicción relación mensual de los fallos ejecutoriados o que tengan el carácter de sentencia firme por los que se transmitan o adjudiquen bienes o derechos de cualquier clase, excepto cantidades en metálico que constituyan precio de bienes, de servicios personales, de créditos o indemnizaciones».

⁹ A estos efectos, el artículo 52 de la LITP y AJD establece un deber específico de los Notarios de comunicación de todos aquellos datos que pudieran ser relevantes para el conocimiento de las transmisiones realizadas. En concreto, dicho precepto señala que «los Notarios están obligados a remitir a las oficinas liquidadoras del impuesto, dentro de la primera quincena de cada trimestre, relación o índice comprensivo de todos los documentos por ellos autorizados en el trimestre anterior, con excepción de los actos de última voluntad, reconocimiento de hijos y demás que determine el Reglamento. También están obligados a remitir, dentro del mismo plazo, relación de los documentos privados comprensivos de contratos sujetos al pago del impuesto que les hayan sido presentados para conocimiento o legitimación de firmas. Asimismo, consignarán en los documentos sujetos entre las advertencias legales, y de forma expresa, el plazo dentro del cual están obligados los interesados a presentarlos a la liquidación, así como la afección de los bienes al pago del impuesto correspondiente a transmisiones que de ellos se hubiera realizado, y las responsabilidades en que incurran en el caso de no efectuar la presentación. Lo prevenido en este artículo se entiende sin perjuicio del deber general de colaboración establecido en la LGT».

Otra medida que pretende el mismo objetivo preventivo es la equiparación entre los expedientes de dominio y actas de notoriedad, y las transmisiones patrimoniales ¹⁰. Esta equiparación sólo se producirá, evidentemente, en los casos en que no se acredite el pago de los correspondientes impuestos. Esta norma introduce un «hecho imponible complementario o subrogatorio», que es un mecanismo que con frecuencia se utiliza en las normas tributarias para luchar contra la evasión y elusión fiscal. Junto al hecho imponible del impuesto se configura como presupuesto de hecho una determinada situación que normalmente es utilizada para consumir la elusión fiscal, aunque en este caso no se trata de otro negocio jurídico sino de un determinado cauce procedimental. En efecto, los expedientes de dominio y actas de notoriedad no dan lugar a ninguna transmisión, sino que producen efectos declarativos de la existencia previa del derecho dominical con el objeto de permitir su inscripción registral. Se trata del cauce establecido para adecuar las inscripciones registrales a la realidad de hecho mediante la reanudación del tracto sucesivo o la inmatriculación de fincas. No obstante, puede ser el medio para legalizar antiguas ocultaciones, que de este modo accederían al Registro de la Propiedad ¹¹. De ahí que se equiparen a los actos traslativos de la propiedad a efectos de la realización del hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones ¹².

Sin embargo, pese al tenor literal del inciso final del artículo 7.2 c) de la LITP y AJD, algún tribunal ha considerado que dicho precepto no imposibilita la aplicación de las normas sobre prescripción referidas a los documentos privados. De aplicarse esta tesis, dicho precepto debería coordinarse con lo dispuesto con carácter general en materia del inicio del cómputo de la prescripción cuando la transmisión se refleje en un documento privado, por lo que no supondría una excepción. En esta línea, cuando en el expediente de dominio se aporten documentos en los que el interesado funde su derecho dominical, el hecho imponible del tributo no surge con la resolución del expediente en aplicación del señalado artículo 7.2 c), sino que viene dado por la transmisión patrimonial reflejada en dichos documentos, siendo de aplicación a efectos del cómputo de la prescripción las normas que determinan la fecha que debe asignarse a los documentos privados. En último caso, se debería tener en cuenta la fecha del día en que los documentos privados sean presentados en el Juzgado con el escrito de iniciación del expediente de dominio. En consecuencia, también en este caso se aplicarían las reglas generales relativas a los documentos privados. Por tanto, en sentido estricto el artículo 7.2 c) de la LITP y AJD sólo resultará aplicable en los casos de expedientes de dominio en los que no haya existido la aportación de documentos privados ¹³.

¹⁰ El artículo 7.2 de la Ley señala que «se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto: c) Los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos a que se refiere el Título VI de la Ley Hipotecaria y las certificaciones expedidas a los efectos del artículo 206 de la misma ley, a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras, salvo en cuanto a la prescripción cuyo plazo se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación».

¹¹ Así lo señala la STS de 29 de noviembre de 1995.

¹² Esta equiparación no sólo resulta aplicable en el ámbito del Impuesto de Transmisiones. También se estableció en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en el artículo 515 de la Ley de Régimen Local de 1955, si bien desapareció a partir de la Ley de Bases de 19 de noviembre de 1975 y el Real Decreto 3250/1976, de 30 diciembre (*vid.* la STS de 21 de noviembre de 1994, FJ 3.º).

¹³ En este sentido, la STSJ de Madrid de 27 de octubre de 1995 ha señalado en su FJ 2.º lo siguiente: «... si en el expediente de dominio el interesado ha aportado documentos en los que funda su derecho serán de aplicación a efectos de prescripción las normas que determinan la fecha que debe asignarse a los documentos privados, sin que ello suponga vaciar de contenido la norma sobre prescripción contenida en el artículo 7.2 c) pues la misma será aplicable en aquellos otros casos de expediente de dominio en el que no haya existido aquella aportación de documentos».

Finalmente, el artículo 9.2 de la LITP y AJD establece otra medida que en caso de aplicarse podría dar solución a muchas de las cuestiones que vamos a plantear en nuestro trabajo. En este sentido, dicho precepto establece la responsabilidad subsidiaria de los funcionarios que autoricen el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo, cuando dicha modificación suponga una transmisión gravada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y no hubiere exigido la justificación de su pago. Por tanto, cuando se pretenda la modificación del sujeto pasivo de un impuesto local como el Impuesto de Bienes Inmuebles como consecuencia de una transmisión, el funcionario competente deberá exigir el justificante del pago del Impuesto sobre Transmisiones, debiendo informar al órgano correspondiente en caso de que no se aporte dicho justificante.

2. LAS NORMAS ESPECÍFICAS SOBRE EL INICIO DEL CÓMPUTO DE LA PRESCRIPCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES

2.1. El hecho imponible y el devengo del impuesto. Consecuencias sobre el inicio del plazo de prescripción.

El artículo 7.1 de la LITP y AJD define el hecho imponible del concepto tributario «Transmisiones patrimoniales» señalando que «son transmisiones patrimoniales sujetas: A) Las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas». Por su parte, el artículo 49.1 de la LITP y AJD establece que «el impuesto se devengará: a) En las transmisiones patrimoniales, el día en que se realice el acto o contrato gravado»¹⁴.

Entre ambas normas existe una aparente contradicción. El devengo se define por la realización del acto o contrato. No obstante, la perfección de los negocios traslativos de la propiedad no es suficiente para que opere la transmisión de los bienes objeto de los mismos. A estos efectos, el artículo 1.450 del Código Civil dispone que la venta se perfecciona entre comprador y vendedor y será obligatorio para ambas si hubieran convenido en la cosa objeto del contrato y en el precio, aunque ni la una ni el otro se hubieran entregado. Por tanto, la perfección de la compraventa se produce cuando se celebra un contrato con un objeto cierto y por un precio asimismo cierto. Ahora bien, la perfección de un negocio jurídico traslativo de la propiedad no determina la consumación de la transmisión, pues en nuestro sistema jurídico para la adquisición y transmisión de la propiedad rige la *teoría del título y el modo*. Para que se produzca la adquisición dominical por cualquiera de los negocios traslativos de la propiedad no basta con la mera existencia del negocio jurídico o *título*, por lo que no es suficiente con que se pruebe la existencia de un acuerdo de voluntades dirigido a tal objetivo. De dicho acuerdo o *título* deriva la facultad del adquirente de exigir del cedente que le entregue y mantenga en la posesión de la propiedad cedida, siendo una obligación personal del cedente, de tal modo que la perfección del negocio jurídico sólo genera obligaciones para los contratantes.

En la doctrina, a favor de esta tesis MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J.: «Preceptiva jurídica del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Vol. II, Estudio, pág. 1.595.

¹⁴ La definición del hecho imponible y el devengo ha sido similar en los textos anteriores (art. 7.1 del Texto Refundido de 30 de diciembre de 1980 y art. 54.1 del Texto de 6 de abril de 1967), por lo que el análisis de la jurisprudencia relacionada con los textos que anteriormente han regulado el impuesto tiene plena validez para la normativa actualmente vigente.

Para que se produzca la transmisión de la propiedad, el acuerdo de voluntades ha de ser acompañado por la entrega de la cosa o *modo*, que consiste en la entrega de la posesión con ánimo de transmitir la propiedad. Por tanto, la tradición de la cosa es un requisito constitutivo de la transmisión dominical, que sólo se consuma si se produce el mecanismo complementario de tradición, ya sea coetáneo o sucesivo a la perfección del propio negocio jurídico, lo que requiere que se produzca el desplazamiento patrimonial y que el adquirente entre en posesión de los bienes objeto del contrato. Sólo desde que se produzca la conjunción de ambos aspectos se puede considerar que se ha producido la adquisición derivativa de la propiedad por parte del adquirente, lo que determinará que la relación trascienda más allá de las partes del negocio, de tal modo que la entrega afecta al resto de los individuos de la sociedad, que tienen la obligación de respetar el derecho constituido. Así lo consagran diversos preceptos del Código Civil. En especial, hemos de referirnos al artículo 609 que establece que «la propiedad y los demás derechos sobre los bienes se adquieren y transmiten por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición». Por su parte, el artículo 1.095 del mismo cuerpo legal determina que «el acreedor tiene derecho a los frutos de la cosa desde que nace la obligación de entregarla. Sin embargo, no adquirirá derecho real sobre ella hasta que le haya sido entregada». Finalmente, el artículo 1.462 señala que «se entenderá entregada la cosa vendida cuando se ponga en poder y posesión del comprador».

Tradicionalmente, la forma más extendida de tradición venía constituida por la «tradición real», que suponía la entrega material o física de la cosa objeto del contrato, regulada en el artículo 1.462.1 del Código Civil. No obstante, las formas de tradición han experimentado un progresivo proceso de espiritualización, de tal modo que se entiende ésta producida cuando medie cualquier acto jurídico que de manera patente entrañe la misma significación de entrega. El modo más habitual de *traditio* en la actualidad está representado por la entrega instrumental mediante el simple otorgamiento de la escritura pública, a la que se refiere el artículo 1.462.2 del Código Civil que señala que «cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario». Del mismo modo, los artículos 1.463 y 1.464 del Código Civil establecen otras formas espiritualizadas de tradición, que se encuadrarían dentro de la categoría de *traditio ficta*, cuya función es facilitar la probanza de la entrega del bien y posibilitar la entrega de la cosa. Además, la jurisprudencia considera que los supuestos recogidos en los mencionados preceptos no constituyen una lista cerrada, de tal forma que producirán el mismo efecto todas aquellas formas, cualquiera que sea su naturaleza, que, de manera contundente e inequívoca revelen que el *tradens* o vendedor ha puesto real y actualmente la cosa a la plena, absoluta y única disposición del *accipiens* o comprador, con evidente intención, por ambas partes, de hacerlo así (*animus transferendi et accipiendi domini*)¹⁵.

Una vez analizado el régimen de la transmisión de la propiedad en nuestro sistema jurídico es más fácil comprender la problemática que se plantea por la definición del hecho imponible y el devengo en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. En la medida en que el hecho imponible se define por la transmisión de los bienes y derechos, para que se entienda realizado el presupuesto de hecho del tributo no basta con la celebración de los correspondientes negocios jurídicos traslativos de la propiedad, sino que es indispensable la *traditio*. Si la transmisión se realiza a través de documento público ambos momentos coinciden, pues la documentación de la transmisión en escritura pública permite presumir que ha tenido lugar la entrega del bien a través del

¹⁵ En este sentido, se pronuncia la STS (Sala Primera) de 20 de octubre de 1989.

mecanismo de la entrega instrumental, de tal modo que se entiende producida la transmisión por el mero hecho de su otorgamiento ¹⁶. No obstante, dicha ficción no se produce cuando el negocio jurídico se documenta en un contrato privado. En tal caso, a efectos de que se entienda producida la *traditio* se deberá probar a través de cualquier medio admitido en Derecho que el adquirente ha entrado en posesión del elemento patrimonial transmitido. Por tanto, cuando la transmisión se formalice en un documento privado se ha de acreditar, por un lado, el *título*, pues recordemos que la fecha que consta en el documento privado no tiene eficacia frente a terceros si no se corrobora con otros elementos de prueba y, por otro, el *modo*, pues ha de probarse la «puesta de la cosa vendida en poder y posesión del comprador».

Es en estos casos cuando se produce la controversia sobre la realización del hecho imponible y el devengo en el Impuesto sobre Transmisiones, cuestión que ha sido muy discutida en la doctrina y en la jurisprudencia. En gran medida esta materia ha venido determinada por la evolución de la jurisprudencia del TS. Históricamente el Tribunal se posicionó a favor de la que se ha denominado como *tesis consensualista*, en cuya virtud es suficiente con el acuerdo de voluntades para que se realice el hecho imponible y se devengue el tributo. Se considera que el concepto de transmisión es a efectos del Impuesto sobre Transmisiones más amplio que el concepto civil. Si en el campo civil no existe *transmisión* hasta que se produce el concurso del *título* y el *modo*, el impuesto no sólo grava las transmisiones del dominio de bienes, sino cualquier alteración patrimonial, entendiendo el concepto de patrimonio en sentido amplio, incluyendo no sólo los derechos reales sino también los de crédito. En consecuencia, la simple convención determina el devengo del impuesto, se haya producido o no la entrega de la cosa, por lo que el concepto de transmisión incluye también la conclusión de contratos ya perfeccionados, aunque no se hayan aún consumado ¹⁷.

No obstante, desde la sentencia de 26 de diciembre de 1990, el TS ha mantenido con absoluta claridad que para determinar la existencia del hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones es necesario, por imperativo de la doctrina del *título* y el *modo*, que el título de compraventa vaya acompañado de la tradición o entrega, en cualquiera de sus manifestaciones ¹⁸.

¹⁶ Vid. la STSJ de Galicia de 25 de marzo de 1996.

¹⁷ Así lo consideró el TS a partir de su Sentencia de 2 de diciembre de 1969, manteniendo el mismo criterio en las SSTs de 2 de junio de 1970, 19 de febrero, 4 y 20 de abril de 1972, 18 de noviembre de 1977, 4 de febrero de 1978 y 11 de mayo de 1990. Así, el FJ 5.º de esta última sentencia es del siguiente tenor: «... 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, dado que el Impuesto grava no sólo las transmisiones del dominio de bienes, sino cualquier alteración patrimonial, entendiendo el concepto de patrimonio en sentido amplio e incorporando, por ende al mismo, no sólo los derechos reales sino también los de crédito».

¹⁸ Además de la sentencia citada de 26 de diciembre de 1990, podemos hacer referencia a las SSTs de 17 de junio de 1994, 23 y 24 de junio, 23 y 27 de octubre y 18 de noviembre de 1995, 2 de febrero, 8 de junio, 6 y 27 de julio y 14 de octubre de 1996, 20 de marzo y 29 de mayo de 1997 y 21 de junio de 1999, entre otras muchas.

En la STS de 17 de junio de 1994 se puede leer lo siguiente: «... Estos dos preceptos (junto con la constante referencia del Texto al término "transmisión", del que, incluso, toma su nombre) llevan inequívocamente a considerar que el hecho imponible está representado por el supuesto de que un determinado bien o derecho pase de un titular a otro, salga de un patrimonio para ingresar en patrimonio distinto, de manera que es ese tráfico de los bienes o derechos lo que queda gravado. En justificación del primitivo Impuesto donde tiene su precedente (derechos reales), se dijo el pasado siglo que era como el "peaje" que cobra el Estado por el pacífico tránsito de los bienes a través de las vías jurídicas que tiene establecidas y lo garantizan. De este modo, desde cualquier perspectiva, el hecho imponible está representado por la

En los tribunales inferiores también ha existido una clara división en torno a ambas tesis. Algunos tribunales superiores de justicia se han posicionado a favor de las *tesis consensualistas*¹⁹, lo que resulta sorprendente a partir de la mencionada sentencia del TS, pues desde entonces dicho tribunal ha mantenido una línea inequívoca, tal y como ha quedado dicho. No obstante, la mayoría de los tribunales de justicia y órganos administrativos se postulan a favor de exigir la entrega del bien para que se realice el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales²⁰.

También en la doctrina se manifestó el mismo conflicto, que tenía su origen en la tesis que se defendió en relación con el antiguo Impuesto de Derechos Reales, según la cual se consideraba que los contratos sujetos al impuesto producían por sí mismos su devengo, con independencia de la tradición, por lo que el devengo se producía con la concurrencia del consentimiento o perfección del contrato. Durante años se mantuvo esta misma tesis en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, sin una base normativa suficiente²¹. No obstante, posiblemente por la influencia de la jurisprudencia, en la actualidad se admite también en la doctrina con carácter general que para que se produzca el hecho imponible del impuesto se requiere la acreditación de la transmisión, de tal modo que no es suficiente con un acuerdo de voluntades dirigido a tal fin, sino que es imprescindible la conjunción del *título* y el *modo*, mediante la entrega del bien objeto del contrato²².

transmisión; y donde no hay transmisión, no hay hecho imponible (...). La inexistencia de la tradición exigida por el artículo 609 CC, toda vez que la propiedad se transmite por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición, la cual, en ninguna de sus posibles manifestaciones (real, simbólica o instrumental), ha tenido lugar en este caso, impidiendo que la transmisión no llegara a realizarse y, por consecuencia, que surgiera el hecho imponible».

¹⁹ Podemos citar las SSTSJ de Cataluña de 1 de junio de 1999, FJ 3.º y 2 de mayo de 2000, FJ 2.º, así como la STSJ de Navarra de 15 de enero de 1999.

²⁰ En este sentido, las SSTSJ de Castilla y León (Sede de Burgos) de 29 de marzo, FJ 3.º, y 20 de abril de 1999, FJ 4.º y 15 de enero de 2000, FJ 4.º, así como la STSJ de Murcia de 13 de junio de 1996, FJ 2.º, y la STSJ de Las Palmas de 20 de noviembre de 1995, FJ 3.º.

El TEAC ha experimentado también una evolución en su doctrina. En la Resolución de 11 de noviembre de 1993 mantuvo que desde la celebración del contrato se habrá producido una transmisión onerosa de derechos que integra el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, de lo que resulta que el impuesto que grava las transmisiones patrimoniales no se devenga cuando se realiza la transmisión, sino en un momento conceptualmente anterior cual es el de la perfección del acto o contrato. Finalmente, en la Resolución de 12 de enero de 2000, ha asumido con absoluta claridad la doctrina del TS según la cual el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales requiere que junto al *título* se produzca la entrega del bien objeto del contrato o *modo*.

²¹ Entre los autores que defendieron que el devengo se producía con el acuerdo de voluntades destaca VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: «Contribución al análisis de la imposición española sobre el tráfico patrimonial», Civitas, *REDF*, núm. 2, 1974. Últimamente, también ha defendido una tesis similar FUSTER ASENCIO, M. C.: *Prescripción del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en la Transmisión en Documento Privado*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, n.º 27, Aranzadi, Navarra, 2003, págs. 29 y ss., según la cual se exige el impuesto por la mera existencia del título, pero se condiciona al efectivo desplazamiento patrimonial posterior. En el mismo sentido, MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L., VILLARÍN LAGOS, M. y DE PABLO VARONA, C.: *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, págs. 760 y ss. MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Marcial Pons, Madrid, 1997, 5.ª edición, págs. 125 y ss. recuerda que en el proyecto de Reglamento del Impuesto el artículo 16.2 se decantaba claramente por la tesis consensualista. No obstante, finalmente dicho precepto desapareció del texto definitivo, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, debido al Dictamen contrario del Consejo de Estado de 20 de abril de 1995, en el que se defiende que la sujeción al impuesto debe producirse sólo cuando se haya producido la tradición.

²² En este sentido, debemos destacar el trabajo de RODRIGO RUIZ, M. A.: «La tradición como requisito del devengo en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales», *Hacienda Pública Española*, n.º 60, 1979, págs. 163 y ss.; GARCÍA GIL, J.

Esta tesis supone la aceptación a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales del concepto civil de transmisión. El artículo 7 de la LITP y AJD determina el concepto de transmisión patrimonial sujeta a dicho impuesto. Su contenido fundamental se determina en el apartado 1 A), que hace referencia a «las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas». Es cierto que en otros apartados del mismo precepto se amplía el concepto mediante la adición de otros supuestos. Así en el apartado 1 B) se incluye «la constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas». Por su parte, en el apartado 2 se consideran transmisiones patrimoniales a efectos del impuesto las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, los excesos de adjudicación, los expedientes de dominio y las actas de notoriedad, y los reconocimientos de dominio a favor de persona determinada. Es cierto que como consecuencia de estas adiciones el concepto de transmisión a efectos del impuesto es más amplio que el concepto propio del Derecho civil, pero no en el sentido que señaló en su día la jurisprudencia. Estos supuestos deben interpretarse en sus estrictos términos, de tal modo que tan sólo los derechos señalados en el apartado 1 B) y los expedientes jurídicos mencionados en el apartado 2 del artículo 7 de la LITP y AJD pueden generar el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones. En ningún caso se puede considerar que el derecho de crédito que surge como consecuencia de una compraventa documentada en un contrato privado, sin acreditarse la correspondiente tradición de los bienes objeto del contrato, puede quedar gravado en dicho impuesto en virtud del señalado artículo 7.1.B), pues no se incluye expresamente entre los derechos de crédito que se equiparan al concepto de transmisión²³. Salvo las especialidades que se establecen en el propio precepto, que responden a objetivos diversos, el concepto de transmisión patrimonial a efectos del impuesto coincide con el concepto civil. En consecuencia, para la realización del hecho imponible del impuesto mediante la transmisión de la propiedad sobre los bienes objeto de un contrato se requiere que se den todos los requisitos que exige el Derecho privado para ello, incluida la entrega de la posesión sobre los mismos.

La definición del devengo en el artículo 49.1 de la LITP y AJD, atendiendo al día en que se realice el acto o contrato gravado, tampoco debe considerarse un obstáculo insalvable para llegar a esta conclusión. Téngase en cuenta que esta definición del devengo afecta no sólo a la transmisión de la propiedad, sino al resto de supuestos que integran el concepto de transmisión patrimonial

L. Y GARCÍA GIL, F. J.: *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Editorial DIJUSA, Madrid, 2001, 2.ª edición, págs. 98 y ss.; MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J.: *La prescripción en derecho tributario*, Bosch, Barcelona, 1998, pág. 174; PASCUAL ESTEBAN, J. L. y PASCUAL VEGA, A. M.: *Los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Sucesiones y Donaciones*, Editorial Bosch, Barcelona, 2004, 3.ª edición, pág. 122; ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Devengo del tributo y período impositivo*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 277; VV.AA.: *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: normativa comentada*, Coordinado por COLOMER FERRÁNDIZ, Fundación Beneficencia et peritia iuris, Madrid, 2005, pág. 678; EQUIPO DE REDACCIÓN DE JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA, «El devengo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. [Comentario a la Resolución del TEAC de 11 de noviembre de 1993 (JT 1993, 1685)]», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 1993, Vol. III, Presentación, págs. 969-973.

²³ MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J.: *La prescripción en...*, *op. cit.*, pág. 175: «El artículo 7 no sujeta la constitución de derechos, sino las transmisiones onerosas de toda clase de derechos. Los únicos créditos, cuya constitución está sujeta son aquellos que aparecen tipificados en el párrafo 2.º del artículo 7 (fianzas, préstamos, arrendamientos...) de lo que se desprende, a contrario que los demás no están sujetos, ya que en el Derecho fiscal no es posible utilizar la analogía para extender el ámbito del hecho imponible por impedirlo la LGT. Cuando se vende en documento privado no se transmite ningún crédito. Se pretende transmitir el dominio de la cosa, pero no se consigue si al contrato no le refrenda (en su virtud transmisiva) la efectiva entrega de la cosa. Y no se transmite ningún crédito, porque el transferente lo que tenía era el pleno dominio de la cosa y no sólo un derecho de crédito. Pero la venta, al tener mutilada la fase de la entrega, sólo genera un derecho de crédito, que no se transmite, sino que nace *ex novo* al mismo tiempo que surge la obligación de entregar la cosa».

onerosa en virtud del artículo 7 de la LITP y AJD, que incluye la constitución de ciertos derechos. Algún autor ha señalado que mientras que no se produzca la entrega existe una condición suspensiva o una limitación que impide que pueda gravarse la transmisión realizada²⁴. Aunque no comparemos este planteamiento, sí la conclusión. A nuestro juicio, no existen razones técnicas que determinen que el legislador en este supuesto haya definido el devengo al margen del hecho imponible, como ocurre en ciertos tributos por razones de control —v. gr., impuestos especiales—. Por tanto, sólo si se ha producido el hecho imponible es posible que el impuesto se devengue y, en consecuencia, en los casos de transmisión de la propiedad de los bienes no es suficiente con el acuerdo de voluntades expresado en un documento privado, pues no se ha consumado la transmisión, en la medida en que el comprador será titular tan sólo de un derecho de crédito. No es posible defender que el citado artículo 49.1 establece el devengo anticipado del tributo antes de que se produzca el hecho imponible, pues no existen razones técnicas para ello. El impuesto se devengará el día en que se celebre el contrato sólo si en ese momento ya se ha producido el hecho imponible²⁵.

En realidad, la exigencia de la prueba de la *traditio* a efectos de la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones y, en definitiva, la aplicación de la tesis que rige en nuestro Derecho civil para la transmisión de la propiedad, la doctrina del *título* y el *modo* es, aparte de una exigencia en nuestro sistema jurídico, una garantía para los intereses recaudatorios. Dicha prueba no va a ser exigible cuando el obligado tributario autoliquide el tributo, presentando para la liquidación el documento privado, pues se ha de presumir que dicha presentación presupone el reconocimiento de la tradición por quien puede verse perjudicado por ello. Con carácter general coincidimos con FALCÓN, cuando señaló que la Hacienda Pública pueda tener en cuenta la fecha del documento cuando ésta pueda perjudicar a los firmantes²⁶, aunque se ha de precisar que en tal caso dicha fecha deberá tenerse en cuenta a todos los efectos, incluida la prescripción. No obstante, cuando un obligado tributario pretenda esgrimir el documento privado en perjuicio de la Hacienda Pública, la obligación de probar por otros medios ajenos al propio documento tanto el acuerdo de voluntades como la *traditio* evitará que en muchos casos quien así obre pueda consolidar la prescripción de la deuda tributaria. En efecto, la prescripción no correrá en ningún caso por la simple constancia de la transmisión en dicho documento.

El establecimiento de la fecha en que ha tenido lugar el hecho imponible y el devengo del impuesto es determinante del inicio del plazo de prescripción, que comienza al día siguiente del final del plazo voluntario de declaración e ingreso²⁷. Posiblemente, si esta afirmación se realiza en relación con cualquier otro impuesto puede parecer una evidencia. No obstante, respecto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales esta afirmación supone la aceptación de las reglas generales

²⁴ MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J.: *La prescripción en...*, op. cit., pág. 180: «Tal vez la solución a este enigma nos la proporcione el párrafo 2.º de este artículo 92, al decir que toda adquisición de bienes... cuya efectividad se halle suspendida por la concurrencia de una condición (la entrega es una *conditio iuris* inexcusable para las transmisiones dominicales» o cualquier otra limitación (la necesidad de la tradición para que pueda operarse el desplazamiento de la propiedad) se entenderá siempre *realizada* el día en que dichas limitaciones desaparezcan, es decir, cuando se realice la entrega».

²⁵ En este sentido, GARCÍA GIL, J. L. y GARCÍA GIL, F. J.: *Tratado del Impuesto*, op. cit., págs. 101 y ss.

²⁶ FALCÓN Y TELLA, R.: «La prescripción en materia tributaria», *La Ley*, Madrid, 1992, pág. 105, ha señalado que «la norma del artículo 1.227 del Código Civil está establecida en beneficio de terceros, es decir, que sólo resulta aplicable cuando la fecha del documento pueda perjudicar a estos últimos. En perjuicio de los firmantes del documento privado, en cambio, puede hacerse valer por los terceros, entre ellos la Hacienda Pública, la fecha que figura en el mismo».

²⁷ El artículo 102.1 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales establece que el plazo de declaración «será de treinta días hábiles a contar desde el momento en que se cause el acto o contrato».

sobre el comienzo del plazo de prescripción, en contra de la creencia existente de que en esta materia existen reglas específicas. En realidad supone trasladar el problema, desde el planteamiento tradicional sobre el comienzo del plazo de prescripción, a la determinación de cuándo se considera realizado el hecho imponible y devengado el tributo, pues la fecha que se considere a estos efectos determina también el inicio del cómputo de la prescripción²⁸. Evidentemente, este problema sólo se plantea en el caso de que la transmisión se haya documentado en un contrato privado, pues si se formaliza en un documento público la misma se consume por el mero hecho del otorgamiento del documento.

2.2. Las reglas sobre el inicio del cómputo de la prescripción según el modo en que se documente la transmisión a la luz del principio de *actio nata*.

El cómputo de la prescripción tributaria se fundamenta en la regla general que se establece en Derecho privado a efectos del inicio del cómputo de la prescripción extintiva, que se rige por el principio de *actio nata*. Dicho principio se recoge en el artículo 1.969 de nuestro Código Civil, que señala que «el tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieran ejercitarse».

El criterio de la *actio nata* se incorporó a la normativa sobre la prescripción tributaria a partir de la reforma operada en la LGT por la Ley 10/1985, de 26 de abril. No obstante, la redacción originaria de la LGT de 1963 atendía a la fecha del devengo para el inicio del cómputo de la prescripción, por seguridad jurídica, aun en contra de la práctica administrativa que se seguía hasta la aprobación de dicha ley. De este modo, el plazo de prescripción comenzaba a correr con anterioridad a que la Administración tuviera la posibilidad de actuar mediante la apertura de los oportunos procedimientos de comprobación o de recaudación. La reforma de 1985 incorpora el principio de *actio nata*, pues el inicio del cómputo de la prescripción va a coincidir con el momento a partir del cual la Administración puede ejercitar sus acciones o derechos y dicho criterio se ha mantenido en la nueva ley. Sobre esta cuestión existe casi unanimidad en la doctrina²⁹ y en la jurisprudencia³⁰.

²⁸ Un criterio contrario manifiestan MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L., VILLARÍN LAGOS, M. y DE PABLO VARONA, C.: *Comentarios al Impuesto...*, op. cit., págs. 763 y ss., para quienes es posible tomar fechas distintas a efectos del devengo y de la determinación del *dies a quo* del plazo de prescripción.

²⁹ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *La prescripción de la obligación tributaria. Un estudio jurisprudencial*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, n.º 18, Editorial Aranzadi, Navarra, 2001, pág. 39: «Como es bien conocido, la LGT ha seguido en el citado precepto, desde la reforma operada en el mismo en 1985, la tesis de la *actio nata* del Código Civil, según el cual el inicio del cómputo de la prescripción comenzará desde el día en que las acciones puedan ejercitarse y cuya finalidad última es la garantía y defensa del titular de la acción o derecho llamado a prescribir. En estos supuestos, se protege pues, el derecho de la Hacienda Pública a liquidar la deuda, pero, sobre todo, a exigir su pago». En el mismo sentido FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción...*, op. cit., pág. 98, quien ha matizado que no se trata de una aplicación automática del principio recogido en el Código Civil, en la medida en que se ha establecido una norma especial en Derecho tributario con un contenido propio: «La norma resulta congruente con el principio de la *actio nata* recogido con carácter general en el Código Civil, pero conviene observar que no se trata de una aceptación pura y simple del mencionado principio. En efecto, la ley fija el *dies a quo* en función de la finalización del plazo para declarar porque normalmente es a partir de dicho momento cuando la Administración puede liquidar el tributo. Pero al haber un criterio legal expreso, hay que atender al mismo aunque, excepcionalmente, el derecho no pueda ejercitarse en ese momento. Sigue existiendo, por tanto, una disposición "especial" en materia tributaria que impide la aplicación supletoria del Código Civil, aunque esté fuertemente inspirada en éste».

³⁰ En la jurisprudencia podemos citar a modo de ejemplo la STS de 18 de marzo de 1992, en cuyo FJ 2.º se señala lo siguiente: «... Sabido es que este artículo sigue el principio general de la *actio nata*, es decir que, a falta de norma especial, el plazo de prescripción no comienza a transcurrir hasta que la acción haya nacido, lo que ocurre cuando pueda ejercitarse, y no antes».

La Ley 58/2003 ha mantenido en el artículo 67 las reglas esenciales sobre el cómputo de los plazos de prescripción que establecía la LGT de 1963, desde la señalada reforma de 1985. En concreto, en relación con el derecho de la Administración para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación, la ley establece que el plazo comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación. A partir de ese momento, la Administración puede comenzar las actuaciones conducentes a la liquidación del tributo.

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, el modo de documentar la adquisición patrimonial es determinante del inicio del cómputo del plazo de prescripción. Esta distinción es coherente con el resto del ordenamiento, pues en nuestro sistema jurídico son distintos los efectos probatorios de los documentos públicos y privados con relación a la fecha de su otorgamiento. Y, en definitiva, dicha fecha es determinante para el cómputo de la prescripción, pues la ley fija el inicio del plazo voluntario de declaración e ingreso con referencia a ella.

Cuando la transmisión se formaliza en un documento público, a efectos del inicio del cómputo del plazo de prescripción, se aplica en sentido estricto el principio de *actio nata*. No se establece, pues, ninguna regla específica en estos casos, aplicándose la norma general establecida en la LGT, por lo que dicho plazo comienza a correr desde el otorgamiento del mismo, o más correctamente, desde el final del plazo voluntario de ingreso, el cual viene determinado directamente por tal fecha. Dicha regulación es coherente con el régimen jurídico-privado, pues en virtud del artículo 1.218 del Código Civil, «los documentos públicos hacen prueba, aun contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste». En consecuencia, la fecha que conste en el documento público se considera como aquella en la que se ha producido el negocio que se documenta a través del mismo, no existiendo ninguna duda sobre cuándo se entiende transmitida la propiedad de los elementos patrimoniales objeto del contrato. No obstante, el problema se presenta cuando con anterioridad al documento público se esgrime frente a los intereses de cualquier tercero un contrato privado, pretendiéndose retrotraer a la fecha de la celebración de éste los efectos derivados de la celebración del negocio jurídico. Como ya hemos indicado, si el plazo de prescripción se contase desde la fecha del otorgamiento del documento privado en que consta la transmisión, el fraude fiscal sería fácil de consumir, mediante la ocultación del documento durante el plazo correspondiente para que la deuda se encuentre prescrita o por la posibilidad de predatar el documento, falseando la fecha, con el mismo objetivo.

Para evitar tales efectos, la normativa tributaria y, en particular, las disposiciones reguladoras del Impuesto sobre Transmisiones han establecido reglas específicas para la determinación del inicio del plazo de prescripción en estos casos, aunque a nuestro juicio en nada difieren de las reglas generales establecidas en la LGT. A estos efectos, el artículo 50.2 de la LITP y AJD preceptúa lo siguiente:

«A los efectos de la prescripción, en los documentos que deban presentarse a liquidación, se presumirá que la fecha de los privados es la de su presentación, a menos que con anterioridad concurran cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 1.227 del Código Civil, en cuyo caso se computará la fecha de la incorporación, inscripción, fallecimiento o entrega, respectivamente. En

los contratos no reflejados documentalmente, se presumirá, a iguales efectos, que su fecha es la del día en que los interesados den cumplimiento a lo prevenido en el artículo 51³¹».

Dicha norma se justifica en la medida en que se trata de evitar que se consolide la prescripción extintiva obtenida por el sujeto pasivo que no ha cumplido con la normativa tributaria. Además se trata de una norma de enorme raigambre y tradición en nuestras normas fiscales, pues la aplicación de una norma específica relativa a los documentos privados se introdujo por vez primera en el Reglamento de 20 abril de 1900, manteniéndose en todas las modificaciones normativas que tuvieron lugar en las leyes impositivas durante el pasado siglo³².

Tal conclusión también resulta coherente con el régimen que establece el Derecho civil sobre la fuerza probatoria de los documentos privados, especialmente en relación con la fecha del propio documento. Cuando se trata de determinar la eficacia del documento privado frente a cualquiera de las partes que hayan intervenido en el negocio jurídico, la cuestión se resuelve de forma sencilla, pues la fecha de los documentos privados vincula a quienes hayan sido parte del mismo³³. No

³¹ También el Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, se refiere a dicha cuestión en el artículo 94.2, que dispone lo siguiente: «A los efectos de prescripción en los documentos que deban presentarse a liquidación, se presumirá que la fecha de los privados es la de su presentación, a menos que con anterioridad concurren cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 1.227 del Código Civil, en cuyo caso se computará la fecha de la incorporación, inscripción fallecimiento o entrega, respectivamente. En los contratos no reflejados documentalmente se presumirá, a iguales efectos, que su fecha es la del día en que los interesados den cumplimiento a lo prevenido en el artículo 98.1 de este Reglamento.»

³² La primera vez que nuestro ordenamiento reguló esta cuestión fue en el Reglamento de 20 de abril de 1900, cuyo artículo 128 estableció lo siguiente: «En los documentos privados, cualquiera que sea su fecha, el plazo –de prescripción– comenzará a contarse desde que la Administración tenga conocimiento de su existencia, desde la incorporación o inscripción en el Registro público, o desde que fuera entregado a un funcionario público por razón de su oficio, conforme al artículo 1.227 del Código Civil». La ley reguladora del impuesto no había establecido ninguna norma particular sobre el inicio de la prescripción en los casos de documentos privados, pues el artículo 11 de la Ley de 2 de marzo de 1900 estableció que «la acción administrativa para exigir el Impuesto, háyase o no liquidado, prescribe a los 15 años, contados desde el otorgamiento del documento o la escritura del acto que produzca su exacción».

Posteriormente, el artículo 142.3 del Texto Refundido de la Ley de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, de 23 de febrero de 1927, es idéntico al artículo 128 del Reglamento de 1900, salvo que añadió un inciso muy importante al señalar que «en los documentos privados, cualquiera que sea su fecha, el plazo, *para los efectos de la prescripción*, comenzará a...». Dicha redacción se trasladó también al artículo 143.2 del Reglamento de 7 de noviembre de 1947 y al artículo 143.2 del Reglamento de 15 de enero de 1959.

Por su parte, el artículo 180 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 señaló que «a efectos de la prescripción en los documentos que deban presentarse a liquidación se presumirá que la fecha de los documentos privados es la de su presentación, a menos que con anterioridad hubieren sido incorporados o inscritos en un Registro público o entregadas a un funcionario público por razón de su oficio, en cuyo caso se computará la fecha de incorporación, inscripción o entrega...». Posteriormente, el Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto 1018/1967, de 6 de abril, recogió el precepto anterior, en su artículo 133 con idéntica redacción.

La Ley 32/1980, de 21 de junio, reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, reprodujo el precepto del Texto refundido anterior, con la sola modificación de remitirse al artículo 1.227 del Código Civil, en lugar de citar todos los hechos que este artículo comprende, incluyendo, por tanto, el fallecimiento de cualquiera de las personas que firmaron el documento. El mismo criterio se ha seguido en el artículo 53.2 del Texto Refundido de 1980 y en el artículo 50.2 del texto vigente.

³³ En este sentido, el artículo 1.225 del Código Civil señala que «el documento privado, reconocido legalmente, tendrá el mismo valor que la escritura pública entre los que lo hubiesen suscrito y sus causahabientes».

obstante, a los efectos que estamos estudiando lo relevante es determinar la eficacia del documento privado frente a terceros ajenos a la operación, y que pueden verse perjudicados si se considera que la fecha de transmisión es la que aparece en el documento privado, pues la Hacienda Pública tiene tal consideración de tercero. En este sentido, la simple presentación de un contrato privado no permite probar frente a terceros la fecha del mismo, por lo que la parte del contrato que pretenda aducir el citado documento privado frente a una persona o entidad ajena al negocio deberá tratar de corroborar la fecha del mismo mediante cualesquiera otros medios probatorios ajenos al propio documento. Sólo así la fecha que se haya consignado en el contrato alcanzará eficacia frente a terceros. Si no se aportan los citados medios de prueba complementarios, el documento privado sólo tendrá validez entre las partes del negocio, de tal modo que si con posterioridad el citado contrato se eleva a documento público, la fecha en la que se entenderá producida la transmisión, frente a terceros, será aquella que conste en la escritura pública.

La mayor parte de los comentaristas ha considerado que el artículo 50.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993 constituye una excepción al principio de *actio nata*. Así lo han señalado algunos autores que han tratado esta materia, quienes han destacado que a efectos del Impuesto sobre Transmisiones sólo se aplica la normativa general contenida en la LGT a los documentos públicos, mientras que para los documentos privados la normativa fija una fecha de cómputo distinta determinada por la aplicación del artículo 1.227 del Código Civil ³⁴.

Posiblemente, así se deduzca de una primera aproximación al asunto, en la medida en que la aplicación del artículo 1.227 del Código Civil se regula precisamente en un precepto dedicado a la prescripción. Sin embargo, creemos que no es una conclusión acertada. A estos efectos coincidimos con FALCÓN, para quien el cómputo del plazo de prescripción se inicia, en todo caso, de acuerdo con la LGT, cuando finaliza el plazo para declarar, pues lo que hace la normativa específica del Impuesto sobre Transmisiones es fijar la fecha del devengo del Impuesto, a los efectos de la prescripción ³⁵. Por tanto, no existen diferencias entre los documentos públicos y privados en la cuestión del inicio del plazo de prescripción, pues en todo caso se aplican las reglas generales contenidas en la LGT. Lo que ocurre es que a efectos de la prueba de la transmisión, requisito previo para que se inicie dicho plazo, la forma en que se documente el negocio jurídico traslativo de la propiedad sí es

³⁴ En este sentido, TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: «La influencia de la forma documental...», *op. cit.*, pág. 526 señaló que la regla general establecida en la LGT a efectos del inicio de la prescripción –aún estaba vigente la regla del devengo– «es solamente aplicable en los supuestos en que el acto o contrato se haya realizado en documento público. Cuando la convención se ha formalizado en un documento privado el plazo de prescripción comenzará a contarse desde la presentación a liquidación». Por su parte, VEGA HERRERO, M.: *La prescripción de la obligación tributaria*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1990, pág. 53, ha señalado que «la disposición específica referida sobre el inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar prescinde de la norma general contenida en el artículo 65 de la LGT, que únicamente será aplicable para las transmisiones formalizadas en documento público, y adopta el criterio del conocimiento por la Administración de la realización del hecho imponible pues, a nuestro juicio, a esa fecha se refieren todas las previsiones mencionadas en el artículo 53 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales». La misma opinión es defendida por MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L., VILLARÍN LAGOS, M. y DE PABLO VARONA, C.: *Comentarios al Impuesto...*, *op. cit.*, págs. 774 y 775.

³⁵ FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción...*, *op. cit.*, pág. 105: «A nuestro juicio, sin embargo, la nueva normativa sobre el inicio de la prescripción del derecho a liquidar, introducida por la Ley 10/1985, es también aplicable en el ámbito de este tributo, ya que en caso contrario la citada Ley hubiera incluido alguna salvedad al respecto. En otros términos, el artículo 53.2 del Texto Refundido de 1980 no hace sino trasladar al ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales la regla general contenida en el Código Civil respecto a la fecha de los documentos privados, fecha determinante del devengo del tributo a efectos de prescripción, pero que no coincide tras la Ley 10/1985, con el *dies a quo* para el cómputo de ésta».

determinante, según las reglas generales del Derecho privado. La prueba inequívoca de la aplicación de las reglas generales en estos casos es que si se corrobora que la fecha de la transmisión es la que consta en el documento privado mediante otros medios probatorios, la prescripción correrá desde la fecha del otorgamiento de dicho documento.

Tampoco se puede alegar por las Administraciones públicas que no ha comenzado el plazo de prescripción por la falta de algún requisito que afecte al contrato privado en el que se ha documentado la transmisión, pues a tales efectos no se tomarán en consideración los defectos que puedan afectar a la validez o eficacia de los documentos privados. Esta conclusión deriva de la aplicación del artículo 2.1 de la LITP y AJD, que establece que «el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado prescindiendo de los defectos tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a la validez y eficacia». Si esta norma resulta aplicable para que la Administración pueda exigir el impuesto con independencia de los señalados defectos, también será de aplicación para la determinación del inicio del plazo de prescripción³⁶. Evidentemente, en estos casos también se tendrá que probar la entrega del bien para que se considere transmitido el dominio.

Toda la problemática que en esta materia se ha suscitado tanto en los tribunales de justicia como en la doctrina es consecuencia directa de una deficiente técnica legislativa. El artículo 50.2 de la LITP y AJD establece que a efectos de prescripción la fecha del documento privado tiene eficacia frente a la Hacienda Pública en ciertos casos. A nuestro juicio, el contenido del señalado precepto no ha debido incluirse entre las normas reguladoras de la prescripción. Desde el punto de vista sistemático sería más correcto que dicha materia se regulara conjuntamente con las reglas relativas al hecho imponible, pues la cuestión que se plantea es si existe o no transmisión, por supuesto, frente a terceros. Sólo si existe transmisión, es decir, si se ha realizado el hecho imponible del impuesto, es posible que se inicie el cómputo de la prescripción, lo cual está condicionado por dicha circunstancia. También podría regularse conjuntamente con la prueba, en la medida en que la cuestión litigiosa no es otra que la prueba de la fecha en que se considera que ha operado la transmisión. En efecto, o se corrobora con otros medios probatorios la fecha que consta en el documento, o se acredita la concurrencia de alguna de las circunstancias del artículo 1.227 del Código Civil, o, finalmente, se prueba la existencia de otra circunstancia distinta de las señaladas en el citado precepto que permita probar con la misma certeza que el documento privado es de fecha anterior. Por tanto, el artículo 50.2 de la LITP y AJD no se debe entender de forma aislada, sino en el contexto de la propia estructura del tributo. Posiblemente, entendiendo el precepto de esta forma lo que ocurre es que el mismo deja de tener sentido, pues a efectos de la determinación de la realización de una transmisión gravada por el impuesto se aplicará el Derecho privado, incluido el artículo 1.227 del Código Civil.

En conclusión, se puede afirmar que para determinar cuándo se entiende transmitida la propiedad a efectos del hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales se aplicarán las reglas generales del Derecho civil y para la determinación del inicio del cómputo de la prescripción se aplicarán las reglas generales que establece la LGT. Además, se puede considerar que el artículo 1.227 del Código Civil resulta aplicable no sólo en el Impuesto sobre Transmisiones, sino

³⁶ En este sentido, la STSJ de Andalucía (Sede de Granada) de 24 de febrero de 1997, FJ 2.º.

en todos aquellos tributos en los que la fecha de realización del hecho imponible y el devengo del mismo dependa de la prueba de la transmisión operada a través de un documento privado ³⁷.

2.3. La naturaleza jurídica del artículo 50.2 de la LITP y AJD.

La jurisprudencia ha considerado que en las diferentes reformas del Impuesto el legislador ha variado la fórmula jurídica para enfrentarse al fraude consistente en la consumación de la prescripción mediante la conclusión de transmisiones en documentos privados. Según el alto tribunal, hasta Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964 se establecía que a efectos solamente del inicio del plazo de prescripción, éste no comenzaría hasta la presentación del documento privado en la Oficina de la Administración Tributaria o hasta que se diera alguno de los hechos previstos en el artículo 1.227 del Código Civil. El TS ha considerado que esta norma suponía una excepción al principio de *actio nata* y que sólo tenía aplicación en materia de prescripción, por lo que a otros efectos podría aplicarse la fecha consignada en el contrato privado ³⁸.

Sin embargo, a partir de dicha Ley de 1964 la norma anterior se sustituyó por la presunción de que la fecha del documento privado es la de presentación del mismo en las Oficinas de la Administración Tributaria o la de cualquiera de los supuestos previstos en el artículo 1227 del Código Civil ³⁹, precepto que con ligeras modificaciones se ha mantenido hasta nuestros días en los diferentes textos reguladores del impuesto ⁴⁰.

³⁷ Así lo señaló FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción...*, *op. cit.*, pág. 103: «Entendemos que la norma es aplicable, aun a falta de disposición normativa expresa, en todos los tributos en los que la fecha de realización del hecho imponible dependa de un documento privado, dado el carácter supletorio del Código Civil».

³⁸ En la Sentencia de 29 de noviembre de 1995, el TS ha señalado que «la excepción indicada, respecto de los actos y contratos formalizados en documento privado, estaba justificada plenamente por la debilidad de la *actio nata*, es decir por la imposibilidad frecuente de la Administración Tributaria, en este caso acreedora, de conocer la realización del hecho imponible, de ahí que las normas jurídicas que regularon esta materia hasta el 11 de junio de 1964 establecieron a efectos solamente del cómputo de la prescripción, concretamente de la fecha de inicio del plazo prescriptivo, que éste no se produciría hasta la presentación del documento privado en la Oficina de la Administración tributaria o hasta que se diera alguno de los hechos previstos en el artículo 1.227 del Código Civil. Congruentemente, para todos los demás efectos, se tomaba la fecha en que verdaderamente había tenido lugar el acto o contrato formalizado en el documento privado, o lo que es lo mismo, se aplicaban las normas vigentes en dicha fecha para determinar el tipo aplicable, el cálculo de los intereses, la base imponible, así como los valores de los bienes y derechos en el momento en que la transmisión se había realizado».

³⁹ El propio TS ha criticado este cambio normativo en la Sentencia de 29 de noviembre de 1995: «La normativa era perfecta (...). Resulta difícil comprender las razones que llevaron al legislador de 1964 a modificar la que durante más de 60 años había sido una norma clara, congruente y sin problemas interpretativos, sustituyendo la inaplicación del principio de la *actio nata*, por la presunción de que la fecha del documento privado es la de presentación del mismo en las Oficinas de la Administración Tributaria, o la de cualquiera de los supuestos previstos en el artículo 1.227 del Código Civil. Salta a la vista que el propósito del artículo 133 del Texto Refundido de 6 de abril de 1967 y del artículo 53.2 del Texto Refundido de 30 de diciembre de 1980 fue, y es el mismo, que el de los artículos de las leyes precedentes, luchar contra el fraude conseguido mediante la utilización del documento privado, concretamente evitando los efectos de la prescripción extintiva conseguida torticeramente».

⁴⁰ Así se estableció en el artículo 180 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, redacción que se mantuvo en el artículo 133 del Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Decreto 1018/1967, de 6 de abril. Con algunas modificaciones el precepto se incorporó a la Ley 32/1980, de 21 de junio, reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como en los textos de posteriores, como el artículo 53.2 del Texto Refundido de 1980 y el vigente artículo 50.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993.

A partir de esta modificación legal, en lo único que ha existido acuerdo es en el carácter presuntivo de la norma. No obstante, en cuanto a la naturaleza de esa presunción el desacuerdo ha sido constante, lo que ha sido propiciado en cierto modo por los constantes cambios en su doctrina por el TS en relación con dicha materia.

Así, en la Sentencia de 29 de noviembre de 1995 el TS ha considerado que la norma contiene una ficción ⁴¹. Según el Tribunal, no existe correlación alguna entre el hecho base y el presupuesto jurídico que la misma impone, de tal modo que el precepto trastoca la realidad, pues la fecha del documento privado es la que es y no, como impone imperativamente el mismo, la de presentación del documento en la Oficina de la Administración Tributaria o la de incorporación a un Registro Público, entrega a un funcionario público o fallecimiento de cualquiera de los otorgantes. El tribunal destaca que tal naturaleza jurídica supone una distinta concepción respecto del artículo 1.227 del Código Civil, que no dice que la fecha del documento sea la de cualquiera de los hechos que el propio precepto señala, sino simplemente determina que los documentos privados no producirán efectos frente a terceros con anterioridad a la fecha de los acontecimientos que se señalan ⁴². La admisión de la señalada naturaleza de ficción jurídica tiene numerosas consecuencias en la materia que estamos analizando. Así, por ejemplo, no podría probarse por ningún otro medio distinto a los señalados en el propio precepto que ha operado la transmisión, ni siquiera aunque se haya probado previamente en la vía judicial que ésta se ha producido. Además, la fecha derivada de la aplicación de la ficción sólo podría aplicarse a los efectos de prescripción, pues para efectos distintos se podría tomar la fecha que consta en el documento privado. Diversos tribunales superiores de justicia han defendido también esta posición, manteniendo tesis muy próximas a la señalada del TS ⁴³.

⁴¹ En la doctrina MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L., VILLARÍN LAGOS, M. y DE PABLO VARONA, C.: *Comentarios al Impuesto...*, op. cit., pág. 775 consideran acertada la calificación del artículo 50.2 como ficción legal.

⁴² Así en el FJ 1.º de la STS de 29 de noviembre de 1995, el TS señala que «aunque el artículo 53.2 del Texto Refundido de 30 de diciembre de 1980, utiliza 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 (*factio legis*), porque las presunciones legales se basan en una correlación probabilística que permite mantener que si se da el hecho base, hay muchas probabilidades de que se cumpla el hecho consecuencia, por ello la propia Ley hace este razonamiento, imponiendo la existencia del hecho consecuencia, que considera probado, con posibilidad de prueba en contrario (presunción *iuris tantum*), en cuyo caso sí admite posibilidad distinta, o si prueba alguna (presunción *iuris et iure*), es decir, sin posibilidad alguna de contrario. En la *factio legis* no hay correlación alguna entre el hecho base y el presupuesto jurídico que impone la norma, es más, ésta intencionadamente trastoca la realidad, la modifica, la altera, para así conseguir el efecto que pretende, de modo que la *factio legis* es siempre alógica. La fecha del documento privado es la que es, y nada tiene que ver con la de presentación del documento en la Oficina de la Administración Tributaria o la de incorporación a un Registro público, o la de fallecimiento de uno cualquiera de los otorgantes, salvo que forzosamente tiene que ser de fecha anterior, aunque sólo sea un instante, pero siempre por razones fenomenológicas, en tiempo distinto. El artículo 53.2 del Texto Refundido de 30 de diciembre de 1980 trastoca y altera 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 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. Debe aclararse que el artículo 1.227 del Código Civil que menciona estos tres casos no contiene ficción legal alguna, pues se limita a disponer que «la fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros, sino desde el día en que hubiera sido incorporado...», que es cosa distinta, pues dicho artículo 1.227 no dice que la fecha del documento privado sea la de los hechos que relaciona sino simplemente que no producirá efectos frente a terceros con anterioridad a la de los acontecimientos que indica».

⁴³ En este sentido, el TSJ de Andalucía (Sede de Granada) ha defendido en la Sentencia de 16 de noviembre de 1998, FJ 3.º, que el señalado precepto contiene un mandato legal sobre el momento de iniciar el cómputo del plazo de prescripción, por lo que no tiene ningún efecto que se pruebe la certeza de la fecha del documento privado por medios distintos de los

No obstante, en la Sentencia de 24 de julio de 1999 el TS ha cambiado de criterio de forma expresa, basándose en la evolución experimentada por la doctrina del TC en relación con la interpretación del derecho a la prueba y, más ampliamente, respecto al derecho a la tutela judicial efectiva, que sólo es limitable por la ley, siempre que tal limitación aparezca de forma clara y tajante en una norma con tal rango que excluya de forma indubitada la prueba en contrario. Ello permite al tribunal llegar a la conclusión de que en el caso del artículo controvertido del Impuesto sobre Transmisiones no cabe hablar de ficción, pues tal calificación sólo puede hacerse mediante una interpretación del precepto y de sus antecedentes históricos, teniendo presente, además, que la referencia al artículo 1.227 del Código Civil complica aún más dicha calificación, pues dicho precepto no contiene una presunción que prevalezca frente a la prueba de la realidad de la fecha del documento⁴⁴. Ello ha obligado a modificar las anteriores conclusiones del TS sobre diversos asuntos cuya solución se hacía depender directamente de la naturaleza de la norma. A partir de dicho pronunciamiento el Tribunal ha considerado que pueden admitirse otros medios de prueba que acrediten una fecha distinta del documento privado de las establecidas en la norma y, además, que la solución que se deduzca sobre la fecha a efectos de prescripción se aplique a otros efectos tributarios diferentes del señalado.

A nuestro juicio, tanto el artículo 1.227 del Código Civil como el artículo 50.2 de la LITP y AJD comparten una misma naturaleza. En ambos preceptos se ha establecido una presunción absoluta, sin posibilidad de prueba en contrario, de tal modo que si concurre alguna de las circunstancias enumeradas en los mismos, el documento ha de ser fecha anterior. Se parten de evidencias físicas –no es posible la firma de un documento por una persona fallecida– o jurídicas –el conocimiento de un documento por un funcionario o su incorporación a un registro prueba la existencia del documento, al menos a partir de que concurren dichas circunstancias–, por lo que la prueba en contrario carece de sentido.

Ahora bien, la restricción de la prueba hace referencia únicamente a las circunstancias expresadas en ambos preceptos, pues acreditan inexorablemente la existencia anterior del documento, de tal modo que no es preciso probar el nexo causal que determina tal conclusión. Sin embargo, ello no

previstos en el artículo 1.227 del Código Civil. El mismo tribunal, pero en su sede de Sevilla, también ha considerado en el FJ 4.º de la Sentencia de 2 de febrero de 2000 que se trata de una ficción, lo que impide que, a efectos de prescripción, se admita en virtud de otras pruebas que el documento es anterior a su presentación o a la concurrencia de alguna de las circunstancias previstas en el citado artículo. La misma tesis se mantiene por el TSJ de Castilla-La Mancha en Sentencia de 17 de mayo de 1999, FJ 2.º.

⁴⁴ Así, en el FJ 3.º de la STS de 24 de julio de 1999, el Tribunal ha señalado que «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 artículo 24 de la Constitución y no limitable al proceso penal, impide cualquier reducción de aquel derecho 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 *fictionis 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, sólo desde la deducción integradora de sus antecedentes y finalidad podría llegarse a la calificación de presunción *iuris et de iure* o *fictionis 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».

impide que se pueda probar la realidad de la fecha que consta en el documento. Téngase en cuenta que el artículo 1.227 no prueba la fecha del documento, sino tan sólo su eficacia frente a terceros. Por tanto, la prueba de la eficacia del documento a partir de una determinada fecha no excluye que pueda probarse que la fecha que consta en el mismo es cierta ⁴⁵. Por otra parte, tampoco el artículo 50.2 presume que la fecha es la de la incorporación, inscripción, fallecimiento o entrega en los casos del artículo 1.227. Dicho precepto presume que la fecha del documento privado es la de su presentación al menos que con anterioridad concurra alguna de las anteriores circunstancias. El artículo 50.2 ni dice nada distinto, ni añade nada nuevo, ni tampoco presenta una naturaleza jurídica diferente al propio artículo 1.227 del Código Civil. Por otro lado, tampoco las circunstancias mencionadas en tales preceptos son las únicas que prueban la existencia anterior de los documentos privados. En definitiva, el carácter de presunción absoluta sólo tiene sentido en relación con las propias circunstancias a las que se refiere el precepto, pero en ningún caso excluye la prueba de otros supuestos en los que el documento pueda gozar de la misma eficacia frente a terceros real del mismo.

2.4. La aplicación de la fecha establecida para el inicio del cómputo de la prescripción para la determinación de otros efectos tributarios.

La fecha de los negocios traslativos de la propiedad documentados en contratos privados no sólo tiene relevancia a efectos del inicio del cómputo del plazo de prescripción, sino que es determinante de la producción de múltiples efectos jurídicos. Una cuestión muy discutida, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, es si el artículo 50.2 de la LITP y AJD resulta aplicable a todos los efectos en que resulte relevante la determinación de la fecha de la transmisión o si solamente tiene aplicación para establecer el *dies a quo* para el cómputo de la prescripción.

Los efectos que se derivan de la determinación de la fecha de la transmisión cuando ésta se formaliza en un documento privado son muy diversos. Esencialmente condiciona la realización del hecho imponible y el devengo del tributo, aunque ya hemos señalado que para que opere la transmisión, también a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, será preciso que se pruebe que se ha realizado la entrega. Téngase en cuenta, además, que el devengo determina, entre otras cosas, la normativa aplicable y el inicio del plazo voluntario de declaración o autoliquidación. Dicha fecha también condiciona la valoración de los bienes o derechos objeto de la transmisión, pues en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales la base imponible está constituida por el valor real de los bienes y derechos en el momento de la transmisión, por lo que la fecha en la que ésta se entienda efectuada determinará el valor correspondiente al bien en ese momento y, en definitiva, la cuota tributaria. Por otra parte, la fecha en la que se entienda producida la transmisión determina también los intereses de demora que se devengan como consecuencia del incumplimiento del deber de declaración en plazo. Téngase en cuenta que, según ha reconocido el TS, si se considera realizada la transmisión documentada en el contrato privado, y éste no ha sido presentado para su

⁴⁵ ALMAGRO NOSETE, J.: *Comentarios del Código Civil*, coordinado por SIERRA GIL DE LA CUESTA, I., Tomo 6, Editorial Bosch, 2000, pág. 478: «El artículo que se comenta establece determinadas presunciones *iuris et de iure* (...). 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 establecidos legalmente probar la fecha en que el documento se suscribió».

liquidación, procederán intereses de demora y sanciones, siempre que la obligación tributaria no se encuentre prescrita ⁴⁶.

De lo expuesto, se deduce que la consideración como fecha de la transmisión aquella en que se haya celebrado el documento privado o la del documento público, o cualquier otro momento intermedio, a ciertos efectos perjudica al sujeto pasivo y, a otros efectos, le beneficia. La Administración ha mantenido durante años el criterio de que sólo a efectos de la prescripción se utilizaba la presunción contenida en el artículo 50.2 de la LITP y AJD, mientras que en todo aquello que pudiera beneficiar al contribuyente, como es el cálculo de intereses de demora, se consideraba plenamente válida y eficaz la fecha del documento privado. Este criterio tenía sentido para todas aquellas situaciones producidas antes de la reforma de 1964, en la medida en que la norma sobre la eficacia de los documentos privados en el Impuesto sobre Transmisiones sólo se aplicaba a efectos de prescripción, pues así se había configurado expresamente por el legislador. Más recientemente, aunque se ha seguido con la inercia de la anterior normativa, no existía soporte legal para ello. La única norma en que podía fundamentarse ha sido anulada por el TS, dado su carácter reglamentario, por su contradicción con el principio de reserva de ley ⁴⁷.

La doctrina ha considerado de forma mayoritaria que si una fecha se considera cierta para determinar el comienzo de la prescripción debe aplicarse a todos los efectos ⁴⁸.

⁴⁶ Entre otras, podemos citar la STS de 6 de noviembre de 1990, en cuyo FJ 3.º el Tribunal ha señalado que «... la sanción es procedente, al no haberse presentado a la Administración un documento que contenía un negocio jurídico sujeto al impuesto. Y son también procedentes los intereses de demora, puesto que el pago de la deuda tributaria no se realizó dentro de los plazos establecidos para ello».

En relación con los intereses de demora, en la medida en que tienen por objeto indemnizar a la Administración por no haber dispuesto del dinero en el momento en que era jurídicamente exigible el pago de la deuda tributaria, no cabe duda de su procedencia. Respecto a las sanciones, aunque es cierto que se parte de un incumplimiento por parte del sujeto pasivo, en ciertos casos pueden existir diferentes razones que justifiquen la inexistencia de la infracción o la ausencia de culpabilidad. Así ocurrirá, por ejemplo, cuando existan fundadas dudas acerca de la prescripción del tributo, al aplicarse el artículo 179.2 d) de la LGT, que excluye la responsabilidad por la infracción tributaria en caso de que la acción u omisión se haya cometido bajo el amparo de una interpretación razonable de la norma (*vid.* en este sentido, la Resolución del TEAC de 16 de diciembre de 1993).

⁴⁷ El artículo 94.3, en su último inciso, del Reglamento del ITP y AJD, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, señaló que «la fecha del documento privado que prevalezca a efectos de prescripción de conformidad con lo que dispone el número anterior, determinará las condiciones de la liquidación que proceda por el acto o contrato incorporado al mismo salvo que por los medios de prueba admisibles en Derecho, se acredite su otorgamiento anterior, en los que *se estará a la fecha así acreditada en todo lo que no se refiera a la prescripción del derecho de la Administración para practicar liquidación*». El TS anuló el inciso final de dicho precepto en la Sentencia de 5 de diciembre de 1998, aunque la anulación de dicho precepto se justificó en la vulneración del principio de reserva de ley, y no en razones de fondo. Así, el FJ 3.º es del siguiente tenor: «Dado que el precepto analizado incide directamente en la regulación de la fecha inicial del plazo de prescripción, es manifiesto que la potestad reglamentaria no es suficiente para legitimar el precepto impugnado, por lo que, en definitiva, ha de estimarse el recurso».

Diversos autores ya habían mantenido la ilegalidad del precepto reglamentario en este aspecto. En este sentido, FALCÓN Y TELLA, R.: «La fecha de los documentos privados y el ITP y AJD: ¿un precepto reglamentario ilegal, Editorial, *Quincena Fiscal*, n.º 12, 1995, págs. 5 a 8. MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Manual del Impuesto...*, *op. cit.*, pág. 658.

⁴⁸ En este sentido, FALCÓN Y TELLA, R.: «La fecha de los documentos...», *op. cit.*, págs. 5 a 8: «Lo que en todo caso parece claro es que determinada una fecha a efectos tributarios... habrá de estarse a la misma tanto para computar los plazos de prescripción como para liquidar intereses o recargos e imponer sanciones. Pues la seguridad jurídica exige estar a los actos propios y por tanto no cabe aferrarse a una fecha en lo favorable y a otra en lo desfavorable». En el mismo sentido, el trabajo de MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J.: «La documentación privada y el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales», *Crónica Tributaria*, n.º 48, 1984, págs. 94 y ss.: «Si se postula un determinado entendimiento para una situación, hay que aceptarlo globalmente y a todos los

Por su parte, la jurisprudencia ha sido vacilante a la hora de resolver esta cuestión a partir de la nueva normativa surgida de la reforma de 1964 y los textos normativos subsiguientes, pues en gran medida la solución a este asunto ha estado condicionada a la conclusión de los diferentes tribunales sobre la naturaleza jurídica de la norma.

Por no remontarnos demasiado en el tiempo, podemos iniciar nuestro análisis a partir de la STS de 30 de septiembre de 1988. En dicha sentencia se consideró que a efectos de la prescripción no se debía tener en cuenta la fecha del documento privado, sino aquella en la que el mismo se entregó a un funcionario público. Sin embargo, se estableció que el nacimiento de la obligación tributaria se produjo en la fecha que constaba en el documento privado, con independencia de la fecha en que se cumpla la obligación, y es a esta fecha a la que debían quedar referidos sus efectos y las modalidades de su cumplimiento, por lo que se aplicaría el tipo impositivo vigente en dicha fecha ⁴⁹.

Posteriormente el TS ha rectificado dicho criterio, defendiendo entre 1989 y 1995 que acreditada la fecha en relación con la prescripción, es válida también a otros efectos, como por ejemplo, para la determinación del tipo impositivo o para aplicar desde la citada fecha el cálculo de los intereses de demora. Así se pronunció el Tribunal en la Sentencia de 16 de mayo de 1989, en la que señaló que la fecha que se tome a efectos de la prescripción debe ser tenida en cuenta a todos los efectos, y no solamente en los favorables a una parte y desfavorables a la otra, lo cual implicaba en el caso planteado que, fijada una fecha a efectos de prescripción, esa misma fecha debía ser también la que se tenía que computar a efectos de la percepción de intereses ⁵⁰.

Para complicar aún más el asunto, recordemos que el TS ha defendido, entre noviembre de 1995 y 1999 que la LITP y AJD establecía una ficción, lo que obligaba a considerar que dicha norma sólo podía aplicarse a los fines concretos para los que había sido concebida, es decir, a efectos de prescripción, pues al tener un carácter excepcional, para la determinación de otros efectos

efectos y no parcialmente; no se puede aceptar lo beneficioso y reprobar lo perjudicial. En virtud de este principio, si para la Hacienda la fecha fehaciente de un documento privado... es la de la presentación en la oficina liquidadora, esta interpretación debe mantenerse a ultranza. Si se acepta para enervar la prescripción extintiva del débito fiscal (lo favorable) debe también admitirse a otros efectos, aunque tal inteligencia pueda significar la pérdida de la facultad sancionadora (lo desfavorable)». También se defiende esta tesis en diversas «Presentaciones» del EQUIPO DE REDACCIÓN DE JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA. A estos efectos, podemos citar los siguientes trabajos: «La fecha a computar para la prescripción del derecho a liquidar respecto de los documentos privados. Alcance de las previsiones normativas a otros efectos» [Comentario a la SAN de 5 de octubre de 1993 (JT 1993, 1184), SSTSJ de Madrid de 7 de octubre de 1993 (JT 1993, 1210) y 14 de octubre de 1993 (JT 1993, 1212)], *Jurisprudencia Tributaria*, 1993, II, págs. 1.045 y ss.; «La fecha de elevación a documento público de los documentos privados es la relevante para todos los efectos tributarios que se puedan generar», *Jurisprudencia Tributaria*, 1994, I, págs. 1.274-1.275; «Sobre la fecha que se ha de tomar en consideración para girar liquidaciones cuando se eleve a escritura pública un documento privado anterior, y sobre el alcance de tal fecha a otros fines tributarios. [Comentario a la STSJ Madrid de 19 de enero 1995 (JT 1995, 36)]», *Jurisprudencia Tributaria*, 1995, I, págs. 1.535-1.537.

En contra, MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L., VILLARÍN LAGOS, M. y DE PABLO VARONA, C.: *Comentarios al Impuesto...*, op. cit., págs. 771 y ss.: «La fecha determinada conforme a lo señalado en el apartado 2 del artículo 50 del Texto Refundido, y reiterado en el apartado 2 del artículo 94 del Reglamento, sólo produce efectos en cuanto al *dies a quo* para computar el plazo de prescripción, pero no necesariamente a otros efectos».

⁴⁹ *Id.* FJ 3.º.

⁵⁰ Además de la señalada Sentencia de 16 de mayo de 1989, FJ 4.º, la misma doctrina se ha defendido en las SSTS de 22 de julio de 1991 y 13 de julio de 1993.

tributarios, como el devengo del impuesto, la determinación de la base imponible, la aplicación de los tipos de gravamen, el cálculo de los intereses de demora o la valoración de los bienes se ha de aplicar la fecha del documento privado ⁵¹. No obstante, el TS ha variado dicha concepción desde la Sentencia de 24 de julio de 1999, admitiendo la posibilidad de prueba en contrario, lo que también ha permitido un cambio en la anterior conclusión, de tal modo que la fecha que sea determinante a efectos del inicio del cómputo de la prescripción se aplicará también para el resto de efectos tributarios, como el propio Tribunal ya defendió con anterioridad.

Entre los tribunales menores, los movimientos pendulares del TS en este asunto se han reflejado también en la doctrina de algunos de ellos y en la de los órganos económico-administrativos ⁵². Últimamente, es mayoritaria la tesis según la cual la fecha determinada a efectos de prescripción sirve a todos los efectos legales, bien por un convencimiento propio, bien por acatamiento de la doctrina del TS, como así lo ha manifestado la AN ⁵³.

Para determinar los elementos que configuran la obligación tributaria y la normativa aplicable se ha de tener en cuenta la fecha en la que se considere que se ha consumado la transmisión, mediante la conjunción del *título* y el *modo*, de acuerdo con el ordenamiento privado, salvo las reglas especiales que la normativa tributaria establece. Ya hemos indicado que dicha regla también sirve a efectos de prescripción, pues pese a la opinión generalizada, el artículo 50.2 de la LITP y AJD no establece reglas específicas en materia de prescripción distintas a las de la propia LGT. En definitiva, todas estas cuestiones, incluido el señalamiento del *dies a quo* para el cómputo de la prescripción, derivan de la determinación de la fecha en la que se entienda operada la transmisión. El legislador podría establecer unos efectos diferentes en relación con la prescripción respecto del resto de elementos determinantes de la deuda tributaria, pues la libertad de opción política que corresponde al legislador le permitiría configurar las instituciones jurídico-tributarias con los caracteres que estime oportuno, siempre que respete los límites constitucionales. En cualquier caso, una restricción de este tipo requiere que venga establecida expresamente por la ley. Del ordenamiento vigente, sin embargo, no se puede derivar tal conclusión. Por tanto, una vez determinada la eficacia frente a terceros del documento privado, dicha fecha ha de ser aplicada a todos los efectos, tanto si beneficia o perjudica a un tercero o a alguna de las partes del negocio jurídico. Del mismo

⁵¹ En este sentido, podemos citar las SSTS de 15 y 29 de noviembre de 1995.

⁵² Entre los tribunales superiores de justicia que han variado su posición, podemos citar el Tribunal de Andalucía (Sede de Sevilla), que inicialmente consideró que la aplicación de la fecha del inicio del cómputo de la prescripción debía extenderse a todos los efectos, en aplicación de la doctrina del TS (Sentencia de 7 de julio de 1992, FJ 2.º). No obstante, posteriormente cambió el criterio al considerar que la naturaleza de la norma como ficción legal obligaba a tenerla en cuenta exclusivamente a efectos de prescripción, por lo que para la determinación de la normas aplicables (devengo del Impuesto, base imponible, tipos, etc.) rige y prevalece la fecha que conste en el documento privado (Sentencia de 2 de febrero de 2000, FJ 4.º).

Estos mismos vaivenes se han reproducido en la doctrina de los tribunales económico-administrativos, cuya doctrina ha evolucionado en función de las tesis defendidas por el TS. En la Resolución del TEAC de 29 de abril de 1998, FJ 3.º y 4.º, se realiza un completo resumen de esta evolución.

⁵³ Así lo han manifestado de forma expresa las SSAN de 13 de julio de 1993, FJ 6.º, 5 de octubre de 1993, FJ 5.º, y 25 de abril de 1995, FJ 4.º. Entre los Tribunales Superiores de Justicia, es el Tribunal de Madrid el que con mayor reiteración se ha pronunciado en este mismo sentido. Entre otras, podemos citar las SSTSJ de Madrid de 7 y 14 de octubre de 1993, 21 de abril de 1994, FJ 3.º, 19 enero y 27 de abril de 1995, 18 de enero de 1996, FJ 4.º y 25 de junio de 1998, FJ 5.º. Del mismo modo, podemos citar la STSJ de Las Palmas de 16 de mayo de 1997, FJ 2.º.

modo, si un documento privado no se tiene en cuenta a efectos de prescripción, tampoco se tomará en consideración para el cálculo de ningún concepto tributario determinante de la cuantía de la deuda tributaria. No es posible, pues, en el ordenamiento vigente tomar en consideración la fecha del documento privado para unos efectos y la del otorgamiento de la escritura o la fecha en la que concurra alguna de las circunstancias del artículo 1.227 del Código Civil para otros.

En relación con los intereses de demora, se ha de tener en cuenta, además, que no es posible el cobro de una prestación accesorias, cuando la prestación principal no existe. Si se considera que no se ha acreditado la transmisión de los bienes y derechos que se ha formalizado en un documento privado, la obligación tributaria no ha nacido. Aunque el artículo 50.2 de la LITP y AJD haga referencia únicamente al inicio del cómputo de la prescripción, en la medida en que no se establecen reglas especiales sobre el concepto de transmisión, a estos efectos resultará aplicable el artículo 1.227 del Código Civil. Por tanto, si no existe transmisión de acuerdo con lo dispuesto en el Derecho privado, salvo en los casos previstos expresamente en el artículo 7 de la LITP y AJD, lo que sucederá realmente no es que no se haya iniciado el plazo de prescripción, sino que no se habrá realizado el hecho imponible, lo que imposibilita que comience tal plazo. Por tanto, no es posible considerar a efectos del cómputo de los intereses de demora una fecha diferente de la que se haya tenido en cuenta a efectos de la liquidación. En consecuencia, no podrá considerarse la fecha que conste en el documento privado para el cómputo de los intereses de demora si se considera que dicho documento no acredita la transmisión de los bienes objeto del contrato.

Tampoco puede determinarse la existencia de una infracción tributaria en el caso en que se haya presentado el documento a liquidación en un plazo distinto del que correspondería a la fecha que consta en el mismo, pues si dicha fecha no se tiene en cuenta a efectos de determinar la existencia de la transmisión, no se debe tener en cuenta a ningún efecto, y menos aún, para determinar la existencia de una infracción tributaria ⁵⁴.

3. LA EFICACIA DE LOS DOCUMENTOS PRIVADOS FRENTE A TERCEROS Y EL INICIO DE LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA

3.1. Consecuencias de la aplicación del artículo 1.227 del Código Civil a efectos tributarios.

La fecha del documento privado no se entiende probada por su constancia en dicho tipo de documento. Con ello se evita que la anticipación intencionada de la fecha de un documento privado respecto de la realidad perjudique a quien no intervino en él. De ahí que resulte necesario que dicha fecha se corrobore con elementos probatorios ajenos al propio documento. No obstante, a veces

⁵⁴ En este sentido, podemos citar la STSJ de Cataluña de 23 de marzo de 1998, FJ 4.º: «... el hecho imponible y su fecha sólo pudo ser calificado por la Administración desde la fecha de la presentación del documento privado lo que comporta que no podía el recurrente ser sancionado por presentación del documento fuera de plazo al no constar fehacientemente la fecha del mismo sino desde el día de su presentación, razones que nos llevan a la estimación del recurso y a anular la sanción impuesta en su día».

no es posible probar que la fecha que consta en el documento privado es cierta pero sí se puede acreditar que en un momento intermedio entre la celebración del documento privado y su elevación a documento público hay alguna circunstancia que permite constatar la realidad del negocio celebrado. Se trataría de esta forma de establecer la certeza de la existencia del documento en un momento anterior a la fecha de la escritura pública. Se han de analizar, pues, las circunstancias que determinan la eficacia del documento privado frente a terceros, y si entre tales terceros puede incluirse a la Hacienda Pública.

A estos efectos, dicha cuestión se determina por el Derecho privado en el artículo 1.227 del Código Civil, que establece lo siguiente:

«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».

El precepto enumera una serie de circunstancias cuya concurrencia determinan la eficacia frente a terceros del documento privado. A partir de una determinada fecha se considera indubitada la existencia del documento privado en atención a acontecimientos externos, sobrevenidos después de la fecha que consta en el mismo. En los casos señalados se puede aseverar que el documento es de fecha inequívocamente anterior, al existir la misma seguridad de la realidad de la fecha que si hubiera intervenido en la operación un fedatario público. Por otra parte, cuando coincidan varias de las circunstancias establecidas en el precepto, siempre se tendrá en cuenta a efectos de determinar la eficacia del documento frente a terceros la fecha más antigua ⁵⁵.

El artículo 1.227 del Código Civil contiene una presunción legal, que no admite prueba en contrario. Una vez que se haya acreditado la producción de alguna de las señaladas circunstancias, el ordenamiento jurídico, al menos en cuanto a sus efectos jurídico-civiles, reconoce la eficacia del documento privado frente a terceros. La consecuencia que deriva de la aplicación de dicha presunción no es la prueba de la fecha del documento que refleja el negocio jurídico celebrado, sino la fecha a partir de la cual se considera que el negocio traslativo de la propiedad tiene eficacia frente a terceros. En cualquier caso, el hecho de que se haya producido alguna circunstancia de las recogidas en el citado precepto no es obstáculo para que pueda probarse que la fecha real de celebración del negocio es anterior, mediante la aportación de otros medios de prueba. Se podrá probar, pues, que la fecha del otorgamiento del documento privado es la fecha en que ha tenido lugar la celebración del negocio jurídico.

Por otra parte, las circunstancias expresadas en el artículo 1.227 del Código Civil no son las únicas que permiten probar la existencia anterior del documento privado, pues es posible llegar a la misma conclusión en virtud otras circunstancias diferentes. El principio de libre valoración de la

⁵⁵ MANRESA Y NAVARRO, J. M.: *Código Civil Español*, Tomo VIII, vol. II, 6.ª edición, Editorial Reus, Madrid, 1967, pág. 139: «Cuando sean distintas las fechas que resulten, según dos o más de estas bases de cómputo (verbigracia, muerte de un firmante y presentación posterior del documento en un registro), se estará, como es lógico, a la más antigua de la que por cualquiera de esos medios resulte comprobada».

prueba es el que debe presidir este asunto, tal y como se admite en el ámbito del Derecho privado. Ahora bien, los supuestos previstos en el artículo 1.227 no pueden equiparse de ningún modo al resto de las circunstancias que pudieran alegarse. En el caso de muerte de cualquiera de los firmantes, incorporación a un Registro público o entrega a un funcionario público tan sólo es preciso probar la veracidad de tales hechos, pues el precepto establece una presunción legal en virtud de la cual en cualquiera de los casos expresados en el mismo se da por sentada la certeza de la existencia del documento y su eficacia frente a terceros. Si se trata de una circunstancia distinta de las mencionadas en dicho precepto, no sólo será suficiente con acreditar que la misma se ha producido en la realidad, sino que se deberá probar el nexo causal en virtud del cual es posible derivar la misma la certeza sobre la existencia del documento privado y su eficacia frente a terceros, pues tal certeza no se presume por la ley.

Según la jurisprudencia, el hecho de que se produzca alguna de las circunstancias del artículo 1.227 del Código Civil tan sólo determina la eficacia frente a terceros del citado documento, pero en ningún caso permite probar la veracidad, realidad o autenticidad de su contenido respecto de terceros⁵⁶. En cualquier caso, a efectos tributarios y, en particular, para la determinación del inicio del cómputo de la prescripción, la cuestión que se va a plantear no es la autenticidad material del documento privado, capaz de ser resuelta mediante el reconocimiento de la parte a quien perjudique, sino la certeza de su fecha frente a terceros, o más concretamente, frente a la Hacienda Pública.

Como hemos analizado al estudiar el hecho imponible en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, la celebración de un negocio jurídico no supone la realización del presupuesto de hecho del citado impuesto, pues para que se produzca la transmisión de la propiedad, junto al *título*, se exige el *modo* o *tradición*. Lo mismo cabe decir si en vez de probar la fecha del negocio se acredita la concurrencia de alguna de las circunstancias del artículo 1.227 del Código Civil. El documento tendrá eficacia frente a terceros desde dicha fecha, pero otra cosa diferente es que se considere transmitida la propiedad en ese momento, y, en consecuencia, que se haya realizado el hecho imponible del Impuesto. No obstante, esta conclusión no es pacífica, ni en la doctrina ni mucho menos en la jurisprudencia. Muchos tribunales consideran que una vez que se constate alguna de tales circunstancias, se debe considerar que ha operado la transmisión de los bienes o derechos que son objeto del contrato privado, lo que determina la apertura del plazo para declarar y, en definitiva, el inicio del cómputo de la prescripción. En muchas sentencias se aprecia una aplicación automática del citado precepto, sin tener en cuenta si quien celebró el negocio jurídico entró en posesión de los bienes adquiridos y, fundamentalmente, si se puede acreditar tal hecho, con eficacia frente a terceros. Si se aplica esta tesis, el inicio del cómputo de la prescripción se realizará teniendo en cuenta la fecha en que se acredite alguna de las situaciones señaladas en el mencionado artículo.

No obstante, en otras sentencias se plantea expresamente esta cuestión, señalándose que la prueba de alguna de las circunstancias señaladas en el artículo 1.227 del Código Civil tan sólo permite acreditar que el contrato se ha celebrado en una fecha anterior a la existencia de la misma,

⁵⁶ A estos efectos podemos citar la STS de 9 de julio de 1986, cuyo FJ 2.º señala lo siguiente: «Ahora bien, el sedicente préstamo aparece recogido en un documento privado, cuya presentación el 5 de diciembre de 1958 en el Juzgado Municipal de..., tan sólo permite acreditar la fecha pero no la veracidad, realidad o autenticidad del contenido respecto de terceros (arts. 1.225 a contrario sensu y 1.227 del CC) y tal carácter tiene en este caso la Hacienda Pública».

de lo que se deduce su eficacia frente a terceros. Pero de ahí no se deriva sin más que se haya consumado la adquisición patrimonial, pues para ello se precisa la conjunción del *título* y el *modo*. En efecto, la consumación de la transmisión requiere que junto con el *título* haya operado la complementaria entrega de la posesión del elemento patrimonial objeto del contrato, de tal forma que se haya dado traslado de dicha posesión al comprador en la misma fecha de su celebración o después de dicha fecha, pero antes de la elevación del contrato a documento público. En consecuencia, además de acreditar la existencia de las circunstancias señaladas en el artículo 1.227 del Código Civil, se ha de probar la condición dominical del comprador a través de otros elementos probatorios de hecho distintos al propio contrato. Será necesario, por tanto, la prueba de que se ha puesto al adquirente en posesión de los bienes que constituyen el objeto del contrato, al objeto de acreditar con efectos *erga omnes* que se ha producido la consumación de la compraventa, aun cuando a dicha evidencia se llegue a través de la prueba indirecta o por indicios. En conclusión, producida alguna de las circunstancias del artículo 1.227 del Código Civil, pero no acreditada la *traditio*, la fecha del título privado deberá contarse respecto de terceros desde el día en que se haya dado tal circunstancia, pero si no se acredita la entrega no puede entenderse consumada la transmisión. Esta tesis ha sido defendida por el TS en numerosas sentencias, por lo que se puede considerar como doctrina uniforme de dicho tribunal ⁵⁷.

En este sentido, las consecuencias que se derivan de una interpretación literal del artículo 50.2 de la LITP y AJD son incoherentes con los efectos propios del artículo 1.227 del Código Civil en el ámbito jurídico-privado. El señalado artículo 50.2 determina que a efectos de la prescripción la fecha de los documentos privados es la de incorporación, inscripción, fallecimiento o entrega. Pero en realidad es un precepto vacío de contenido, puesto que, a efectos de prescripción, y a efectos de la realización del hecho imponible, la certeza de la fecha del documento privado es un dato importante, pero no determinante de la producción de ningún efecto. Para que exista transmisión es preciso, además, la prueba de la *traditio*, por lo que la presunción del artículo 50.2 no tiene ninguna consecuencia en materia de prescripción hasta que no se acredite la entrada en

⁵⁷ Como ejemplo de dicha doctrina jurisprudencial podemos citar las SSTs de 3 de abril y 17 de julio de 1995, 9 de septiembre y 14 de octubre de 1996, 19 de febrero de 1997, 30 de noviembre de 2000 y 3 de julio de 2001.

Dada la importancia de ese asunto vamos a reproducir el contenido del FJ 2.º de la STS de 17 de julio de 1995: «... tesis que en el supuesto concreto que se contempla tiene que ser estimada, a juicio de esta Sala, en virtud de la teoría del título y el modo, puesto que al tratarse de la enajenación de un bien inmueble, y ser necesario –Sentencias de 27 y 28 de octubre de 1982 y 13 de junio de 1994, entre otras–, que el dominio del mismo salga del patrimonio del transmitente y entre en el del adquirente, es aplicable al caso establecido en el artículo 609 del Código Civil que, entre los medios de transmitir el dominio, menciona los contratos, complementados por la tradición, por lo que hasta que ésta no se produce, no puede entenderse transmitido y adquirido ese dominio, como sucede en el caso debatido, pues el documento privado de venta de 27 de octubre de 1987, inscrito en el Registro de la Consejería de Política Territorial de la Comunidad de Castilla-La Mancha en la de 23 de diciembre de 1987, no acredita dicha tradición (...); de ahí que como no consta que la tradición se operó con la firma del documento privado y posteriormente se acudió al otorgamiento de escritura pública, es en este momento cuando se produjo la denominada *ficta traditio* que menciona el artículo 1.462 del Código Civil y, mediante ella, el dominio del inmueble fue transmitido por la entidad vendedora y adquirido por el comprador, dándose así lugar al cierre del período impositivo». Por su parte, el FJ 2.º de la STS de 9 de septiembre de 1996 es del siguiente tenor: «... Con abstracción de esa publicidad o eficacia de la fecha del documento privado frente a terceros, se requiere, asimismo, para poder entender materializada la transmisión del inmueble o terreno y, con ella, consumado el devengo del Impuesto, que ese "título" constituido por el documento privado (modulado, ya, *erga omnes*, por uno de los tres supuestos previstos en el art. 1.227 del Código Civil) se complete, formalmente o en la práctica, con un "modo" o mecanismo de entrega o tradición, que permita entender atribuida al adquirente la propiedad o titularidad dominical del inmueble o terreno –de esta manera– transmitido».

la posesión por parte del adquirente de los bienes. De una interpretación sistemática de dicho precepto, atendiendo a las normas reguladoras del hecho imponible, se ha de concluir que para que se inicie el plazo de prescripción es requisito necesario que se pruebe que ha tenido lugar una transmisión, de acuerdo con lo dispuesto en el Derecho privado, salvo que nos encontremos ante alguna de las excepciones contempladas en el artículo 7 de la LITP y AJD. Si no se acredita la tradición no puede correr la prescripción, pues difícilmente puede darse este efecto sin que previamente se haya realizado el hecho imponible.

Si no se prueba la entrega del bien con anterioridad a que el contrato privado se haya elevado a documento público, la misma tendrá lugar en este último momento, a través del mecanismo de la *traditio ficta*, que permite presumir que ha tenido lugar la entrega del bien por el mero hecho del otorgamiento del documento. Para que se produzca la misma consecuencia en las transmisiones formalizadas en documentos privados se ha de probar a través de cualquier medio admitido en Derecho que el adquirente ha entrado en posesión del elemento patrimonial, pues la tradición de la cosa es el requisito consumidor de la transmisión dominical.

Es preciso, pues, que nos detengamos en las circunstancias que determinan la prueba de la entrada en la posesión de los bienes transmitidos mediante el negocio formalizado en un contrato privado. La prueba en estos casos suele ser difícil, por lo que en multitud de ocasiones se llega a la certeza sobre tal hecho a través de indicios.

A efectos de la prueba de que el adquirente ha entrado en posesión del elemento patrimonial transmitido, algunos tribunales han dotado de relevancia a las cláusulas del propio contrato privado o de la escritura pública posterior, en las que se pueden contener manifestaciones de las partes sobre el momento en que se ha producido la entrega del bien objeto del contrato. Así, en ocasiones se ha derivado tal consecuencia del hecho de que en la escritura se mencione que ésta opera como simple elevación a público de un negocio anterior documentado privadamente, sirviendo la escritura tan sólo de transmisión instrumental de la cosa objeto del contrato⁵⁸. También se ha considerado acreditada la tradición de los bienes por el hecho de que el documento privado señale que su firma o prestación de consentimiento dé lugar a la entrega y posesión de la misma⁵⁹.

A nuestro juicio, tal tesis no puede sostenerse. Dichas estipulaciones producirán los efectos oportunos entre las partes del contrato, pero precisamente lo que tratamos de analizar es la eficacia que las mismas tienen frente a terceros. A tales efectos, las estipulaciones contenidas en el contrato privado no tienen ninguna relevancia, pues precisamente se trata de establecer medios de pruebas alternativos al propio contrato que corroboren el contenido del mismo. Se debe llegar a la misma conclusión en relación con una estipulación de la escritura pública en la que se establezca que con la misma se trata de elevar a público un documento privado anteriormente celebrado, pues la fe notarial sólo se extiende a la certeza de lo que los contratantes manifestaron ante el Notario. Por tanto, como consecuencia de tales estipulaciones no resulta probado que se haya celebrado un

⁵⁸ En este sentido, *vid.* la STS de 21 de junio de 1999, FJ 3.º.

⁵⁹ En esta línea podemos señalar las SSTS de 16 de julio de 1993, FJ 3.º y de 14 de octubre de 1996, FJ 3.º. La misma eficacia otorga a una cláusula del contrato privado la STSJ de Cataluña de 19 de mayo de 1999, FJ 3.º.

contrato privado de compraventa o que se haya realizado en la fecha que se manifiesta en el documento público, por lo que como consecuencia de ellas no se debe dotar de eficacia *erga omnes* al documento privado con eficacia frente a terceros ⁶⁰. Las cláusulas contenidas en el contrato privado o en el documento público sí pueden jugar en contra de las partes del negocio jurídico formalizado en tales documentos, pudiendo ser consideradas como un indicio más de que no se ha producido la tradición de los bienes objeto del negocio a través del contrato privado ⁶¹.

De acuerdo con lo señalado, para que se entienda probada la entrega mediante indicios se precisará normalmente la concurrencia de ciertos elementos extraños al propio contrato privado o a la escritura pública. Será necesaria la constancia de los que podríamos calificar de forma genérica como actos de administración o disposición reveladores de la condición de dueño. Tales actos muestran una intención de haber la cosa o el derecho como propio y reflejan un *animus domini* y una capacidad de disposición sobre la cosa ⁶². La realización de tales actos supone, sin duda, con eficacia *erga omnes*, que se ha operado la transmisión del bien mediante la conjunción del *título* y el *modo*, pues tales actuaciones presuponen el reconocimiento de haberse llevado a cabo la transmisión de la propiedad y, en consecuencia, de que los bienes objeto de la controversia han accedido al patrimonio dominical del comprador ⁶³.

Las consecuencias enunciadas sobre el artículo 1.227 del Código Civil no deben restringirse al inicio de la prescripción en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Aunque a efectos de

⁶⁰ El TS ha señalado en la Sentencia de 7 de marzo de 1992, FJ 1.º, que «... el hecho de que en la escritura pública de 14 de diciembre de 1978 se diga que se eleva a público un documento privado que se dice es de fecha 3 de octubre de 1977, ni dota a dicho documento privado de fecha anterior a la de la escritura pública de 1978, ni dota al negocio jurídico (en este caso compraventa) que se dice celebrado en 3 de octubre de 1977 de una antigüedad anterior a la de la escritura pública. La fe notarial sólo se extiende a la certeza de que los contratantes manifestaron ante el Notario, en 14 de diciembre de 1978, que habían celebrado un contrato de compraventa en 3 de octubre de 1977, pero ello no significa que tal negocio se celebrara, y mucho menos, que lo hicieran en esa fecha. En conclusión, lo único que está acreditado, bajo fe pública notarial, es que los representantes de la entidad "A., S.A.", y los de la entidad "C.A., S.A.", el día 14 de diciembre de 1978, entregaron a un Notario de Madrid un documento privado, fechado en 3 de octubre de 1977, para que fuera elevado a escritura pública, como en efecto lo fue. Por lo tanto, hay que acudir a otros medios de prueba distintos, para ver si ha quedado acreditada la realidad de la compraventa que se dice celebrada en 3 de octubre de 1977». También resulta ilustrativa la Resolución del TEAC de 2 de diciembre de 1999, en cuyo FJ 5.º señala que «... es reiterada la doctrina jurisprudencial relativa a la eficacia probatoria de la escritura pública, según la cual el documento público da fe del hecho y de la fecha, es decir, de lo comprendido en la unidad de acto, pero no de la veracidad de lo dicho, extremo al que no abarca la fe pública y que puede ser desvirtuado por prueba en contrario».

⁶¹ En este sentido, podemos citar la STS de 3 de abril de 1995, FJ 4.º o la STSJ de Cataluña de 9 de noviembre de 1995, FJ 2.º.

⁶² El FJ 3.º de la STS de 10 de mayo de 1994 es del siguiente tenor: «Sabido es que la posesión civil tiene como base la intención de haber la cosa o derecho como propio (art. 430 CC), a la que va unido, en supuestos como el debatido, el *animus domini* y un reconocimiento jurídico consolidado por el título de dominio esgrimido y la consiguiente disposición sobre la cosa, al haber realizado obras y mejoras en ella. Por lo que no puede negarse que precedió una entrega de la cosa, que fue real y efectiva, como se requería por haberse hecho la venta en documento privado, según se deduce de las Sentencias de esta Sala de 14 de junio de 1966, 8 de diciembre de 1974 y otras».

⁶³ A estos efectos podemos citar la STS de 20 de marzo de 1997, FJ 3.º: «... está acreditado, también, directa e indirectamente, con efectos frente a todos, que la transmisión de la finca, y, con ella, el devengo del Impuesto, tuvo lugar, realmente (...) cuando el mismo, a partir casi inmediatamente después de la suscripción del documento privado, realizó actos propios reveladores, ya, de su cualidad de dueño y determinantes, con plena evidencia *erga omnes*, de la consumación de la *traditio* del inmueble adquirido. En el mismo sentido, las SSTS de 23 de junio de 1995, 2 de febrero, 8 de junio y 6 y 27 de julio de 1996.

dicho impuesto el citado precepto se traiga a colación precisamente con relación a dicha materia, ya hemos indicado que en realidad debe ser utilizado para determinar la existencia de una transmisión gravada en dicho impuesto. Además, téngase presente que la concurrencia de alguna de las circunstancias expresadas en el precepto no acredita la transmisión, pues para que así sea se deberá probar la entrega del bien objeto del contrato. La fecha de la transmisión, determinada aplicando los criterios generales del Derecho privado, con las salvedades recogidas en el artículo 7.2 de la LITP y AJD, se aplica en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, pues, a todos los efectos. Las mismas conclusiones se han de extender a cualquier figura tributaria en la que tenga alguna relevancia el concepto de *transmisión*, salvo que se excepcionen de forma expresa las reglas generales establecidas en Derecho civil. Por tanto, aunque muchos de los criterios jurídicos explicitados por la doctrina y la jurisprudencia sobre la interpretación del artículo 1.227 del Código Civil a efectos tributarios se han señalado a efectos del inicio de la prescripción en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, pueden analizarse con una vocación más generalista. No estamos de acuerdo, sin embargo con quienes consideran que la aplicación del artículo 1.227 del Código Civil al ámbito tributario deriva del carácter supletorio que a estos efectos tiene el Derecho civil⁶⁴. Se trata simplemente de determinar el concepto de *transmisión*, para lo que deberán de aplicarse las reglas generales contenidas en el artículo 12.2 de la LGT sobre la determinación del sentido de los términos contenidos en las leyes tributarias. A estos efectos, salvo que se defina de forma expresa en la normativa tributaria un concepto propio de transmisión, deberá aplicarse con carácter general el que resulte del Derecho privado, incluido el señalado artículo 1.227⁶⁵.

3.2. Análisis de las circunstancias mencionadas en el artículo 1.227 del Código Civil en su aplicación en el ámbito tributario.

3.2.1. La incorporación o inscripción en un Registro público.

La primera cuestión que se ha de concretar es a qué registros se refiere el precepto. En este sentido, tanto la doctrina como los tribunales de justicia coinciden mayoritariamente en señalar que a efectos de la aplicación del artículo 1.227 Código Civil en el ámbito tributario, resulta irrelevante la clase y fin del Registro público, pues lo determinante es que puedan aportar seguridad jurídica sobre la existencia del documento privado⁶⁶. En consecuencia, no sólo se refiere a los Registros que aportan seguridad jurídica como el Registro de la Propiedad, Mercantil, u otros. También se han de incluir los registros administrativos de registro meramente informativo y, en especial, hemos de hacer hincapié en los registros de carácter fiscal, en la medida en que se les pueda atribuir la eficacia *erga omnes* a que se refiere el señalado artículo 1.227.

⁶⁴ MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J.: *La prescripción en...*, *op. cit.*, pág. 162.

⁶⁵ GARCÍA GIL, J. L. y GARCÍA GIL, F. J.: *Tratado del Impuesto*, *op. cit.*, pág. 100: «en ambos supuestos, técnico y usual, el concepto de transmisión es el que suministra el Código Civil».

⁶⁶ Así lo señalan la STSJ de Andalucía (Sede de Granada) de 19 de octubre de 1998, FJ 3.º, la STSJ de Extremadura de 10 de junio de 1999, FJ 3.º, y la STSJ de Baleares de 3 de diciembre de 1996, FJ 2.º.

Son también numerosos los tribunales que admiten que la presentación de un documento privado ante un Juzgado produce los efectos del artículo 1.227 del Código Civil ⁶⁷. La presentación de un documento en el juzgado, con independencia del orden jurisdiccional de que se trate, permite la certeza de la existencia del documento, por lo que debe admitirse la eficacia frente a terceros del documento. Normalmente, la presentación del documento privado se realizará en un juzgado con competencia en materia civil, por la tramitación de un pleito sobre la titularidad del bien de que se trate. En cualquier caso, recordemos que si los propios juzgados cumplieran la normativa tributaria, deberían informar a la Administración tributaria sobre cualquier documento privado presentado sin que conste la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones, lo que evitaría cualquier riesgo de prescripción. Se ha de tener en cuenta, además, que en aplicación del artículo 1.227 del Código Civil, la presentación del documento ante un juzgado permite otorgar la eficacia frente a terceros no sólo por la incorporación del documento al Registro del Juzgado, sino también por su entrega al Juez, como funcionario público ⁶⁸.

Una segunda cuestión que se debe analizar para la concreción del presupuesto normativo es el significado de la expresión «incorporación a un Registro». La doctrina civil también ha defendido que a estos efectos es suficiente cualquier asiento más o menos breve, con tal que baste para dar una idea inequívoca del documento, puesto que lo que se trata de hacer auténtico es la fecha y no el contenido del documento. En realidad, si con anterioridad a la inscripción existe un asiento de entrada o presentación en el registro, la fecha contará frente a terceros desde este último, incluso aunque la inscripción definitiva no llegue a realizarse ⁶⁹.

Ahora bien, hemos de aplicar a los supuestos de incorporación a un Registro público las reglas analizadas con carácter general sobre la eficacia del artículo 1.227 del Código Civil, de tal modo que dicha incorporación no acredita la tradición, por lo que no es suficiente para probar la propiedad de los inmuebles inscritos en el correspondiente registro. Esta tesis resulta de aplicación para los registros de carácter fiscal y para cualquier Registro público, pues la inscripción registral no es constitutiva sino meramente declarativa ⁷⁰. Cuando la incorporación a un registro fiscal tenga por objeto el gravamen periódico del bien, el giro posterior de los recibos correspondientes a los tributos que se basan en los datos del Registro tampoco acredita la entrega del mismo. Esta situación se da con bastante frecuencia en relación con aquellos bienes sometidos a los tributos locales de carácter periódico gestionados por el sistema de padrón o matrícula y, en especial, en el caso del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, pues la mayor parte de las operaciones elusivas tienen como

⁶⁷ Entre las sentencias que consideran la eficacia a estos efectos de la presentación de los documentos privados ante un juzgado podemos citar la STS de 30 de septiembre de 1988, FJ 2.º; STSJ de Murcia de 19 de octubre de 1995, FJ 2.º; STSJ de Extremadura de 10 de junio de 1999, FJ 3.º; STSJ de Andalucía (Sede de Granada) de 19 de octubre de 1998, FJ 3.º; y STSJ de Andalucía (Sede de Málaga) de 20 de octubre de 1998, FJ 2.º.

En contra de dicho criterio, podemos citar la STSJ de Andalucía (Sede de Sevilla) de 6 de febrero de 1999, FJ 2.º, en la medida en que funda su razonamiento en la falta de conocimiento del contrato presentado en el juzgado por la Administración, al tratarse de un pleito civil en el que aquélla no era parte.

⁶⁸ En este sentido, la STSJ de Andalucía (Sede de Granada) de 19 de octubre de 1998, FJ 3.º.

⁶⁹ Así lo expresa MANRESA Y NAVARRO, J. M.: *Código Civil...*, op. cit., pág. 136. Una opinión similar se sostiene por MEZQUITA DEL CACHO, J. L.: *Comentario del Código Civil*, dirigido por PAZ-ARES RODRÍGUEZ, C. y otros, Tomo II, Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones, Madrid, 1993, pág. 363.

⁷⁰ Por el mismo motivo, el hecho de que no sea posible inscribir una escritura no quiere decir que no exista la transmisión. Así lo ha señalado el TS en la Sentencia de 29 de mayo de 1997.

objeto bienes inmuebles. Por tanto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1.227 del Código Civil, cuando la transmisión se realice en un documento privado, la incorporación de dicho documento a un registro fiscal o a cualquier otro registro público sólo determinará que el documento es de fecha anterior a aquella en la que haya tenido acceso al correspondiente Registro, teniendo eficacia frente a terceros, y no que se haya producido la tradición o entrega ⁷¹. En consecuencia, la fecha de inscripción en el Registro permite presumir la fecha del contrato privado, no que se haya producido la tradición, y para cuya prueba han de concurrir otros factores. Por tanto, salvo que pueda acreditarse la entrega de algún otro modo, sólo cuando el documento privado se eleve a escritura pública se producirá la transmisión de la propiedad como resultado de la *traditio ficta*.

No obstante, ya hemos señalado que muchos tribunales aplican de forma automática el artículo 1.227 del Código Civil, sin tener en cuenta si se ha probado la entrega del bien, por lo que deducen la transmisión patrimonial de la concurrencia del documento privado y la inscripción en un registro, iniciándose el cómputo de la prescripción cuando se den ambas circunstancias conjuntamente ⁷². A nuestro juicio, tampoco podría admitirse dicha conclusión en virtud del artículo 108.3 de la LGT, que establece que «la Administración tributaria podrá considerar como titular de cualquier bien, derecho, empresa, servicio, actividad, explotación o función a quien figure como tal en un registro fiscal o en otros de carácter público, salvo prueba en contrario». Dicha presunción, que históricamente se ha establecido en nuestras normas tributarias ⁷³, también se recoge en diversas leyes especiales que regulan ciertos tributos. No obstante, estas normas no obligan a la Administración a considerar como titulares de los bienes a quienes figuren en los correspondientes Registros cuando la aplicación de tal presunción pueda perjudicar a los intereses recaudatorios y beneficiar a quien haya tratado de eludir un tributo.

Otro aspecto de enorme relevancia en el ámbito tributario es si es posible considerar que se produce la incorporación de un documento privado en un registro público a través de la inclusión del elemento transmitido en una autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al consignar, por ejemplo, la deducción por vivienda. No obstante, en la autoliquidación tan sólo se consignan las cantidades invertidas en la adquisición de la vivienda habitual y el importe de la deducción, de tal modo que el documento privado no se deposita o archiva en la Delegación de AEAT en la que se presenta dicha autoliquidación ⁷⁴. Tampoco se aporta el documento privado a

⁷¹ En este sentido, podemos citar la STS de 22 de enero de 1994, FJ 5.º: «... si no hay otros datos confirmatorios, la mera inscripción en un registro fiscal no basta para acreditar, de modo indubitado, la propiedad de los inmuebles inscritos en el mismo; B) Por ello, el giro posterior, a los hoy recurrentes, de los recibos liquidatorios del Impuesto de Solares tampoco permite demostrar, de modo categórico, por iguales razones, que los mismos sean los titulares dominicales de las parcelas pues, a mayor abundamiento, cualquiera sea la actitud que al respecto hayan observado los interesados». En el mismo sentido, la STS de 18 de noviembre de 1995, FJ 5.º. Este mismo criterio se defiende en la STSJ de Andalucía (Sede de Sevilla) de 8 de marzo de 1999, FJ 4.º: «... la mera inscripción en Registros fiscales no acredita la titularidad jurídica de la finca y con ello la existencia de la transmisión onerosa como hecho imponible del tributo».

⁷² En este sentido podemos citar la STSJ de Andalucía (sede de Granada) de 10 de abril de 1995, la STSJ de Extremadura de 28 de junio de 1996, FJ 2.º, las SSTSJ de Cataluña de 6 de octubre de 1995 y 17 de septiembre de 1996, y la STSJ de Asturias de 5 de julio de 1996.

⁷³ Podemos recordar, por ejemplo, que los artículos 499 a 509 de la Ley de Régimen Local de 1955 y 42 a 59 del Real Decreto 3250/1976, reguladores del Impuesto sobre Solares, establecían que quienes figuren en dicho Registro como titulares de los terrenos serán, sin más, sus legales propietarios.

⁷⁴ Así lo señala la STSJ de Baleares de 3 de diciembre de 1996, FJ 2.º.

efectos de la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio, por lo que tampoco acredita la transmisión, aun cuando en dicho impuesto se haya establecido claramente el cambio de titularidad ⁷⁵.

3.2.2. *La muerte de cualquiera de los que firmaron el documento.*

Las Leyes reguladoras del Impuesto sobre Transmisiones no habían dado relevancia al fallecimiento de uno de los contratantes a efectos del inicio del plazo de prescripción. Este supuesto se incorporó por primera vez a la normativa del impuesto a través de la Ley 32/1980, de 21 de junio, que se remitió al artículo 1.227 del Código Civil, en lugar de lo que hicieron los textos anteriores, que citaban expresamente las circunstancias que comprende dicho precepto, con excepción del supuesto del fallecimiento de cualquiera de los que firmaron el documento. En los casos resueltos bajo la vigencia del Decreto 1018/1967 ⁷⁶ y las normas anteriores se consideró que no se podía admitir a estos efectos la fecha de la muerte de uno de los firmantes del documento, al no estar este supuesto previsto en tales normas ⁷⁷.

La muerte de uno de los firmantes del documento privado otorga autenticidad al mismo, al menos a partir de dicha fecha, dado que el documento en el que ha participado como firmante una persona fallecida ha de ser de fecha anterior a que haya sobrevenido dicho acontecimiento. Lo único que podría poner en duda esta verdad absoluta es que la firma que aparezca en el documento privado se tache de falsedad. En relación con la aplicación del precepto, a efectos del inicio del cómputo de la prescripción, hemos de realizar diversas precisiones.

En primer lugar, cuando el artículo 1.227 del Código Civil se refiere al fallecimiento de una de las partes del negocio, en realidad está haciendo referencia a la persona que firmó el documento privado, con independencia de la calidad en que lo hubiera hecho. De este modo, el supuesto incluye los casos en que el fallecido firmara el documento en su condición de mandatario o representante de una de las partes ⁷⁸. En el ámbito civil es también mayoritaria esta interpretación amplia, admitiéndose la eficacia frente a terceros en caso de fallecimiento de quien haya firmado como testigo ⁷⁹. No obstante, para que se otorgue dicha eficacia al fallecimiento del testigo debe haber firmado el documento ⁸⁰.

⁷⁵ Vid. la Resolución del TEAC de 24 de marzo de 1994, Considerando 3.º.

⁷⁶ El artículo 133, primer párrafo, del Decreto 1018/1967, de 6 de abril, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, estableció lo siguiente: «A efectos de prescripción en los documentos que deben presentarse a liquidación se presumirá que la fecha de los privados es la de su presentación, a menos que con anterioridad hubiesen sido incorporados o inscritos en un Registro público o entregados a un funcionario público por razón de su oficio, en cuyo caso se computará la fecha de la incorporación, inscripción o entrega».

⁷⁷ En este sentido, la SAN de 27 de mayo de 1997 y la Resolución del TEAC de 24 de marzo de 1994, Considerando 3.º.

⁷⁸ En este sentido, la STSJ de Castilla-La Mancha de 12 de diciembre de 1995, FJ 3.º, y la STSJ de Andalucía (Sede de Granada) de 24 de febrero de 1997, FJ 2.º.

⁷⁹ En este sentido, MANRESA Y NAVARRO, J. M.: *Código Civil...*, op. cit., págs. 137 y 139.; MEZQUITA DEL CACHO, J. L.: *Comentario del...*, op. cit., pág. 363.

⁸⁰ Así, se ha considerado que la muerte de un agente de la propiedad inmobiliaria, en cuya presencia se procedió a la firma del contrato de compraventa no produce los efectos previstos en el artículo 1.227 del Código Civil, al no intervenir como parte del mismo [STSJ de Andalucía (Sede de Granada) de 5 de junio de 2000].

En segundo lugar, la doctrina civil ha considerado equiparable al supuesto de muerte diversos supuestos de lesiones invalidantes que impidan la estampación posterior de la firma en un documento ⁸¹.

En tercer lugar, algunos tribunales consideran que debe equipararse al fallecimiento la extinción de una persona jurídica, en la medida en que en ambos casos existe la misma certeza en relación con la fecha del documento. Así se ha considerado en un caso de adquisición de un inmueble en documento privado por una entidad financiera que posteriormente se extinguió por fusión, de tal modo que el cómputo del plazo de prescripción se debe realizar desde la fecha de la fusión ⁸², aunque la doctrina administrativa se ha pronunciado en sentido contrario ⁸³.

Ahora bien, para determinar la eficacia de esta circunstancia debemos traer a colación la doctrina que hemos analizado con carácter general en relación con la aplicación del artículo 1.227 a efectos tributarios y, en particular, para el inicio del cómputo de la prescripción en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. De acuerdo con la tesis que hemos mantenido, la muerte de uno de los firmantes del documento privado tan sólo permite afirmar que el mismo es de fecha anterior a la concurrencia de dicha circunstancia, de tal modo que la entrega o *traditio* debe acreditarse a través de otros medios de prueba diferentes. No obstante, algunas sentencias han considerado que en caso de fallecimiento de una de las partes del contrato, no sólo es posible de ello derivar que la fecha del documento es anterior a la de dicho fallecimiento, sino que de ese hecho se puede presumir que con anterioridad se ha producido la entrega física de la cosa objeto del citado contrato, por lo que se habrá consumado la compraventa, por la conjunción del título y el modo ⁸⁴. A nuestro juicio, en ningún caso se puede derivar tal circunstancia únicamente del fallecimiento de uno de los firmantes del documento privado, sobre todo en los casos en que el firmante haya participado en la condición de mandatario o representante. Por tanto, deberá acreditarse mediante otros medios probatorios que ha tenido lugar la entrega del bien objeto del contrato para que se entienda producida la transmisión a la fecha del fallecimiento de cualesquiera de los que hayan estampado su firma en el documento privado.

⁸¹ MANRESA Y NAVARRO, J. M.: *Código Civil...*, *op. cit.*, pág. 138: «La amputación de la mano, y aun la parálisis de ésta, se suelen presentar como casos para este fin análogos al de la muerte, siempre que se refieran por supuesto a alguno de los firmantes del documento». En este sentido, el artículo 2.704 del Código Civil italiano recoge, junto al supuesto de la muerte, el de la sobrevenida imposibilidad física de quien o quienes suscribieron el documento privado.

⁸² En este sentido, la STSJ de Cataluña de 19 de mayo de 1999, en cuyo FJ 2.º ha señalado que «... si el artículo 1.227 del Código Civil determina que la fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino –entre otros casos– desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, parece obvio que la extinción de una persona jurídica produce igual certeza respecto a la fecha del documento».

⁸³ La Resolución del TEAC de 10 de octubre de 1997 ha señalado en el FJ 3.º lo siguiente: «... no pudiendo extenderse el concepto de fallecimiento, como pretende el reclamante, a la extinción de una persona jurídica, en este caso concreto, por absorción de otra entidad financiera».

⁸⁴ A estos efectos, la STS de 14 de octubre de 1996, en su FJ 3.º, señala lo siguiente: «... cuando el 13 de noviembre de 1978, por el fallecimiento de uno de los vendedores, podía contarse, ya, y gozaba de eficacia, respecto de terceros y, por tanto, de la propia Corporación municipal, la fecha del mencionado documento privado de adquisición, se había consumado, asimismo, en toda su extensión y complitud, por la plasmación tanto del "título" como del "modo", el negocio transmisivo –con todos sus efectos, incluidos los determinantes de la carga fiscal– de la compraventa del terreno».

3.2.3. La entrega a un funcionario público por razón de su oficio.

La presentación de un documento privado a un funcionario público por razón de su oficio es otra de las circunstancias a las que se refiere el artículo 1.227 del Código Civil. No obstante, sobre la determinación del presupuesto sobre el que se aplica las consecuencias del referido precepto existen importantes dudas interpretativas, motivadas en gran medida por unas decisiones de los tribunales contradictorias y cambiantes. La determinación del funcionario u órgano administrativo ante quien debe producirse la presentación del documento, o la determinación del propio concepto de *presentación*, son algunas de las cuestiones más relevantes en este sentido.

La determinación del concepto de funcionario público a efectos de la aplicación del precepto es una de las cuestiones más controvertidas. Resulta dudoso si el funcionario ha de estar integrado dentro de la Administración tributaria o si se hace referencia a cualquier funcionario público que reciba un documento privado en el ejercicio de sus funciones. También plantea dudas el hecho de que la presentación del documento se haga a un funcionario de otra Administración territorial distinta de la competente en la gestión del impuesto, aun cuando dicho funcionario pueda tener competencias en materia tributaria.

La tesis mayoritaria en la jurisprudencia defiende a estos efectos una interpretación amplia del concepto de funcionario público. Según esta tesis, es suficiente para cumplir con las condiciones que exige el artículo 1.227 del Código Civil que la entrega del documento privado se produzca a un funcionario público que actúe en el ejercicio de sus funciones, aun cuando dicho funcionario se encuentre actuando en relación con otro impuesto o, incluso, esté encuadrado en otra Administración territorial diferente. El único requisito es, pues, que tenga conocimiento del documento privado actuando en el ejercicio de su cargo. Téngase en cuenta que lo relevante es que la actuación del funcionario sirve para dar fehaciencia a la existencia del documento, que es precisamente lo que persigue el artículo 1.227 del Código Civil⁸⁵. La jurisprudencia expresa de forma mayoritaria también esta misma tesis⁸⁶.

⁸⁵ Así lo señala MANRESA y NAVARRO, J. M.: *Código Civil...*, *op. cit.*, pág. 137: «En cuanto a la entrega del documento a un funcionario público, exigiendo la Ley que le sea hecha por razón de su cargo, se entiende lógicamente que ha de hacerse con tales fin y forma, que pueda aquél acreditarla como funcionario que es, y con actos, diligencias o documentos propios de su cargo». La misma tesis se mantiene en VV.AA.: *El Impuesto sobre Transmisiones...*, *op. cit.*, pág. 676.

⁸⁶ Entre otras muchas, podemos citar la STS de 10 de octubre de 2000, FJ 3.º: «... el precepto del Código Civil citado no distingue entre funcionarios estatales, autonómicos o locales, sino que sólo exige que sea el funcionario competente por razón de su cargo (...). En consecuencia, a efectos prescriptivos, la entrega de un documento privado a un funcionario por razón de su cargo, sin distinguir la naturaleza estatal, autonómica o local del mismo, determina, en un caso como el de estos autos, que sea la fecha de dicha entrega la que deba tenerse en cuenta como *dies a quo* del plazo de prescripción (prescripción que, por tanto, en el presente supuesto se había consumado)». En la Sentencia de 22 de octubre de 1987 el TS ha considerado que por funcionario competente se debe considerar también a quien se encuentre actuando en relación con otro impuesto, que por carácter de funcionario debe poner en conocimiento del órgano competente, de todos los actos y contratos sujetos a ese otro impuesto (FJ 2.º).

En el mismo sentido, podemos citar la SAN de 27 de mayo de 1997, FJ 2.º. Entre los Tribunales Superiores de Justicia, dicha tesis se sostiene en la STSJ de Baleares de 3 de octubre de 1995, FJ 3.º, y en la STSJ del País Vasco de 21 de octubre de 1994. En el FJ 2.º de esta última sentencia se puede leer lo siguiente: «Por último, la pretensión de la representación municipal en el proceso de que el "funcionario público" al que por razón de su oficio se haya de entregar el documento, a los fines de eficacia frente a terceros que previene el artículo 1.227 del Código Civil, tan sólo puede ser el funcionario liquidador del municipio de la exacción, es contradictoria con el propio y confuso argumento en que se funda, puesto

Por otra parte, aunque ya hemos tratado esta cuestión con anterioridad, hemos de recordar que entre los funcionarios públicos que se incluyen en el ámbito de aplicación del precepto se encuentran los jueces, a pesar del estatuto especial que rige el ejercicio de su función⁸⁷, aunque en estos casos la certeza sobre la datación del documento también se acredita, de acuerdo con el artículo 1.227, por su incorporación al Registro del correspondiente Juzgado o Tribunal.

No obstante, en otras sentencias el propio TS ha aplicado una tesis más restrictiva. En este sentido, ha considerado que a efectos de la determinación de la fecha a partir de la cual el documento privado tiene eficacia frente a la Hacienda Pública, la entrega debe realizarse al funcionario competente en el impuesto que se pretenda liquidar, que es el único que puede ser considerado como «funcionario público por razón de su oficio» a los efectos del citado artículo⁸⁸. De aplicarse esta tesis, que tiene carácter minoritario en la jurisprudencia, sería difícil encontrar un supuesto en el que tenga eficacia práctica la señalada circunstancia del artículo 1.227 del Código Civil. Por un lado, la presentación del documento al funcionario competente para la liquidación del impuesto correspondiente se realizaría a efectos de la liquidación, por lo que la misma acción que permitiría otorgar eficacia frente a terceros al documento privado interrumpiría el plazo de prescripción. Además, se ha de tener en cuenta que en la actualidad la mayor parte de los tributos son autoliquidables.

Una segunda cuestión es la interpretación del concepto de *presentación*, pues dicho término admite varios sentidos. Así, podría equipararse a la entrega para su depósito por los órganos de la Administración, pero también podría ser suficiente la simple exhibición del documento para que produzca el efecto señalado en el artículo 1.227 del Código Civil⁸⁹. Algún tribunal ha señalado que dicho precepto requiere que la presentación del documento se realice con el objeto de que el funcionario dictamine o resuelva por razón de su oficio⁹⁰. No obstante, la norma no

que si la razón ha de estar en que el Ayuntamiento es "tercero" en la relación jurídica contractual de que se trata, lo que el precepto debería exigir para que la fecha se cuente respecto de terceros es que estos mismos intervengan en la formalización del contrato, dejando así automáticamente de serlo, cuando, muy al contrario, a lo que el precepto propende es a situar en hechos de constancia pública ineluctable y plena garantía de fehaciencia en su realización, que el documento existe en el tiempo, sin por ello confundir la condición de tercero que indudablemente asiste a la Corporación exactora, con la detentación del monopolio sobre los funcionarios públicos que pueden dar aquella garantía de realidad al documento dubitable, pues, de ser así, si el tercero fuese un particular la norma resultaría absurda y carente de sentido».

⁸⁷ En este sentido la STSJ de Andalucía (Sede de Granada), de 19 de octubre de 1998, señala en su FJ 3.º lo siguiente: «... Así lo creemos por la condición de funcionario público del Juez que intervino en el juicio ejecutivo antes apuntado, dado que si bien su dependencia funcional lo es en relación con lo establecido en la Ley Orgánica del Poder Judicial desligándose del estatuto orgánico de la función pública, sus competencias lo son en el cumplimiento de fines objetivos y generales y su retribución lo es con cargo a los Presupuestos Generales del Estado».

⁸⁸ De este modo, en la STS de 9 de septiembre de 1996, FJ 3.º, ha determinado que la previa liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales carece de toda publicidad que permita a los Ayuntamientos conocer la transmisión y liquidar el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

⁸⁹ La STSJ de Baleares de 23 de mayo de 1995, FJ 2.º, determina que «... 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, Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 1990 y las de la Sala Primera de 30 de septiembre de 1985, 8 de mayo de 1986, 13 de diciembre de 1989 y 26 de septiembre de 1991)».

⁹⁰ Así se ha señalado que esta circunstancia no acontece cuando el documento privado se acompaña como anexo a un escrito en el que se solicita el mantenimiento de una reunión. Así lo han señalado las SSTSJ de Madrid de 10 de octubre de 1996, FJ 4.º, y 25 de junio de 1998, FJ 4.º.

exige que el funcionario ante quien se presente el documento llegue a resolver, por lo que no es necesario que se deriven las consecuencias normalmente asociadas a la entrega del documento. Así, en caso de que se presente a un órgano de la Administración tributaria no se requiere que tras la entrega del documento se llegue a liquidar el tributo, pues el precepto habla tan sólo de presentación.

También la jurisprudencia se ha detenido en el examen de algunas circunstancias objetivas que afectan al propio documento, y que son determinantes de la aplicación del precepto que está siendo objeto de nuestro análisis. En concreto, en relación con el propio documento que es objeto de entrega a un funcionario público, se ha admitido, en ciertas condiciones, que la entrega de fotocopias produce los mismos efectos que la del propio documento original ⁹¹.

Finalmente, cuando en la celebración del documento privado en el que se transmite la propiedad de un bien ha tomado parte un funcionario público en representación de la Administración, desde ese momento inicial el documento tiene eficacia frente a terceros ⁹².

3.3. La eficacia frente a la Hacienda Pública de los documentos privados mediante la prueba de circunstancias distintas a las señaladas en el artículo 1.227 del Código Civil.

3.3.1. La admisibilidad de la prueba.

Un aspecto sobre el que existe cierta controversia en la doctrina y en la jurisprudencia es si las causas que permiten que los documentos privados tengan eficacia frente a terceros son única y exclusivamente las que vienen recogidas en el artículo 1.227 del Código Civil o si, por el contrario, los supuestos contemplados en el citado artículo tienen un carácter meramente *ad exemplum*. En este último caso, se admitiría cualquier otro medio de prueba que permita acreditar la existencia del documento en una fecha determinada, lo que justifica que se otorgue eficacia al documento frente a terceros.

En la jurisprudencia, el TS ha admitido normalmente otros medios de prueba distintos de las circunstancias expresadas en el artículo 1.227. No obstante, durante una cierta etapa dicho tribunal ha mantenido la tesis contraria, según la cual sólo los supuestos previstos en el citado artículo

⁹¹ El TS ha determinado que la entrega de fotocopias de documento privado produce los mismos efectos que la entrega del documento original, siempre que se entregue por una de las partes contratantes y no se tache de falsedad, en la medida en que se admite que sobre una fotocopia pueda practicarse una liquidación, si ésta contiene un acto o contrato sujeto. Así lo ha considerado en la STS de 22 de octubre de 1987, FJ 3.º.

⁹² Así se ha considerado en la STSJ de Madrid de 16 de noviembre de 1995 en los casos de adjudicación de viviendas mediante documento privado por el Patronato de casas del Ministerio del Interior.

determinarían la eficacia *erga omnes* de los documentos privados⁹³. De ello se deduce que tan sólo se admitiría a efectos de prescripción la fecha de presentación del documento para su liquidación o, en su caso, aquella en la que concurriese alguna de las circunstancias del artículo 1.227 del Código Civil. No obstante, para contextualizar de forma adecuada esta tesis, es preciso recordar que a partir de la Sentencia de 29 de noviembre de 1995 el TS consideró que la LITP y AJD contenía una ficción sobre la fecha de los documentos privados, a diferencia de lo que establecía el propio artículo 1.227 del Código Civil. Esta diferente naturaleza de los preceptos señalados justificaba que no se aplicara la doctrina de la libertad de prueba defendida por la Sala de lo Civil. No obstante, a partir de su Sentencia de 24 de julio de 1999 el TS ha cambiado de criterio de forma expresa sobre la naturaleza de la norma, precisamente porque supone una limitación del derecho a la prueba sin que exista suficiente fundamento legal, admitiendo a partir de entonces otros medios de prueba distintos de los previstos en el señalado artículo 1.227. También otros tribunales menores han admitido sin ninguna dificultad esta tesis⁹⁴, aunque diversos tribunales superiores de justicia han mantenido el criterio contrario aun después de la rectificación que el propio TS ha llevado a cabo sobre este particular⁹⁵.

Por otra parte, algunos tribunales han resuelto de forma diferente esta cuestión según que el documento sea de fecha anterior o posterior a 1 de julio de 1980, fecha de entrada en vigor del Texto Refundido de 1980, lo que deducen de la interpretación conjunta del artículo 53.2 y la disposición transitoria sexta de dicho texto normativo⁹⁶. Según esta tesis, para los documentos anteriores a la fecha señalada se establece una interpretación amplia, de tal forma que los supuestos del artículo 1.227 son simplemente ejemplos, admitiéndose que se pueda acreditar la fecha del documento privado a través de otros medios probatorios, mientras que a los posteriores se aplica

⁹³ Así lo ha señalado el TS en la Sentencia de 9 de septiembre de 1996, en cuyo FJ 3.º ha señalado que «el artículo 1.227 del Código Civil, al permitir una excepción a lo que es el criterio formalista general, debe ser interpretado restrictivamente, de modo que son sólo los supuestos en él previstos, y no otros (aisladamente considerados, sin conexión con ninguno de los anteriores), los que determinan la eficacia *erga omnes* de los documentos privados en los que se haya plasmado un contrato obligacional traslativo».

⁹⁴ En este sentido, la STSJ de La Rioja de 21 de marzo de 1996. Por su parte, la STSJ de Navarra de 7 de abril de 1999 ha señalado en el FJ 3.º que «en relación con la cuestión de los medios de prueba de la fecha de los documentos privados, existe una reiterada jurisprudencia de la Sala 1.ª de lo Civil del Tribunal Supremo, cuya cita se hace ociosa, que considera que las circunstancias enumeradas en el artículo 1.227 del Código Civil son solamente ejemplificativas, cabiendo la prueba de la transmisión por otros medios, como, por ejemplo, las actas de la comunidad de propietarios, los registros de las compañías suministradoras de agua, electricidad, etcétera».

⁹⁵ En este sentido, las SSTSJ de Andalucía (Sede de Granada) de 24 de marzo de 1997, FJ 6.º, 16 de noviembre de 1998 y 25 de enero de 1999, FJ 2.º; STSJ de Andalucía (Sede de Sevilla) de 2 de febrero de 2000, FJ 4.º; STSJ de Castilla-La Mancha de 17 de mayo de 1999, FJ 2.º; SSTSJ de Baleares de 3 de octubre de 1995, FJ 3.º y 25 de junio de 1999, FJ 2.º; STSJ de Murcia de 6 de mayo de 2000, FJ 3.º.

⁹⁶ El artículo 53.2 del Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 diciembre, establecía lo siguiente: «A los efectos de prescripción, en los documentos que deben presentarse a liquidación, se presumirá que la fecha de los privados (documentos) es la de su presentación, a menos que con anterioridad concurran cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 1.227 del Código Civil, en cuyo caso se computará la fecha de la incorporación, inscripción, fallecimiento o entrega, respectivamente». Por su parte, la disposición transitoria sexta del Texto Refundido citado era del siguiente tenor: «Los documentos privados, otorgados con anterioridad a 1 de julio de 1980, surtirán efectos, si mediare algún beneficio fiscal, ante la Administración tributaria, siempre que se justifique la certeza de la fecha, bien por encontrarse incluido 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».

una interpretación estricta, de tal forma que sólo son admisibles a tales efectos las circunstancias señaladas en el citado precepto ⁹⁷. No obstante, la jurisprudencia ha señalado finalmente con buen criterio que la disposición transitoria sexta no es aplicable a efectos de determinar la prescripción de las transmisiones formalizadas en documentos privados, pues dicha disposición sólo resulta aplicable en los casos en que sea aplicable algún beneficio fiscal, sin que pueda tener tal consideración la prescripción ganada ⁹⁸. En cualquier caso, a los efectos que nos interesan lo relevante de estos pronunciamientos es que consideran que a partir de la aprobación del Texto Refundido de 1980 las circunstancias que permiten probar la fecha del documento con eficacia frente a la Hacienda Pública conforman una lista cerrada, que son los supuestos definidos en el artículo 1.227 del Código Civil.

En la doctrina tributaria, es mayoritaria la tesis que permite la prueba de la fecha que consta en el documento privado o de otras circunstancias distintas a las mencionadas en el artículo 1.227 del Código Civil y que otorguen certeza a la existencia del propio documento, permitiendo su eficacia frente a terceros ⁹⁹. Por su parte, entre los civilistas, la doctrina mayoritaria ha puesto de relieve no sólo la posibilidad de probar por otros medios la fecha del documento, sino que el artículo 1.227 tiene carácter supletorio, pues sólo resulta de aplicación cuando no existan otros medios de prueba que justifiquen la realidad de la fecha que se consigna en el propio documento, es decir, cuando el hecho a que se refiere únicamente puede tener demostración por el propio docu-

⁹⁷ Esta tesis ha sido defendida por el TSJ de Madrid en las Sentencias de 11 de noviembre de 1993, 10 de febrero y 15 de septiembre de 1994, 20 de octubre y 10 de noviembre de 1995, 1 de febrero y 10 de octubre de 1996 y 25 de junio de 1998.

⁹⁸ Así lo ha señalado el TS en la Sentencia de 15 de noviembre de 1995, FJ 6.º. En la misma línea se pronuncia el TSJ de Andalucía (Sede de Granada) en las Sentencias de 24 de marzo y 21 de abril de 1997 y 25 de enero y 2 de marzo de 1999.

En la doctrina, así lo ha entendido el EQUIPO DE REDACCIÓN DE JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA en el trabajo «La eficacia del artículo 1.227 del Código Civil en relación con la prescripción de la obligación tributaria. [Comentario a la SSTSJ de Madrid de 5 (JT 1995, 1300) y 20 de octubre de 1995 (JT 1995, 1303)]», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 1995, Vol. III, págs. 1.100-1.101. En contra, MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J.: «La documentación privada...», *op. cit.*, pág. 97: «El beneficio fiscal, entendido en sentido amplio, no tiene por qué circunscribirse al reconocimiento de exenciones y bonificaciones, como usualmente suele entenderse. También es un beneficio el gozar de un tipo impositivo atenuado; y también el poder invocar la prescripción del tributo... Tanto el que invoca la exención como el que hace prevalecer la prescripción obtienen el mismo beneficio global: no deben satisfacer ni un céntimo por el acto jurídico que han protagonizado».

⁹⁹ VEGA HERRERO, M.: *La prescripción de...*, *op. cit.*, pág. 52: «Teniendo presente la teleología del precepto, anteriormente referida, deben admitirse otros medios de prueba, distintos a los expresamente reseñados, en cuanto que a través de ellos se pueda establecer la certeza de la fecha». FALCÓN Y TELLA, R.: «La fecha de los documentos...», *op. cit.*, págs. 5 a 8: «El fundamento de la norma hace que la misma se califique por la doctrina y la jurisprudencia (STS de 14 de noviembre de 1984) como una presunción *iuris tantum*, de modo que siempre es posible acreditar por medios distintos de los previstos expresamente en el artículo 1.227 (por ejemplo, los abonos bancarios del descuento de los efectos a través de los que se instrumentó la operación y, al menos en algunos casos, incluso la contabilidad) la realización del hecho imponible en una fecha distinta. Lógicamente, esta prueba corresponde al obligado tributario, que es quien estará interesado en demostrar que la prescripción se ha iniciado en un momento anterior a la incorporación o inscripción del documento privado en un Registro público, presentación a funcionario competente por razón de su oficio o muerte de una de las partes». También el EQUIPO DE REDACCIÓN DE JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA se ha pronunciado en el mismo sentido en diversos trabajos. Así lo ha hecho en «La fecha de los documentos privados y el inicio del cómputo de la prescripción del derecho a liquidar. [Comentario a la STSJ de Cataluña de 10 de marzo de 1994 (JT 1994, 303)]», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 1994, Vol. I, págs. 1.252-1.254 y en «Sobre la fecha que se ha de tomar...», *op. cit.*, págs. 1.535-1.537.

mento ¹⁰⁰. Esta tesis se encuentra sustentada por una constante jurisprudencia de la Sala primera del TS ¹⁰¹.

A efectos tributarios la posibilidad de probar la existencia del documento en virtud de otras circunstancias no mencionadas en el artículo 1.227 del Código Civil no sólo ha de aplicarse a efectos del Impuesto sobre Transmisiones, sino en relación con cualquiera de los impuestos de nuestro

¹⁰⁰ En este sentido, ALBÁCAR, J. L. y SANTOS BRITZ, J.: *Código Civil. Doctrina y jurisprudencia*, dirigido por ALBÁCAR LÓPEZ, J. L., Tomo IV (arts. 1.088 a 1.444), Madrid, Trivium, Cuarta edición, 1995, págs. 681 y 682: «Debe tenerse por eficaz en juicio la fecha de un documento privado cuando se corrobora por otras pruebas; es decir, que el artículo 1.227 sólo es aplicable cuando el hecho a que se refiere únicamente puede tener demostración por el propio documento (...). Si el artículo 1.227 del Código Civil exige que la fecha de un documento privado se cuente para los terceros desde que ocurra alguno de los tres supuestos que cita, porque ellos determinan de un modo indudable la certeza de la fecha en que fue otorgado, 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 alejen toda sospecha de falsedad o simulación (...). Los tres modos de certeza que el artículo 1.227 sienta son de cierta aplicación supletoria, es decir, sólo para el supuesto de que por otras pruebas no se acredite aquella certeza». De la misma opinión es MEZQUITA DEL CACHO, J. L.: *Comentario del..., op. cit.*, págs. 363 y 364: «La jurisprudencia establece sobre nuestro precepto que el inventario legal de hechos que indica no constituye *numerus clausus* que impida probar en juicio, por cualesquiera otros medios (apreciados en conjunto con dichos hechos), la existencia del documento en fecha distinta».

¹⁰¹ En este sentido, podemos citar, entre otras muchas, las SSTS de 10 enero de 1929, 20 de diciembre de 1956, 5 de octubre de 1957, 30 de enero de 1958, 26 de febrero de 1969, 13 de mayo de 1972, 17 de mayo de 1974, 6 de julio y 14 de diciembre de 1982, 18 de noviembre de 1983, 12 de junio de 1986, 25 de enero y 17 de julio de 1988, 25 de enero, 30 de mayo y 20 de octubre de 1989, 16 de febrero de 1990, 2 de noviembre de 1993, 2 de diciembre de 1994, 22 de junio de 1995, 3 de julio y 23 de diciembre de 1996, 9 de junio de 1999, 18 de abril de 2000, 18 de diciembre de 2001, 22 de febrero y 7 de noviembre de 2002, 14 y 21 de marzo de 2003, 29 de marzo de 2004 y 24 de febrero de 2005.

Como muestra, podemos citar la señalada Sentencia de 30 de enero de 1958, en la que el TS consideró «que los supuestos especificados en el artículo 1.227 del Código Civil no forman un número cerrado a otros similares y de igual eficiencia en juicio para formar la convicción del juzgador en orden a tan importante extremo de la "litis", por ejemplo, los libros de Comercio llevados con perfecta regularidad como así lo proclamó la Sentencia de 10 de enero de 1929». Por su parte, en la Sentencia de 17 de mayo de 1974 determinó que «... si el artículo 1.227 del Código Civil exige que la fecha de un documento privado se cuente para los terceros desde que ocurra alguno de los tres supuestos que cita, porque ellos determinan de un modo indudable la certeza de la fecha en que fue otorgado, no puede haber inconveniente alguno en que la veracidad de esa fecha se pueda admitir desde que se comprueba con relación a otros actos que alejen toda sospecha de falsedad o simulación». En la Sentencia de 30 de mayo de 1989 se señaló que «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».

No obstante, en las SSTS de 31 de diciembre de 1996, FJ 2.º y 31 de diciembre de 1997, FJ 2.º, el Tribunal ha introducido ciertos matices sobre esta cuestión, distinguiendo hasta tres posiciones diferentes en la jurisprudencia sobre el entendimiento del artículo 1.227 del Código Civil a estos efectos. Una primera, amplia, de libertad probatoria para el Tribunal. Una segunda, en la que se distingue entre la existencia del documento y su fecha, de tal modo que el artículo 1.227 sólo es aplicable cuando el hecho a que se refiere el documento puede tener demostración por el propio documento únicamente. La tercera tesis se fundamenta en la inescindibilidad del documento y su fecha, según la cual el artículo 1.227 juega como instrumento de prueba tasada, que permite tan sólo acreditar la fecha del documento en perjuicio de tercero únicamente a través de los tres cauces enumerados en el precepto. Ahora bien, previamente es preciso acreditar la propia existencia del documento, en relación con su contenido o hecho referido en el mismo, aspecto que queda a la libre apreciación del Tribunal. En consecuencia, cuando ese hecho del documento esté indefectiblemente unido a su fecha, la libertad probatoria a apreciar judicialmente abarcará tanto la verdad del documento como a su fecha, sin la cortapisa de la prueba tasada impuesta por el citado artículo 1.227. Sin embargo, en aquellos casos en que el hecho relatado aparezca disociado a la fecha del documento, el citado precepto será el único medio de prueba.

sistema tributario en los que resulte relevante la determinación de la fecha de la transmisión ¹⁰². Ahora bien, se ha de recordar que aun cuando se pruebe de modo indubitado la certeza de la existencia del documento privado en una fecha determinada, de ningún modo se considerará realizada la transmisión, lo que sólo es posible si, además, se ha producido alguna forma de tradición.

3.3.2. *El objeto de la prueba: conocimiento por el tercero o certeza de la existencia del documento.*

Con carácter previo a estudiar las circunstancias cuya acreditación podrían permitir que se otorgue eficacia frente a terceros a un documento privado, lo primero que hemos de determinar es precisamente cuál es el objeto de la prueba que se pretende desarrollar, es decir, qué ha de quedar acreditado mediante tales circunstancias. Sobre esta cuestión existe cierta controversia, pues se han defendido dos tesis distintas.

En virtud de la primera se exige el conocimiento por parte del tercero –en nuestro caso, de la Hacienda Pública– de la circunstancia concurrente para que el documento privado pueda tener eficacia frente a él. Al menos se ha de exigir que la circunstancia acaecida otorgue al documento la suficiente notoriedad o publicidad que pudiera permitir al tercero el conocimiento de su existencia. Así lo ha señalado VEGA HERRERO, quien no obstante, ha puesto de manifiesto los problemas que puede generar dicha tesis, pues puede dar lugar a una imprescriptibilidad del derecho a liquidar ¹⁰³. También algunos tribunales, de forma más o menos explícita, han hecho referencia al requisito del conocimiento para que se apliquen los efectos del artículo 1.227 del Código Civil ¹⁰⁴.

A nuestro juicio, esta tesis no es correcta. También lo ha considerado así parte de la doctrina que se ha pronunciado sobre esta cuestión en su aplicación al ámbito tributario ¹⁰⁵. En este

¹⁰² En este sentido, dicha doctrina se utiliza por la STS de 24 de junio de 2005 a efectos de la determinación de la fecha de un incremento de patrimonio sometido al IS, en el FJ 5.º.

¹⁰³ VEGA HERRERO, M.: *La prescripción de...*, *op. cit.*, págs. 53 y 54: «Aún conviniendo en que el conocimiento del acto o negocio es presupuesto necesario para el ejercicio del derecho, esperar a que la Administración tenga conocimiento del acto o contrato para comenzar el transcurso de la prescripción tiene inconvenientes innegables, cuales son la inseguridad jurídica que genera para el obligado tributario y el desembocar en muchos casos en la imprescriptibilidad del derecho a liquidar». También ha defendido esta tesis APARICIO PÉREZ, A.: «La fecha del documento privado y el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales», *Crónica Tributaria*, n.º 28, 1979, pág. 300: «Creemos, en suma, que lo importante para que pueda apreciarse la prescripción de la acción administrativa es que la Administración como tal tenga conocimiento del acto o contrato sometido a gravamen».

¹⁰⁴ Así, podemos señalar la STSJ de Andalucía (Sede de Sevilla) de 6 de febrero de 1999, FJ 2.º: «Insiste el actor en que concurren las circunstancias del artículo 1.227 del Código Civil, argumento que, como ya adelantábamos la Sala no puede compartir, toda vez que el contrato privado no fue incorporado o inscrito en un Registro público, sino presentado en unas actuaciones judiciales civiles, en las que no era parte la Hacienda Pública, y por tanto, no podía conocer su existencia...». En igual sentido, la STSJ de Murcia de 6 de mayo de 2000, FJ 3.º: «... con ello no queda acreditada aquella presentación, ni en definitiva la Administración regional tuvo forma alguna de conocer el hecho imponible».

¹⁰⁵ Así lo ha señalado el EQUIPO DE REDACCIÓN DE JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA en el trabajo «En caso de transmisión en documento privado, posteriormente elevado a escritura pública, el devengo del IMIVTNU se sitúa en la fecha de la escritura. Comentario a la STSJ Cataluña de 9 de febrero de 1999 (JT 1999, 386)», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. I, págs. 1.085-1.086: «Pero sin que entre en consideración en absoluto el dato de si la Administración conocía o no la transmisión, pues en ningún caso se liga la prescripción –ni mucho menos el devengo del tributo– a ese conocimiento por el ente impositor de la operación efectuada». En el mismo sentido se ha pronunciado también en «La fecha de los documentos privados y el inicio...», *op. cit.*, págs. 1.252-1.254.

sentido se pronuncia la mayor parte de los tribunales, que señalan que lo importante a efectos del artículo 1.227 del Código Civil es que el documento adquiera certeza a partir de un momento que goce de verosimilitud ¹⁰⁶. En alguna sentencia se ha señalado expresamente que no es necesario el conocimiento de la transmisión realizada en el documento privado por parte de la Administración implicada para que éste adquiera eficacia frente a ella, lo que se fundamenta en un principio de certeza o seguridad jurídica en las relaciones jurídicas, dada la situación de incertidumbre que se generaría si la prescripción se iniciara cuando la Administración tuviera conocimiento del hecho imponible realizado ¹⁰⁷.

En este sentido, basta con que analicemos las circunstancias del artículo 1.227 del Código Civil para que comprendamos que el conocimiento del tercero no es el nexo de unión entre todas ellas. La muerte de uno de los firmantes del documento, la incorporación a un Registro o la entrega del documento a un funcionario público por razón de su oficio no presuponen el conocimiento de los terceros de la existencia del propio documento. Lo único que tienen en común las señaladas circunstancias es que en todos los casos enunciados en el precepto es indubitado que el documento es de fecha anterior a que se produzca alguna de ellas. La certeza de su fecha es, pues, lo que permite que se otorgue eficacia al documento frente a terceros. Así, por ejemplo, la muerte de uno de los que hayan sido parte del documento privado no supone que la Administración deba tener conocimiento de la existencia de dicho documento y de su fecha. Ahora bien, se tiene la completa seguridad de que el documento se ha celebrado en todo caso con anterioridad a que se haya producido el fallecimiento de uno de los firmantes. La finalidad del precepto no es dar a conocer a los terceros la existencia del documento sino proteger a éstos de posibles falsedades en la datación del documento ¹⁰⁸.

En consecuencia, para que de otra circunstancia distinta de las mencionadas en el artículo 1.227 del Código Civil se pueda derivar la misma eficacia frente a terceros que de las señaladas en dicho precepto, se ha de hacer hincapié en la certeza sobre la existencia del documento y no en el conocimiento del mismo por el tercero. Ahora bien, fuera de los casos previstos en el artículo 1.227 se deberá acreditar, por un lado, la existencia de la circunstancia o circunstancias correspondientes y, por otro, el nexo de unión que permita afirmar que el documento debe ser de fecha anterior, en la medida en que no existe ninguna presunción legal que permita dar por probado este segundo aspecto.

El conocimiento del documento privado por la Administración territorial que gestiona el tributo dará entrada a la aplicación del principio jurídico que impide a la Administración ir en contra de sus propios actos. Así ocurrirá en aquellos casos en que la Administración que desco-

¹⁰⁶ Así lo reconoce la STS de 10 de octubre de 2000, FJ 3.º. Una doctrina similar se sostiene en la STSJ de Castilla-La Mancha de 12 de diciembre de 1995, FJ 3.º, y en la STSJ de Andalucía (Sede de Granada) de 19 de octubre de 1998, FJ 2.º.

¹⁰⁷ En este sentido las SSTSJ de Madrid de 13 de diciembre de 1994, FJ 4.º, y 9 de mayo de 1997, FJ 2.º. En la misma línea, la STSJ de Andalucía (Sede de Málaga) de 20 de octubre de 1998, FJ 2.º.

¹⁰⁸ FALCÓN Y TELLA, R.: «La fecha de los documentos...», *op. cit.*, págs. 5 a 8: «No debe olvidarse que el fundamento del artículo 1.227 del Código Civil no es el de asegurar la posibilidad de conocer el documento a los terceros que puedan verse afectados por el mismo –pues de ser así no tendría sentido, por ejemplo, que la muerte de uno de los firmantes sirviera para dar fe de la fecha– sino únicamente proteger a dichos terceros (entre los que se encuentra la Hacienda Pública) de posibles falsedades en la fecha que se haga constar en el documento. Lo que se trata de evitar es únicamente que a través del sencillo procedimiento de antedatar en más de cinco años el documento logre eludirse el impuesto, o más ampliamente que, mediante una falsedad (a menudo indemostrable) en la fecha, pueda perjudicarse a terceros».

noce el documento privado a efectos de la liquidación de un tributo es la misma que ha realizado alguna actuación anterior en la que ha reconocido validez a dicho documento. Por tanto, si una Administración local está girando desde una fecha determinada el recibo por el Impuesto de Bienes Inmuebles a nombre del nuevo adquirente no puede desconocer la eficacia del documento privado que permitió la incorporación de éste al Registro de dicho impuesto ¹⁰⁹. Lo mismo cabe decir en relación con actuaciones de diverso tipo que en la mayor parte de los casos son desarrolladas por la Administración local, como la concesión de licencia de obras, la cédula de habitabilidad u otras actuaciones similares. No se puede admitir, de conformidad con dicho principio, que una misma Administración reconozca implícitamente la realidad de la transmisión patrimonial a través de alguno de los actos anteriores y pretenda en un momento posterior desconocer la existencia de la misma a efectos de la exacción de los tributos que gravan dicha transmisión. Así lo ha reconocido la jurisprudencia del TS de forma prácticamente unánime ¹¹⁰, así como otros tribunales menores ¹¹¹. La prohibición de la Administración de actuar en contra de sus propios actos no tendrá ninguna relevancia a estos efectos en relación con actos o actuaciones que derivan de Administraciones territoriales diferentes de aquéllas frente a la que se pretende esgrimir el documento privado ¹¹². Incluso este mismo principio ha sido reconocido por la doctrina a efectos jurídico-privados, de tal modo que cuando el tercero haya reconocido a ciertos efectos la fecha del documento privado, la misma tendrá eficacia frente a él en todo caso ¹¹³.

¹⁰⁹ En este sentido, la STSJ de Baleares de 14 de marzo de 2000, FJ 2.º: «Y finalmente que el Ayuntamiento, al extender los correspondientes recibos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles a nombre de esta última, venía reconociendo a la misma como propietaria».

¹¹⁰ En este sentido, la STS de 20 de marzo de 1997, que en el FJ 3.º establece que «... la ineficacia –inicial– frente a terceros de los documentos privados resulta inoperante cuando el Ayuntamiento, a través de actos impositivos o de la concesión de licencias de obras a los adquirentes de los terrenos, admite, implícitamente, la realidad de la transmisión dominical (por lo que el Ayuntamiento no puede, después, desconocer la existencia de tal transmisión, reconocida a través de actos propios, que le vedan, ahora, ir contra sus anteriores decisiones)». En el mismo sentido, las SSTJ de 2 de febrero, 8 de junio, 6 y 27 de julio de 1996, y 20 de marzo de 1997.

¹¹¹ Así lo señalan las SSTJ de Asturias de 4 y 22 de febrero de 2000, así como las SSTJ de Cataluña de 11 de junio de 1996 y 28 de abril de 1999.

¹¹² En contra de este criterio se muestra FUSTER ASENCIO, M.C.: *Prescripción del Impuesto...*, op. cit., pág. 97, quien ha criticado que la doctrina de los actos propios sólo vincule a la misma Administración territorial, considerando que «no se puede mantener en ningún caso que la fecha de la realización del acto o contrato gravado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales sea diferente a la tenida en cuenta, por ejemplo, en el ámbito local. Si la Administración –sea local, autonómica o estatal– ha dictado un acto de liquidación consecuencia de la variación de la titularidad de un inmueble, ese acontecimiento debe tener repercusión en todo el sistema tributario, porque el acontecimiento de referencia es el mismo».

¹¹³ En este sentido, ALMAGRO NOSETTE, J.: *Comentarios del Código...*, op. cit., pág. 682: «Dada la finalidad que persigue el artículo 1.227 de evitar que la anticipación intencionada de la fecha de un documento privado perjudique a quien en él no hubiese intervenido, exigiendo, al efecto, la autenticidad de la misma, no se puede dudar que dicho precepto legal no es aplicable cuando el tercero reconoce o no niega la certeza de la fecha consignada, que así no necesita comprobación». Por su parte, MANRESA y NAVARRO, J. M.: *Código Civil...*, op. cit., págs. 137 y 138, llega incluso a añadir un supuesto al artículo 1.227 en aquellos casos en que el tercero haya tenido conocimiento del documento: «Fuera de esas bases de concepto y autenticidad que el código fija, creemos indudable que pueda admitirse otra, cual la existencia de un acto por el cual el tercero tenga conocimiento indudable de la del documento, verbigracia, la notificación al mismo, o aun sin ella reconozca dicha existencia. Fúndase esta adición, de bien sencilla comprensión, en que nadie puede ir contra sus propios actos, y en que se ha realizado en tales supuestos el fin que este artículo persigue. La fecha será la de esos actos de comunicación al tercero o reconocimiento por éste, a no ser que en este último caso convenga aquél también en aceptar para cierta la que en el documento de que se trate apareciera fijada».

3.3.3. *El resultado de la prueba: circunstancias distintas de las contenidas en el artículo 1.227 que presuponen la existencia del documento.*

Una vez aclarado cuál es el objeto de la prueba que se ha de realizar para que un documento privado alcance eficacia frente a la Hacienda Pública, hemos de analizar las circunstancias, actos y actuaciones que pueden alcanzar dicha eficacia. Normalmente, a esta conclusión se llegará, en virtud del principio de libre valoración de la prueba, por la concurrencia de diversos elementos de hecho o indicios, llegándose a la mencionada conclusión a través de una apreciación conjunta del material probatorio. En definitiva, no es otra cosa que la prueba por presunciones reconocida en el artículo 108.2 de la LGT, que obliga a la prueba del hecho determinante, así como del nexo causal que permitirá otorgar eficacia frente a terceros al documento privado. En los casos señalados en el artículo 1.227 es precisamente este segundo aspecto el que no ha de ser probado, al establecerse una presunción legal que permite considerar que, acreditada la producción de alguna de las circunstancias señaladas en el precepto, dicha conclusión se deduce de forma automática.

Esta misma eficacia probatoria debe atribuirse a los denominados como *actos de administración y de disposición que son reveladores de la cualidad de dueño*, a los que ya hicimos referencia a efectos de la prueba de la *traditio* o *modo*. En su momento ya indicamos que estas circunstancias tienen una mayor eficacia que las expresadas en el artículo 1.227 del Código Civil, pues no sólo determinan la eficacia frente a terceros del documento privado, sino que permiten probar también que se ha producido la entrega del bien, de tal forma que permiten acreditar que se ha completado la transmisión mediante la conjunción del *título* y el *modo*.

Por tanto, tan sólo queda por realizar un análisis casuístico de aquellas situaciones que permitan probar la certeza de la existencia del negocio jurídico –*título*–, la tradición de los bienes –*modo*–, o ambas circunstancias conjuntamente, como ocurre en relación con los señalados actos reveladores de la condición de dueño. No obstante, en relación con muchas de las circunstancias que vamos a analizar es difícil establecer su alcance probatorio de forma aislada, pues normalmente aparecen varias de ellas a la vez. De ahí que sea complicado extraer conclusiones absolutas del análisis de la doctrina de los diferentes tribunales, pues la solución de los procesos depende de la apreciación global de la prueba existente en cada caso.

Se ha atribuido un valor probatorio de la transmisión documentada en un contrato privado a la realización de obras de explanación, limpieza y cerramiento en el solar transmitido, con la concesión de las correspondientes autorizaciones administrativas que habían sido solicitadas por el adquirente, en su condición de propietario del inmueble ¹¹⁴.

¹¹⁴ De este tenor es la STS de 20 de marzo de 1997, en cuyo FJ 3.º se establece que «la conjunción del título y el modo (y el devengo del impuesto) se produjo, pues, con trascendencia frente a todos los demás sujetos afectados, en el momento en que el comprador, con base en lo afirmado en la estipulación tercera del documento privado, procedió a solicitar (...) en su calidad de propietario de la finca cuestionada, autorización para realizar obras de explanación, limpieza y relleno del solar y para colocar un cerramiento de malla metálica –autorización que le fue concedida por Acuerdo...».

Más discutido es la valoración a estos efectos de las solicitudes de licencia de obras, así como su concesión, con abono de las tasas correspondientes. Así, las sentencias que hemos analizado no han dado relevancia a la concesión de la licencia urbanística, en la medida en que tan sólo supone un control preventivo sobre la actividad de los administrados para asegurar que el aprovechamiento de los terrenos que se pretende llevar a cabo se ajuste a la ordenación urbanística, pero no corresponde a los Ayuntamientos controlar a través de estas licencias la titularidad dominical de los terrenos. En la medida en que las licencias no son el instrumento adecuado para verificar situaciones jurídico-privadas, no resulta necesario normalmente aportar el documento privado en el que conste la transmisión del inmueble en la solicitud de la misma ¹¹⁵. Distintas consideraciones han de hacerse si la concesión de la licencia presupone la entrega del documento privado a un funcionario público, en cuyo caso resultaría aplicable el artículo 1.227 del Código Civil. Ahora bien, si se concede una licencia por parte de un Ayuntamiento, la imposibilidad de ir contra sus propios actos impediría que se pudiera desconocer la transmisión patrimonial a efectos de un tributo gestionado por el propio Ayuntamiento que concedió dicha licencia, por lo que en tales casos es intrascendente que se haya aportado o no el documento privado, sobre todo si el resto de actuaciones del ente local van dirigidas a reconocer la cualidad de dueño del solicitante (concesión de la cedula de habitabilidad, giro de los recibos del IBI, etc.).

También se ha dado relevancia a estos efectos a la realización de determinadas consultas urbanísticas en relación con un determinado inmueble, lo que ha sido incluido en la categoría de los actos reveladores de la cualidad de dueño y determinantes, con plena evidencia *erga omnes*, de la consumación de la *traditio* del bien adquirido ¹¹⁶.

Otro aspecto que es interpretado de forma diversa por los distintos tribunales es la contratación de suministros diversos, como agua, electricidad o gas. Algunos tribunales han estimado que de suyo la contratación de estos suministros y el pago de los recibos correspondientes no prueban la transmisión patrimonial. En efecto, no es necesario acreditar la condición de dueño para la contratación del suministro, que puede efectuarse por un arrendatario, usufructuario o cualquier otra persona que posea el inmueble por cualquier título, por lo que no acredita que se hubiere producido la transmisión de la propiedad al tiempo de contratarse estos servicios ¹¹⁷.

En muchos casos, además, algunos de los actos o actuaciones anteriores se complementarán con la presencia de diversos documentos, que pueden ser considerados como un indicio de la transmisión patrimonial realizada. A estos efectos, se pueden utilizar documentos bancarios (*v. gr.*, extractos de abonos y cargos bancarios ¹¹⁸, etc.), documentos de la comunidad de propie-

¹¹⁵ En este sentido podemos citar la STS de 28 de enero de 1995, FJ 5.º. La misma tesis se sostiene en la STSJ de La Rioja de 21 de marzo de 1996, FJ 3.º, y en la STSJ de Andalucía (Sede de Granada) de 9 de junio de 1999, FJ 2.º.

¹¹⁶ *Id.* la STS de 6 de julio de 1996, FJ 4.º.

¹¹⁷ Esta doctrina se ha defendido por la STSJ de Cataluña de 9 de febrero de 1999, FJ 2.º, así como las SSTSJ de Andalucía (Sede de Granada) de 14 de diciembre de 1998, FJ 2.º, y 9 de junio de 1999, FJ 2.º.

¹¹⁸ En la STS de 7 de marzo de 1992, FJ 3.º, no se estima suficiente la aportación de unos extractos de abonos y cargos bancarios a efectos de probar la transmisión.

tarios, letras de cambio, facturas, libros o documentos contables, etc. Dichos documentos no van a acreditar por sí mismos la fecha de un negocio traslativo de la propiedad, pues son meros indicios que normalmente acreditan el pago de ciertas cantidades, aunque pueden ser utilizados para corroborar la fecha del contrato privado de transmisión de la propiedad. La solución dependerá de la situación existente en cada caso. De ahí que la jurisprudencia sea muy diversa a la hora de considerar la eficacia probatoria de estos documentos. En la medida en que el propio documento no se admite de forma indiscutible como medio de prueba de la fecha de la transmisión, será determinante de la conclusión del proceso la prueba que se haya aportado en el curso del mismo. Así, el TS ha negado que a efectos de probar la fecha del documento privado sea suficiente con la aportación de recibos de la comunidad de propietarios y ciertas letras de cambio ¹¹⁹. Sin embargo, en otra sentencia el propio TS ha admitido que queda acreditada la fecha de un documento privado por la aportación de diversas letras cambiarias, y los contratos de suministro de energía eléctrica, de gas y de la Compañía Telefónica, al presumirse de tales contratos una efectiva ocupación del inmueble ¹²⁰. En cualquier caso, ya decimos que todas las pruebas concurrentes serán apreciadas en su conjunto para llegar a una solución sobre el asunto, de ahí que no sea posible establecer reglas generales en esta materia.

También podemos hacer referencia a una serie de actos y actuaciones propias del ámbito tributario, tanto de la Administración como de los obligados tributarios, y que han planteado numerosas dudas en los tribunales de justicia sobre su eficacia a efectos de la prueba de la transmisión de los bienes. En muchos casos, estas situaciones pueden concurrir con los elementos probatorios señalados con anterioridad, por lo que en estos casos la prueba se valorará en atención a los medios aportados en el procedimiento administrativo o en el proceso judicial.

Así resulta discutible la relevancia que pueda tener a estos efectos la inclusión en una declaración tributaria o autoliquidación de algún dato relativo al bien o derecho que sea objeto de transmisión. El TS no ha dado relevancia a que se incluyan datos relativos a determinados bienes en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio, no admitiéndose a efectos de acreditar la fecha del documento privado en que la adquisición del bien se formalizó ¹²¹. En contra, sin embargo, se muestran algunos tribunales superiores de justicia, que sí han considerado en algún caso que las manifestaciones rea-

¹¹⁹ El TS ha señalado en la Sentencia de 3 de mayo de 1988 que «... para que la presunción pueda entrar en juego como prueba es preciso que el enlace entre el hecho demostrado y la conducta imputada sea necesario y único, cosa que, de una parte, no se puede afirmar respecto a las letras de cambio aportadas que, como documentos abstractos, para nada demuestran la adquisición del inmueble por la apelante antes de la entrada en vigor de la Ley 50/1977, como tampoco pueden demostrarlo los aportados recibos de una comunidad de propietarios que, a su vez, teniendo del mismo modo el carácter de documentos privados, tampoco han recibido la necesaria adveración probatoria en este procedimiento ni en el de revisión en vía administrativa. De ahí que ni unos ni otros puedan servir para demostrar el hecho del que se trata de deducir la presunción, que, por ende, ha de ser rechazada» (FJ 2.º).

¹²⁰ Nos referimos a la STS de 18 de enero de 1995, FJ 3.º. En el mismo sentido las SSTSJ de Madrid de 15 de diciembre de 1990 (el recurso frente a ella dio lugar a la anterior sentencia del TS) y de 11 de noviembre de 1993, FJ 2.º, así como la STSJ de Navarra de 7 de abril de 1999, FJ 3.º. A la solución contraria se ha llegado, sin embargo, en la STSJ de Murcia de 6 de mayo de 2000, FJ 3.º, al considerar que ni las letras aceptadas para pagar el precio ni los recibos satisfechos a las compañías suministradoras acreditan que la transmisión se realizara en la fecha consignada en el contrato privado.

¹²¹ *Vid.* la STS de 22 de enero de 1994, FJ 5.º.

lizadas a través de declaraciones tributarias puedan ser tenidas en cuenta a estos efectos ¹²². Algunos tribunales incluso muestran posiciones contradictorias en diversas sentencias sobre este asunto ¹²³.

La misma situación se puede plantear en relación con liquidaciones administrativas que reconozcan la transmisión a efectos de otro impuesto, como puede ser a través de la admisión del derecho de deducción por vivienda habitual en el Impuesto sobre la Renta. En algún caso se ha considerado válida dicha circunstancia a efectos de producir las consecuencias señaladas en el artículo 1.227 del Código Civil ¹²⁴. Evidentemente, sólo puede admitirse dicha solución en el supuesto de que para reconocerle al sujeto pasivo el derecho a la deducción se le hubiera exigido el documento privado de compraventa y hubiera quedado constancia de algún modo de la entrega de dicho documento, lo que no es habitual ¹²⁵.

Tampoco se ha concedido relevancia a efectos de la prescripción la regularización operada por el sujeto pasivo en un determinado impuesto en la que se reconoce la compraventa efectuada, al menos cuando afecta a un impuesto correspondiente a otra Administración territorial ¹²⁶.

Sin embargo, sí se ha dotado de eficacia a la transmisión de un negocio en un documento privado, cuya fecha había sido corroborada por una certificación de la Cámara de la Propiedad Urbana así como por determinados registros del Ayuntamiento ¹²⁷.

También se ha dado relevancia para la prueba de la eficacia del documento privado a los hechos probados en un pleito civil o mercantil, o de cualquier otra naturaleza. Así, si en virtud de sentencia judicial se reconoce, una vez analizada la prueba practicada, que la parte compradora entró en posesión de la cosa objeto del negocio privado desde el momento de su celebración, no puede desconocerse dicho reconocimiento efectuado por un órgano judicial, por lo que la fecha del documento se deberá tener en cuenta a efectos de la prescripción del impuesto que gravó la compraventa ¹²⁸. No obstante, en aquellas sentencias en que se ha considerado que el artículo 50.2 de la LITP y AJD tiene la naturaleza de ficción, la conclusión a estos efectos ha sido que no podía

¹²² Así, la STSJ de Cataluña de 11 de junio de 1996 ha considerado relevante que la transmisión efectuada haya sido declarada en el Impuesto sobre el Patrimonio. También se reconoce eficacia a las declaraciones tributarias en la STSJ de Madrid de 10 de noviembre de 1995, FJ 2.º.

¹²³ Así en la STSJ de Andalucía (Sede de Granada) de 12 de febrero de 1996, el tribunal señaló que no podía surtir efectos en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales la constancia del bien en declaraciones de otros impuestos (FJ 4.º). Sin embargo, en la Sentencia del mismo tribunal de 27 de enero de 1997 ha considerado que la consignación en una declaración tributaria de la venta de un inmueble suscrita en documento privado (incremento patrimonial en la autoliquidación del IRPF) puede hacer prueba de su transmisión a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, al tratarse de un documento al que tiene acceso un funcionario por razón de su oficio.

¹²⁴ Así lo ha señalado el TSJ de Madrid en Sentencia de 5 de octubre de 1995, FJ 3.º, por constar la entrega del documento privado a un funcionario público.

¹²⁵ Así lo ha manifestado también el EQUIPO DE REDACCIÓN DE JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA, que ha comentado la sentencia citada del TSJ de Madrid en el trabajo «La eficacia del artículo 1.227...» *op. cit.* págs. 1.100-1.101.

¹²⁶ En este sentido, la STS de 23 de octubre de 1995, FJ 6.º.

¹²⁷ *Vid.* la STSJ de Castilla y León (Sede de Valladolid) de 27 de febrero de 1996, FJ 2.º.

¹²⁸ Podemos citar en este sentido la STS de 24 de julio de 1995, FJ 3.º, y la STSJ de Cataluña de 2 de mayo de 2000, FJ 3.º.

probarse por ningún otro medio distinto a los señalados en el propio precepto que ha operado la transmisión, ni siquiera aunque se haya probado previamente en la vía judicial que ésta se ha producido ¹²⁹, aunque ya indicamos que esta tesis ha sido rectificada posteriormente por el TS a partir de la Sentencia de 24 de julio de 1999.

Mayores problemas se plantearán cuando el contenido del documento privado entre en contradicción con otras pruebas concurrentes, como puede ser una escritura pública o con los datos que obran en un registro público. En tales casos, es preciso plantearse qué prueba goza de preferencia. Así, en relación con los datos resultantes de un registro público el artículo 108.3 de la LGT admite la prueba en contrario para desvirtuar la presunción de veracidad resultante del mismo. En este sentido, el TS ha señalado que se puede desvirtuar la presunción registral mediante la aportación de un documento privado, siempre que su contenido sea corroborado por otras pruebas que acrediten suficientemente la transmisión operada a través del mismo ¹³⁰.

En definitiva, la cuestión se reduce a la prueba de la fecha en la que ha operado la transmisión formalizada en un documento privado o bien de la fecha a partir de la cual existe certeza sobre la transmisión realizada, por la concurrencia de una o varias circunstancias que de forma indubitada acreditan la consumación de la misma. Para ello, podrá utilizarse cualquier medio de prueba disponible, aunque normalmente, la prueba tendrá carácter indirecto y se derivará de un conjunto de indicios que permitan advenir no sólo la existencia del documento en una fecha cierta sino que se ha transmitido la posesión del bien objeto del contrato al adquirente.

BIBLIOGRAFÍA

Además de la bibliografía referenciada expresamente en notas a pie de página el autor ha consultado:

COLOMER FERRÁNDIZ, C.: «La prescripción fiscal de los documentos privados», Boletín del Colegio de Registradores de la Propiedad, 2001, n.º 72, págs. 1.720 y ss.

¹²⁹ Así se ha considerado en la STS de 29 noviembre de 1995, FJ 1.º y en la STSJ de Andalucía (Sede de Sevilla) de 2 de febrero de 2000, FJ 4.º.

¹³⁰ En la STS de 10 de mayo de 1994, FJ 5.º, se señala lo siguiente: «... todo documento privado es apto para, en unión de las demás pruebas, desvirtuar la presunción registral de que goza el titular inscrito».

REFERENCIA DE LAS SENTENCIAS CITADAS

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CIVIL

20 de diciembre de 1956 (RJ 1957\105)	2 de noviembre de 1993 (RJ 1993\8564)
5 de octubre de 1957 (RJ 1957\2852)	2 de diciembre de 1994 (RJ 1994\10248)
30 de enero de 1958 (RJ 1958\559)	22 de junio de 1995 (RJ 1995\4977)
26 de febrero de 1969 (RJ 1969\1000)	3 de julio de 1996 (RJ 1996\5555)
13 de mayo de 1972 (RJ 1972\2394)	23 de diciembre de 1996 (RJ 1996\9220)
17 de mayo de 1974 (RJ 1974\3221)	31 de diciembre de 1996 (RJ 1996\9608)
6 de julio de 1982 (RJ 1982\4217)	31 de diciembre de 1997 (RJ 1997\2865)
14 de diciembre de 1982 (RJ 1982\7482)	9 de junio de 1999 (RJ 1999\4732)
18 de noviembre de 1983 (RJ 1983\6487)	18 de abril de 2000 (RJ 2000\2158)
12 de junio de 1986 (RJ 1986\3386)	18 de diciembre de 2001 (RJ 2001\9496)
25 de enero de 1988 (RJ 1988\140)	22 de febrero de 2002 (RJ 2002\1381)
17 de julio de 1988 (RJ 1988\5684)	7 de noviembre de 2002 (RJ 2002\9684)
25 de enero de 1989 (RJ 1989\123)	14 de marzo de 2003 (RJ 2003\2588)
30 de mayo de 1989 (RJ 1989\3900)	21 de marzo de 2003 (RJ 2003\2915)
20 de octubre de 1989 (RJ 1989\6945)	29 de marzo de 2004 (RJ 2004\2309)
16 de febrero de 1990 (RJ 1990\692)	24 de febrero de 2005 (RJ 2005\2973)

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

2 de diciembre de 1969 (RJ 1969\1611)	22 de enero de 1994 (RJ 1994\334)
2 de junio de 1970 (RJ 1970\2941)	10 de mayo de 1994 (NFJ004167)
19 de febrero de 1972 (RJ 1972\882)	13 de junio de 1994 (RJ 1994\4667)
4 de abril de 1972 (RJ 1972\1693)	17 de junio de 1994 (NFJ003396)
20 de abril de 1972 (RJ 1972\1875)	21 de noviembre de 1994 (RJ 1994\8720)
18 de noviembre de 1977 (RJ 1977\4467)	18 de enero de 1995 (NFJ003943)
4 de febrero de 1978 (RJ 1978\276)	28 de enero de 1995 (RJ 1995\124)
28 de octubre de 1982 (RJ 1982\5817)	3 de abril de 1995 (NFJ003670)
9 de julio de 1986 (NFJ000185)	23 de junio de 1995 (RJ 1995\4722)
22 de octubre de 1987 (NFJ000323)	24 de junio de 1995 (RJ 1995\4723)
3 de mayo de 1988 (NFJ000395)	17 de julio de 1995 (RJ 1995\5825)
30 de septiembre de 1988 (NFJ000451)	24 de julio de 1995 (RJ 1995\6063)
16 de mayo de 1989 (NFJ000540)	23 de octubre de 1995 (RJ 1995\7429)
11 de mayo de 1990 (NFJ000810)	27 de octubre de 1995 (RJ 1995\7666)
6 de noviembre de 1990 (NFJ000975)	15 de noviembre de 1995 (NFJ004211)
26 de diciembre de 1990 (NFJ001048)	18 de noviembre de 1995 (RJ 1995\8528)
22 de julio de 1991 (RJ 1991\6683)	29 de noviembre de 1995 (NFJ004145)
7 de marzo de 1992 (RJ 1992\2038)	2 de febrero de 1996 (RJ 1996\1143)
18 de marzo de 1992 (NFJ001528)	8 de junio de 1996 (RJ 1996\4943)
16 de julio de 1993 (NFJ004166)	6 de julio de 1996 (NFJ004525)

27 de julio de 1996 (RJ 1996\6321)	5 de diciembre de 1998 (NFJ006922)
9 de septiembre de 1996 (RJ 1996\9110)	21 de junio de 1999 (RJ 1999\5130)
14 de octubre de 1996 (NFJ004769)	24 de julio de 1999 (NFJ008163)
19 de febrero de 1997 (RJ 1997\1058)	10 de octubre de 2000 (NFJ009739)
20 de marzo de 1997 (RJ 1997\2426)	30 de noviembre de 2000 (NFJ009939)
29 de mayo de 1997 (RJ 1997\3789)	3 de julio de 2001 (RJ 2001\7248)
20 de junio de 1997 (RJ 1997\5910)	24 de junio de 2005 (RJ 2005\5520)

AUDIENCIA NACIONAL

13 de julio de 1993 (NFJ003036)	25 de abril de 1995 (JT 1995\409)
5 de octubre de 1993 (NFJ003115)	27 de mayo de 1997 (JT 1997\552)

TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

Andalucía (Sede de Granada)

10 de abril de 1995 (JT 1995\443)	16 de noviembre de 1998 (NFJ007377)
12 de febrero de 1996 (JT 1996\176)	14 de diciembre de 1998 (JT 1998\1953)
27 de enero de 1997 (NFJ005353)	25 de enero de 1999 (JT 1999\221)
24 de febrero de 1997 (JT 1997\172)	2 de marzo de 1999 (JT 1999\653)
24 de marzo de 1997 (NFJ005562)	9 de junio de 1999 (JT 1999\1035)
21 de abril de 1997 (JT 1997\342)	5 de junio de 2000 (NFJ011289)
19 de octubre de 1998 (NFJ007183)	

Andalucía (Sede de Sevilla)

7 de julio de 1992 (NFJ001810)	8 de marzo de 1999 (JT 1999\1641)
6 de febrero de 1999 (JT 1999\1082)	2 de febrero de 2000 (JT 2000\447)

Andalucía (Sede de Málaga)

20 de octubre de 1998 (JT 1998\1798)

Asturias

5 de julio de 1996 (NFJ005354)
 4 de febrero de 2000 (NFJ009643)
 22 de febrero de 2000 (JT 2000\363)

Castilla-La Mancha

12 de diciembre de 1995 (JT 1995\1624)

17 de mayo de 1999 (JT 1999\1067)

Castilla y León (Sede de Burgos)

29 de marzo de 1999 (JT 1999\1193)

20 de abril de 1999 (JT 1999\1501)

15 de enero de 2000 (JT 2000\2)

Castilla y León (Sede de Valladolid)

27 de febrero de 1996 (JT 1996\158)

Cataluña

6 de octubre de 1995 (NFJ004712)

9 de noviembre de 1995 (JT 1995\1458)

11 de junio de 1996 (JT 1996\963)

17 de septiembre de 1996 (JT 1996\1416)

23 de marzo de 1998 (JT 1998\593)

9 de febrero de 1999 (JT 1999\386)

28 de abril de 1999 (JT 1999\578)

19 de mayo de 1999 (JT 1999\1836)

1 de junio de 1999 (JT 1999\912)

2 de mayo de 2000 (JT 2000\1300)

Extremadura

28 de junio de 1996 (NFJ004697)

10 de junio de 1999 (NFJ008119)

Galicia

25 de marzo de 1996 (JT 1996/359)

Islas Baleares

23 de mayo de 1995 (NFJ003797)

3 de octubre de 1995 (JT 1995\1231)

3 de diciembre de 1996 (NFJ005270)

25 de junio de 1999 (NFJ008703)

14 de marzo de 2000 (NFJ010284)

La Rioja

21 de marzo de 1996 (JT 1996\266)

Las Palmas

20 de noviembre de 1995 (JT 1995\1466)

16 de mayo de 1997 (JT 1997\1053)

Madrid

7 de octubre de 1993 (NFJ003129)
14 de octubre de 1993 (NFJ003135)
11 de noviembre de 1993 (JT 1993\1368)
10 de febrero de 1994 (NFJ003566)
21 de abril de 1994 (JT 1994\478)
15 de septiembre de 1994 (JT 1994\1034)
13 de diciembre de 1994 (JT 1994\1596)
19 de enero de 1995 (JT 1995\369)
27 de abril de 1995 (JT 1995\516)
5 de octubre de 1995 (JT 1995\1300)
20 de octubre de 1995 (JT 1995/1303)
27 de octubre de 1995 (NFJ004020)
10 de noviembre de 1995 (NFJ004267)
16 de noviembre de 1995 (JT 1995\1475)
18 de enero de 1996 (JT 1996\78)
1 de febrero de 1996 (NFJ004640)
10 de octubre de 1996 (JT 1996\1190)
24 de abril de 1997 (JT 1997\1085)
9 de mayo de 1997 (JT 1997\5659)
25 de junio de 1998 (JT 1998\1107)

Murcia

19 de octubre de 1995 (JT 1995/1290)
13 de junio de 1996 (NFJ004694)
6 de mayo de 2000 (JT 2000\850)

Navarra

15 de enero de 1999 (JT 1999\175)
7 de abril de 1999 (NFJ007746)

País Vasco

21 de octubre de 1994 (JT 1994\1267)

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

11 de noviembre de 1993 (NFJ003191)
16 de diciembre de 1993 (JT 1993\1773)
24 de marzo de 1994 (JT 1994\512)
10 de octubre de 1997 (JT 1997\1511)
29 de abril de 1998 (JT 1998\809)
2 de diciembre de 1999 (JT 2000\175)
12 de enero de 2000 (JT 2000\726)