

EXCMO. SR. CONSEJERO DE OBRAS
PÚBLICAS, URBANISMO Y TRANSPORTES
DIPUTACIÓN GENERAL DE ARAGÓN
Edificio Pignatelli
50004 ZARAGOZA

I. ANTECEDENTES

Primero. Tuvo entrada en esta Institución escrito de queja que quedó registrado con el número de referencia arriba indicado.

Segundo. En el referido escrito de queja se hacía alusión a lo siguiente:

“Que la Dirección General de Vivienda nos ha remitido carta de pago del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por la venta efectuada en su día por la Administración de la viviendas sitas en calle Orilla Ranillas 3 y 5 de Zaragoza.

Con fecha 30 de octubre de 1982 nos fueron adjudicadas nuestras viviendas por la Comunidad Autónoma, según consta en el contrato de compraventa firmado en dicha fecha.

Ahora, veintiún años después hemos recibido de la Dirección General de Vivienda y Rehabilitación carta de pago por el concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana al haber, realmente, elevado el día 26 de abril de 2000 a escritura pública notarial el contrato privado de compraventa, para que lo abonemos.

Entendemos que la Comunidad Autónoma de Aragón es el sujeto pasivo del Impuesto, de conformidad con lo dispuesto en la Ley de Haciendas Locales, y que como dicha Ley declara que están exentos del pago del impuesto el Estado y las Comunidades Autónomas, la Dirección General de Vivienda y Rehabilitación no puede exigirnos el pago de un impuesto del que por ley está exento la Comunidad, por lo que no sería de aplicación lo dispuesto en la cláusula novena, párrafo tercero, del contrato de compraventa de vivienda de fecha 30 de octubre de 1982.

Asimismo entendemos que el Ayuntamiento de Zaragoza no puede exigir el pago del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana pues la acción de para determinar la deuda y exigirla ha prescrito, al haber transcurrido más de cuatro años desde que el contrato de compraventa de 30 de octubre de 1982 quedó registrado en el Registro de Viviendas de Protección Oficial, en el Padrón del Catastro y fue liquidado a efectos del pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

En consecuencia, entendemos que las dos razones anteriores deben ser alegadas por la Dirección General de Vivienda y Rehabilitación ante el Ayuntamiento de Zaragoza, para que la Corporación municipal anule los recibos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana emitidos a nombre del Instituto del Suelo y la Vivienda”.

Tercero. Habiendo examinado el contenido del escrito de queja presentado, se resolvió admitir la misma a supervisión, y dirigirse al Departamento de Obras Públicas, Urbanismo y Transportes de la Diputación General de Aragón con la finalidad de recabar información referente a la cuestión planteada en la queja.

Cuarto. El Departamento de Obras Públicas, Urbanismo y Transportes en contestación a nuestra petición de información nos remitió el siguiente informe de la Dirección General de Vivienda y Rehabilitación:

“Primero.- La Ley 39/88, reguladora de las Haciendas Locales, establece que es sujeto pasivo del Impuesto a título de contribuyente, en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, la persona física o jurídica o la entidad a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria que transmita el terreno o que constituya o transmita el derecho real de que se trate.

Ahora bien, en el caso que nos ocupa, la parte vendedora, es decir, el Instituto del Suelo y la Vivienda , hizo constar, tanto en los contratos privados de compraventa como en las Escrituras Públicas de compraventa, una cláusula, por la que, la parte compradora se obliga al pago de todos los gastos de escritura y los impuestos que la gravan, incluso el Impuesto sobre el incremento del Valor de los Terrenos Urbanos –Plusvalía-, de la siguiente forma: “Serán de cuenta de la parte compradora todos los gastos de esta escritura y los impuestos que la graven, incluso el Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos urbanos, y se obliga a satisfacer a la vendedora todos los gastos que se le originen como consecuencia del mismo y a hacer efectivo su importe tan pronto como le sea notificada la liquidación. Igualmente se obliga la parte compradora a presentar la declaración de dicho impuesto y a abonar los pagos derivados de la demora tanto por la declaración como por el pago”.

Segundo.- El Instituto del Suelo y la Vivienda de Aragón (ISVA) ha desaparecido por efecto de lo dispuesto en la Ley 26/2001, de 28 de diciembre, de medidas Tributarias y Administrativas, sucediéndole a todos los efectos la Comunidad Autónoma de Aragón, que desarrollará las competencias antes atribuidas al Organismo Autónomo a través del Departamento de Obras Públicas, Urbanismo y Transportes (Dirección General de Vivienda y Rehabilitación).

Tercero.- En relación con la prescripción del derecho del Ayuntamiento de Zaragoza para exigir el pago del citado Impuesto, es de destacar que la doctrina de las Haciendas Públicas indica que las Escrituras Públicas de compraventa reabren el hecho causante, por lo cual, siendo las mismas posteriores a 1999 estaríamos dentro de los cuatro años, contados desde la fecha en que finaliza el plazo de pago voluntario, de conformidad con el art. 24 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías del contribuyente.

Cuarto.- Por lo que se refiere a la posible exención del Instituto del Suelo y la Vivienda de Aragón (ISVA) como sujeto exento del citado impuesto, de conformidad con el artículo 107 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, le informo que antes el ISVA y actualmente la Dirección General de Vivienda y Rehabilitación han defendido ante el Ayuntamiento de Zaragoza, en numerosas ocasiones, que las mencionadas liquidaciones no son ajustadas a Derecho por cuanto se ha ignorado la exención subjetiva de que gozaba el ISVA en relación con el concepto tributario liquidado, y ello de acuerdo con los siguientes argumentos básicos:

1. El régimen fiscal del ISVA era el mismo que resulta aplicable a la Comunidad Autónoma de Aragón, que está expresamente declarada exenta de los tributos locales.

2. Las competencias que ejercía el ISVA no respondían tanto a una "cesión competencial" del Estado a favor de la Comunidad Autónoma de Aragón, sino que se trata más bien de una auténtica "sucesión competencial", lo que implica que el ISVA habría quedado subrogado en el mismo régimen de exención que era aplicable a los organismos estatales a los que ha sucedido.

3. Con independencia de lo indicado en los dos puntos anteriores, al ISVA le sería aplicable la exención prevista para los Organismos Autónomos de naturaleza administrativa en el art. 106.2.a) de la Ley de Haciendas Locales (LHL), atendiendo a la verdadera naturaleza de las funciones que realiza y teniendo en cuenta, además, la nueva configuración administrativa de los Organismos Autónomos que resulta de la Ley 6/1997 y sus fines de naturaleza pública, sin ánimo de beneficio o lucro de carácter privado.

La respuesta del Ayuntamiento siempre ha sido en sentido desestimatorio, por entender el Ayuntamiento de Zaragoza que el ISVA era un Organismo Autónomo de carácter comercial y financiero, no administrativo.

Quinto.- Por parte de esta Administración se presentó Recurso Contencioso-Administrativo ante el Juzgado nº 2 de la Jurisdicción correspondiente. Con fecha 2 de noviembre de 2001, se dictó Sentencia 282/2001, desestimando el recurso interpuesto por la Diputación General de Aragón.

Sexto.- Con fecha 23 de noviembre de 2001 se interpuso Recurso de Apelación ante el Tribunal Superior de Justicia de Aragón, el cual, hasta la fecha, no se ha resuelto.

Séptimo.- Ante lo expuesto, e independientemente de que por parte de esta Administración se hagan las gestiones oportunas para defender nuestros derechos, es obvio que la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo ha fallado desestimando nuestra petición, por lo cual, esta Administración está obligada al pago del citado impuesto, lo que ha provocado que se reclamen los citados pagos a los respectivos compradores, de conformidad con las obligaciones contraídas en las escrituras públicas de compraventa”.

Quinto. Con el escrito de queja se aportaron los siguientes documentos:

Documento número uno. Contrato privado de compraventa de fecha 30 de octubre de 1982 de una de las viviendas de la promoción edificada en la calle Orilla Ranillas 3 y 5, del que cabe destacar lo siguiente:

1. Partes contratantes:

- De una parte, el Ilmo. Sr. D. ..., Director Provincial del Ministerio de Obras Públicas y Urbanismo en Zaragoza, en nombre y representación del Instituto de Promoción Pública de la Vivienda, en uso de las facultades que le otorgan los artículos 67 y 68 del Real Decreto 754/1978, de 14 de abril, y artículo 1 del Real Decreto 1.113/78, de 19 de mayo,

- Y de otra D..... en su propio nombre y derecho.

2. Expositivo:

Primero.- Que el I.P.P.V. es propietario de la vivienda tipo x, sita en la calle... núm. ... bloque 3 casa, ... piso Letra o mano ... del Grupo Orilla Ranillas, en la localidad de Zaragoza.

La vivienda ha sido construida al amparo del expediente Z-80/010 de vivienda de Protección Oficial.

Segundo.- Que de conformidad con lo dispuesto en los Reales Decretos 2.851/77, de 2 de noviembre, y 918/78, de 14 de abril, sobre adjudicación de viviendas promovidas por el I.P.P.V. se adjudicó la citada vivienda y, practicada la recepción provisional de las obras y siendo susceptible de ocupación, ambas partes convienen el presente contrato de promesa de compraventa bajo las siguientes:

3. Cláusulas:

1ª. El I.P.P.V. promete vender la vivienda descrita en el expositivo primero a D. ..., que la comprará, siempre que se cumplan estrictamente las siguientes condiciones:

Ocupación de la vivienda por el adjudicatario como domicilio permanente, dentro del mes siguiente a la fecha del presente contrato a cuyo efecto se entrega en este acto las llaves correspondientes.

Justificación dentro del mismo plazo del pago de la totalidad del importe de la aportación inicial, abonando, en su caso, la diferencia que exista entre el depósito previo constituido en la misma forma que éste.

Incumplida alguna de estas condiciones quedará automáticamente sin efecto alguno la adjudicación y el presente contrato de promesa según dispone el Decreto 2.851/77, de 2 de noviembre.

2ª. ...

3ª. Cumplidas las condiciones contenidas en la cláusula 1ª, el I.P.P.V. venderá la vivienda objeto de contrato con arreglo a las siguientes:

4. Estipulaciones:

Primera.- El I.P.P.V. vende como cuerpo cierto la vivienda descrita en el expositivo primero a ..., que la compra, disponiendo ...

Segunda.- El precio de la compraventa es de ... pesetas, que el comprador satisfará al I.P.P.V. en la forma establecida en la cláusula tercera de este contrato. El precio citado resulta de los siguientes cálculos ...

...

Novena.- ... Serán a cargo del comprador los gastos derivados del otorgamiento, de la primera copia de la escritura de compraventa y de inscripción en el Registro de la Propiedad. También será de cuenta del comprador el pago del arbitrio de plusvalía, si lo hubiere.

El contrato de compraventa deberá ser presentado a la liquidación del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, con el fin de que la Oficina Liquidadora correspondiente extienda la nota de exención o liquidación que en su caso proceda procedente, con el fin que la Oficina Liquidadora correspondiente extienda la nota de exención o liquide, en su caso, el impuesto que proceda.

Finaliza el contrato con la firma del Director Provincial como parte vendedora; y con la firma de la parte adjudicataria o compradora, para acto seguido, a continuación, en la misma fecha del contrato anterior de 30 de octubre de 1982, hacer constar las mismas partes contratantes mediante su firma, que "cumplidas en plazo las condiciones de ocupación y justificado el pago de la totalidad de la aportación inicial, cuyo importe se da por recibido, por mutuo acuerdo de ambas partes queda formalizado el contrato de compraventa conforme a las cláusulas estipuladas en el mismo y con efectos desde ...

Documento número dos. Escritura de compraventa y constitución de hipoteca de fecha 26 de abril de 2000 autorizada por Notario otorgada por el Instituto del Suelo y la Vivienda de Aragón a favor de D. ... Número de protocolo

Siendo los comparecientes de la referida escritura notarial de compraventa de una parte la Subdirectora de Suelo y Vivienda de Aragón en Zaragoza, en nombre y representación del Instituto del Suelo y la Vivienda; y de otra los compradores.

Se expone en la referida escritura que la titularidad de la finca descrita a favor del Instituto del Suelo y la Vivienda de Aragón resulta:

a).- En relación al suelo:

- Del Decreto de 17 de Marzo de 1978 por el que el Instituto Nacional de Urbanización se subroga en los derechos y obligaciones del Instituto Nacional de la Vivienda en las actuaciones urbanísticas iniciadas

por éste último Instituto, al amparo de lo establecido en el Decreto Ley 7/1970 de 27 de junio, complementada por el Decreto de 3 de abril de 1981.

- Del Real Decreto Ley de 26 de Septiembre de 1.980 por el que el patrimonio del Instituto Nacional de Urbanización se le transfería al Instituto para la Promoción Pública de la Vivienda, resultando dicha transferencia global de lo que en desarrollo del citado Real Decreto Ley establece el artículo segundo por su referencia al primero de Orden de 31 de Diciembre de 1.981.

- Del Real Decreto de 8 de febrero de 1.984, por el que, entre los bienes que se traspasan a la Comunidad Autónoma de Aragón, se incluyen los terrenos propiedad del I.P.P.V., bien sean polígonos residenciales de grupos de viviendas o cualesquiera otros sitios en el territorio de la Comunidad, que según relación número 1, apartado 1.2. entre los bienes incluidos en dicha relación figuran bajo la referencia genérica de “terrenos no adscritos a grupos de construcción”.

- De la Ley de la Comunidad Autónoma de Aragón de 22 de Noviembre de 1.985, por la que se crea el Instituto del Suelo y la Vivienda de Aragón, cuya hacienda, según su art. 15, está integrada por los bienes y valores transferidos a la Comunidad Autónoma de Aragón, procedentes del Instituto para la Promoción Pública de la Vivienda.

- De segregación formalizada en escritura otorgada en Zaragoza, ante el Notario ..., el día 25 de septiembre de 1.990.

b) .- En relación a la edificación:

En virtud de derecho de accesión, por construcción realizada a su costa, según resulta de escritura de declaración de obra nueva y constitución de finca en propiedad horizontal, autorizada en Zaragoza, por el Notario Don ..., el día 16 de Noviembre de 1.994, con el número 1.771 de protocolo.

Documento número tres. Carta remitida por la Dirección General de Vivienda y Rehabilitación a la parte compradora de la vivienda de la VPO por la que requiere el pago de la cuota del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en cumplimiento de lo establecido en la cláusula quinta de la escritura de compraventa, que textualmente dice: *“Serán de cuenta de la parte compradora todos los gastos de esta escritura y los impuestos que la graven, incluso el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos Urbanos, y se obliga a satisfacer a la vendedora todos los gastos que se le originen como consecuencia del mismo y a hacer efectivo su importe tan pronto como le sea notificada la liquidación. Igualmente se obliga la parte compradora a presentar la*

declaración de dicho impuesto y a abonar los pagos derivados de la demora tanto por la declaración como por el pago”.

II.- CONSIDERACIONES JURÍDICAS.

Primera. El Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos se devenga cuando se transmite la propiedad de un terreno en la fecha de la transmisión, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 95 Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, del Ministerio de la Gobernación.

La Ordenanza Fiscal Número 11 del Ayuntamiento de Zaragoza reguladora del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos vigente en el año 1982 señalaba en su artículo 19:

“Se devenga el impuesto y nace la obligación de contribuir en la fecha en que se transmita la propiedad del terreno o se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, ya sea a título oneroso o gratuito, “inter vivos” o por causa de muerte.

A tal efecto, se tomará como fecha de la transmisión:

a) En los actos o contratos “inter vivos”, la del otorgamiento de la escritura pública; cuando se trate de documentos privados, la de incorporación o inscripción de éste en un registro público o la de su entrega a un funcionario público por razón de su oficio, siempre que de tales hechos haya podido tener conocimiento legalmente la Administración municipal.

En las transmisiones por causa de muerte, la del fallecimiento del causante”.

Por otra parte, el artículo 90 del referido Decreto 3250/1976 establecía que “estarán exentos del pago del impuesto los incrementos de valor correspondientes, cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga, como contribuyente, sobre las siguientes personas y Entidades: a) El Estado y sus Organismos autónomos”.

En el caso ahora examinado ha de determinarse, por tanto, la fecha de la transmisión y el consecuente devengo del impuesto, para averiguar si estaba exento de pago del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos la transmisión de la vivienda de protección oficial; y la posible prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (art. 64 de la Ley General Tributaria) del referido Impuesto.

Segunda. Es doctrina del Tribunal Supremo, Sentencias de 27 de julio y 14 de octubre de 1996, entre otras muchas, que para que el contrato de compraventa inmobiliaria genere la transmisión de la propiedad de lo vendido, y con ella el devengo del Impuesto, se requiere la plasmación de un mecanismo instrumental complementario de tradición; nuestro ordenamiento jurídico exige, con base en los artículos 609, 1095 y 1462 del Código civil, que además del negocio jurídico en que se materialice el acuerdo de voluntades de vender y comprar, concorra la tradición, la puesta de la cosa vendida en poder y posesión del comprador. Pero dicha puesta en poder y posesión no se produce sólo con la escritura pública, sino que nuestro Derecho, de acuerdo con la tradición espiritualista que lo informa, admite formas diversas de puesta en poder y posesión distintas de la escritura pública que menciona el artículo 1462 del Código civil, como puede ser la entrega de llaves del inmueble.

El momento en que se produjo la transmisión onerosa de la vivienda de protección oficial, a juicio de esta Institución, no es otro que el de la fecha del contrato de compraventa suscrito entre el representante del Instituto para la Promoción Pública de la Vivienda y la parte compradora, es decir, el día 30 de octubre de 1982.

Tercera. En cuanto a la fecha del contrato de compraventa, éste está suscrito por el funcionario que actuó en nombre y representación del Instituto para la Promoción Pública de la Vivienda, y como último acto de la Administración del procedimiento público de adjudicación de viviendas de protección oficial, siendo, por tanto, dicho funcionario competente para la firma del referido contrato. En consecuencia, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1216 del Código civil, en opinión de esta Institución, el contrato de compraventa de la vivienda de protección oficial, aunque tiene naturaleza jurídico privada, podría ser considerado como documento público, al haber sido autorizado por un empleado público competente con las solemnidades requeridas por la Ley. Los documentos públicos, dispone el artículo 1218 del Código civil, “hacen prueba, aun contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste”, y en consecuencia, nos encontraríamos con una presunción “*iuris tantum*” de que la fecha del contrato de compraventa firmado sería la del día 30 de octubre de 1982, pues se trataría de un documento público autorizado por funcionario competente (cfr. S.T.S. 7 mayo 1997).

Asimismo, y si como todo parece indicar, los contratos de compraventa de fecha 30 de octubre de 1982 de viviendas de protección oficial de los números 3 y 5 de la calle Orilla Ranillas: se hubieran incorporado al Registro de Viviendas de Protección Oficial; fueron presentados al Catastro a efectos de su inscripción en el Padrón del Impuesto sobre Bienes Inmuebles; se presentaron a liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados a la

Dirección General de Hacienda; figurando los compradores de las referidas viviendas de protección oficial como contribuyentes del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y abonando al Ayuntamiento de Zaragoza la cuota que correspondiera del referido Impuesto, en ese caso, y de conformidad con el artículo 1227 del Código civil, que dice: “la fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros, sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que le firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio”, la fecha del contrato de compraventa habría quedado también acreditada, y surtiría efectos frente a terceros incluido el Ayuntamiento de Zaragoza, que tuvo conocimiento de la transmisión al haber cobrado el Impuesto sobre Bienes Inmuebles de las referidas viviendas de protección oficial vendidas, siendo doctrina del Tribunal Supremo, Sentencia de 10 de octubre de 2000, dictada en interés de Ley, que “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”.

La Jurisprudencia civil mantiene que el artículo 1277 del Código civil es una presunción “iuris tantum” de que la fecha de un documento privado surte efectos contra terceros desde el día en que se entregara a un funcionario público por razón de su oficio, por lo que se admite prueba en contrario para demostrar que la fecha que figura en el documento es otra distinta, siendo doctrina del Tribunal Supremo sobre esta cuestión, Sentencia de 1 de febrero de 2001 (Ponente Gota Losada), que:

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

La Jurisprudencia civil mantiene que este artículo 1227 del Código Civil es una presunción «iuris tantum» de que la fecha del documento privado es la que resulta de los hechos indicados, pero que admite prueba en contrario, que si es suficiente, plena y convincente, puede demostrar que la fecha fue la que figura en el documento u otra distinta. Esta Sala Tercera del Tribunal Supremo ha seguido la doctrina anterior, a efectos tributarios en la sentencia de 24 de julio de 1999 (Rec. Casación núm. 7009/1994) que a continuación glosamos.

Esta Sala Tercera analizó en Sentencia de 29 de noviembre de 1995, la naturaleza y alcance del artículo 133 del Texto refundido del Impuesto sobre

Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 6 de abril de 1967 y del artículo 53.2 del posterior Texto Refundido de 30 de diciembre de 1980, y sus antecedentes históricos, preceptos que se remiten al artículo 1227 del Código Civil, manteniendo que técnicamente no se trataba de una verdadera presunción que sería «iuris et de iure», sino de una ficción legal, que trastoca la realidad imponiendo normativamente que la fecha del documento privado es la de su presentación a un funcionario público por razón de su oficio, el de su inscripción en un Registro Público o el del fallecimiento de uno cualquiera de los otorgantes.

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

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

En el caso de autos, las empresas J. Alegre, SA e Inmobiliaria Cabañal, SA, se acogieron a la regularización fiscal autorizada por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma fiscal, cuyo artículo 31 dispuso: «(...) Las Empresas sujetas a los Impuestos sobre Sociedades e Industrial –Cuota de Beneficios– podrán con exención de cualquier impuesto, gravamen y responsabilidades de todo orden frente a la Administración, y en el plazo que medie entre la publicación de la presente Ley y el 30 de junio de 1978: a) Hacer lucir en contabilidad, siempre que no constase en ella, debiendo haber figurado, los bienes y derechos representativos de activos reales(...). Los bienes, derechos y obligaciones ocultos deberán existir efectivamente a la fecha de entrada en vigor de esta Ley» (17 de noviembre de 1977).

Las empresas J. Alegre, SA e Inmobiliaria Cabañal, SA, incluyeron (afloraron) en el Balance a 31 de diciembre de 1977 los terrenos que según ellas habían adquirido por documento privado de fecha 28 de febrero de 1977, para así acogerse a las exenciones concedidas por el artículo 31 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre.

La Inspección de Hacienda procedió el 19 de mayo de 1980 a comprobar la regularización efectuada, de conformidad con lo dispuesto en la Orden Ministerial de 14 de enero de 1978, incoando con fecha 19 de mayo de 1980 sendas Actas de Conformidad, núms. ... y ..., a la empresa J. Alegre, SA e Inmobiliaria Cabañal, SA, respectivamente, por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. En el cuerpo de dichas Actas se dice: «que en las operaciones de regularización de balances de 1977, conforme a la Ley 50/1977, figura incorporado un solar que se justifica con un documento privado de fecha 28-2-1977 y su adicional del 1-3-1978, mediante los cuales por un importe de 45.039.814 ptas. adquiere esta Sociedad su mitad de aquel terreno (...) uniéndose a la presente, fotocopia del indicado escrito, por el que se realiza esta venta, según se indica en diversos párrafos (...). Hasta el momento no se ha presentado por ninguna de las dos Sociedades compradoras, el escrito indicado, para la legalización de esta operación, conforme determina el artículo 5 de la Orden de 14 de enero de 1978, que desarrolló la Ley 50/1977, de regularización de balances».

La Inspección de Hacienda propuso liquidación por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –concepto de «transmisiones onerosas»– compraventa, con recargo del 10 por 100 por haberse formalizado en documento privado, con sanción de omisión e intereses de demora. Las empresas aceptaron la liquidación con el carácter de definitiva.

El artículo 5 de la Orden Ministerial de 14 de enero de 1978 disponía: «La existencia de bienes, derechos y obligaciones en la fecha de entrada en vigor de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, se probará por cualquiera de los medios admitidos en derecho o por cualquier otra forma de justificación».

La Circular núm. 2/1978, de 17 de febrero, por la que se dictaron instrucciones a las Abogacías del Estado y Oficinas Liquidadoras de Partido, relativas a la exención por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados, en base a la regularización voluntaria de la situación fiscal, aclaró que la prueba de la adquisición de los bienes era necesaria para «impedir que en el ámbito temporal objeto de protección fiscal se introduzcan fraudulentamente operaciones realizadas con posterioridad a aquél (17 de noviembre de 1971) (...). Por ello queda al prudente juicio de Vd. el ponderar si las pruebas aportadas por la Empresa permiten justificar que el objeto de la regularización existía en la fecha marcada por la Ley (...). A título enunciativo, y con relación a un supuesto que será frecuente en la práctica, a saber: transmisión de inmuebles en documento privado, se deberá requerir a la Empresa interesada, cuando esta misma no lo haya hecho, para la justificación bastante de la titularidad anterior al 17 de noviembre de 1977, siempre claro está, que la fecha del documento no venga afectada, en cuanto a su fehaciencia, por lo dispuesto en el artículo 1227 del Código Civil; así, por ejemplo, podrán ser pruebas que justifiquen la titularidad, el documento acreditativo del pago del precio, la licencia municipal de obras, si se trata de solares, el documento que acredite la asistencia a juntas de

copropietarios, si se regularizan locales de negocios, y, en general, los recibos acreditativos de suministros: electricidad, teléfono, etc.».

Se aprecia cómo la existencia y, por ende, la adquisición de los bienes con anterioridad al 17 de noviembre de 1977 se podía probar, por cualquier medio de prueba admitido en derecho, sin que tal demostración quedara subordinada a lo dispuesto en el artículo 1227 del Código Civil, que era un medio más de prueba, pero no excluyente de los demás.

La Inspección de Hacienda rechazó que el terreno referido existiera, es decir, se hubiera adquirido con anterioridad al 17 de noviembre de 1977, por falta de prueba, pero, en cambio sí consideró probado que existía y se había adquirido con anterioridad al menos a 1980, razón por la cual obligó a las empresas a tributar por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por la adquisición de dicho terreno.

Pues bien, la sentencia, cuya casación se pretende ahora, mantiene acertadamente, en su Fundamento de Derecho cuarto, que «de entrada, deberá sentarse con carácter general que el devengo del tributo se produce en la fecha en que se transmita la propiedad del terreno (...). Tal principio general deberá tenerse como obligada referencia a la hora de determinar la fecha del inicio de la obligación de tributar, pudiendo acreditarse por cualquier medio probatorio admitido en Derecho. A mayor abundamiento, en caso de que la transmisión obre en documento privado, el principio a aplicar para determinar la fecha del devengo debe ser el mismo, es decir, aquel en que se acredite probatoriamente la fecha de la transmisión y la veracidad del documento privado, con carácter más amplio que el restrictivo establecido en el art. 19.1.a) de la Orden de 20 de diciembre de 1978 (Ordenanza fiscal reguladora), debiendo interpretarse el artículo 1227 del Código Civil en el mismo sentido».

La Sala debe precisar que el artículo 19.1.a) de la Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos (OM de 20 de diciembre de 1978), disponía: «A tal efecto, se tomará como fecha de la transmisión: a) En los actos o contratos “inter vivos”, la del otorgamiento del documento público y, cuando se trate de documentos privados, la de incorporación o inscripción de éste en un Registro Público o la de su entrega a un funcionario público por razón de su oficio».

La Sentencia concluía: «Por ello, constanding acreditado y reconocido de contrario que en 1980 la Administración Tributaria tuvo conocimiento de la transmisión de los terrenos e hizo tributar por la misma a las actoras a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, no cabrá más conclusión que la de determinar que la existencia del documento privado de compraventa data, como mínimo de 1980, por lo que deberá considerarse probado que la fecha del devengo se produjo, al menos, en 1980, al margen de tener por cumplidas las exigencias de entrega a funcionario público por razón de su cargo establecidas en las citadas normas del Código Civil y Ordenanza Fiscal de 1978».

Esta Sala considera que habiéndose recibido en la instancia el pleito a prueba y practicadas las que figuran en autos, que han sido apreciadas y

valoradas por la sentencia, cuya casación se pretende, en el sentido de haberse probado que la transmisión del terreno se produjo en 1980, no es posible ahora en este recurso de casación revisar dicha prueba, de manera que como fecha de comienzo de la prescripción del derecho a liquidar ha de tomarse el día 19 de mayo de 1980, fecha de incoación de las Actas de la Inspección de Hacienda, referidas, lo cual lleva a rechazar este tercer motivo casacional y a desestimar el presente recurso de casación.

Cuestión distinta es la posible responsabilidad en que pudo haber incurrido la Administración Tributaria del Estado, al no comunicar al Ayuntamiento de Burjassot, pese a la cooperación y coordinación que debe existir entre los distintos Entes públicos, el hecho conocido en 1980 por sus Servicios de Inspección de los Tributos, de la adquisición del terreno referido, por las empresas J. Alegre, SA e Inmobiliaria, SA, que obviamente se había llevado a cabo omitiendo no sólo el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que bien se cuidó de exigirlo, liquidarlo y cobrarlo, sino también el Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos, sin que cupiera duda alguna acerca de si las exenciones establecidas en el artículo 31 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, alcanzaban o no a este último Impuesto (problema que fue objeto de viva controversia), por la sencilla razón de que la Administración Tributaria del Estado rechazó la regularización fiscal respecto de la afloración del terreno referido, pero esta cuestión es ajena al presente recurso de casación”.

Cuarta. En cuanto a la tradición, en el propio contrato de 30 de octubre de 1982 se dice que se ha cumplido la condición suspensiva de ocupación por parte del adquirente, quedando formalizado el contrato de compraventa desde entonces. Además, y según manifestaciones de los adquirentes de las viviendas de protección oficial, los compradores de las VPO han venido abonando primero la Contribución Territorial Urbana y después el Impuesto sobre Bienes Inmuebles desde que fue exigido por el Ayuntamiento de Zaragoza, se dieron de alta en los servicios municipales de agua, vertido y recogida de basuras y en el servicio de luz eléctrica con la compañía Eléctricas Reunidas de Zaragoza en la fecha de ocupación de la vivienda.

En opinión de esta Institución hay suficientes elementos de juicio que constatarían que los compradores de las viviendas de protección oficial promovidas por la Administración entraron en posesión de las viviendas en la fecha del contrato de compraventa, y no cuando se formalizó la escritura pública notarial de 26 de abril de 2000, que en realidad debió ser la elevación a escritura pública, o más bien de formalización del contrato privado firmado en su día. La conjunción del título y el modo se produjo, pues, en el momento en que la parte compradora consumó la “traditio” al

cumplir lo dispuesto en la cláusula primera contrato de compraventa y ocupar la vivienda en el plazo de un mes a contar desde la entrega de llaves.

Quinta. En un supuesto análogo al ahora examinado el Tribunal Supremo, en Sentencia de fecha 15 de enero de 2002, estimando el recurso de casación, llegó a la conclusión de que, frente al criterio del Ayuntamiento de Cádiz de que la transmisión onerosa del inmueble, y con ella, el devengo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana tuvo lugar cuando se formalizó la compraventa de aquél, debe prevalecer la tesis de que como consecuencia del documento privado de compraventa, en su condición de mero título traslativo –elevado, después, a público, mediante la escritura mencionada-, se materializó la transmisión y la adquisición del dominio a través de actos notorios o de reconocimiento implícito que fueron realizados por los compradores y vendedores. Y en consecuencia el Tribunal Supremo llegó a la conclusión de que, transcurridos más de cinco años desde la plasmación de tales hechos o actos determinantes de la constancia de la “traditio” o del modo adquisitivo del dominio del inmueble, sin interrupción alguna del citado lapso temporal, había prescrito el derecho del Ayuntamiento a girar la deuda tributaria objeto de controversia y procedía declarar la anulación de la liquidación notificada.

En concreto, se dice en la referida Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2002, Fundamento de Derecho Cuarto, lo siguiente:

“Al efecto, siguiendo la tesis sentada, entre otras más, en las sentencias de esta Sección y Sala de 8 de junio de 1996 y 16 de octubre de 2001, debemos dejar sentado, en torno al problema de la eficacia frente a terceros (incluyendo, obviamente, al Ayuntamiento exaccionante) de la fecha del documento o «título» privado de 25 de septiembre de 1970 en que se plasma el negocio traslativo (siempre que, incidiendo, ahora, principalmente, en la importancia, cuasi-exclusiva, de dicho título, se deje en un segundo plano discursivo, para examinarlo después, el elemento aditivo de la «traditio» complementaria determinante de la evidencia o de la apariencia implícita de la adquisición, por la compradora, de la posesión del terreno y, con ella, de su propiedad -y del devengo del IIVTNU-), el siguiente cuerpo de doctrina jurisprudencial:

A) En la Ley de Régimen Local de 1955, artículos 514 y 515, se indica que «toda transmisión del dominio de los terrenos sujetos al arbitrio, realizada durante la vigencia de éste, producirá el término del período de imposición, y nacerá, en la misma fecha, la obligación de contribuir», con la modulación de que «a efectos de la exacción, se equiparán a las transmisiones de dominio, a), la de posesión en concepto de dueño».

Esta coincidencia del cierre del período impositivo y/o devengo con el momento de la transmisión del dominio o de la posesión en concepto de dueño aparece perfilada, a los fines tributarios, en el artículo 107.1 del Reglamento de Haciendas Locales de 1952, que establece que «para cerrar el período de imposición, no se considerarán con valor legal las fechas de celebración de los

contratos y demás actos "inter vivos" originadores de cambio de dominio de los inmuebles que se consignen en documento privado, cuya aceptación será potestativa, y, si la Administración no las admitiera, se entenderá cerrado el período en aquellas en que aparezcan inscritos en el Registro de la Propiedad a favor de sus nuevos propietarios».

Este último precepto, complemento de los dos anteriores, parece que presente una cierta contradicción con el artículo 1227 del Código Civil, que tiene declarado, con carácter general, que «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, o 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». En la consecuente dialéctica planteada, la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en un primer momento, en sentencias, entre otras, de 16 de diciembre de 1968, 12 de febrero de 1979, 28 de octubre de 1982 y 13 de febrero de 1989, se decantó por la prevalencia del artículo 107.1 del Reglamento, reputándolo como precepto habilitante para desconocer la eficacia de los documentos privados en que se constatasen negocios jurídicos de compraventa sujetos al presente Impuesto, aunque concurriese alguno de los supuestos del artículo 1227 del Código Civil, entendiéndose, por tanto, que sólo la elevación a escritura pública de tales documentos privados hacía surgir la transmisión y devengo del Impuesto; sin embargo, dicha tesis, basada no sólo en que el artículo 107.1 es un reglamento especial que prevalece sobre la ley general que constituye el Código Civil sino también en que tiene una finalidad distinta de la del artículo 1227, cual es la de impedir directamente el fraude fiscal, ha sido sustituida, sobre todo a partir de la sentencia de revisión de la Sección Primera de esta Sala de 27 de junio de 1991, por el criterio, no de contraposición, sino de coordinación de ambos preceptos, pues, con abstracción de que, en tal confrontación, prevalecería siempre el artículo 1227, por su superior jerarquía respecto del 107.1, ya que, por tanto, frente al rango no puede sobreponerse el principio de la especialidad, lo más adecuado al ordenamiento jurídico, apreciado en su conjunto, es acudir al artículo 107.1 del Reglamento de 1952 (cuando estaba vigente) únicamente en los casos en que no puede aplicarse el artículo 1227 del Código Civil por no haberse producido ninguno de los tres supuestos en él contemplados.

Después de la vigencia definitiva, el 1 de enero de 1979, del Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre (en cuya Tabla de preceptos derogados aparece el Reglamento de Haciendas Locales de 1952, con la nota de «vigente en su parte no derogada en cuanto no se oponga a las presentes normas»), y a tenor, también, de lo establecido en la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, y, sobre todo, en el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril (que deroga, ya, la Ley del Régimen Local de 1955) y en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, el sistema se plasma en los artículos 95.1.a) y 97.3, 358.1.a) y 360.3 y 110, respectivamente, del Real Decreto 3250/1976, del Real Decreto Legislativo 781/1986 y de la Ley 39/1988, en el sentido de que «el Impuesto se devenga, cuando se transmita la propiedad del terreno, en la fecha de la transmisión» y de que «a la declaración -que han de presentar los contribuyentes o sus sustitutos ante la Administración gestora- se acompañará el documento debidamente autenticado en que consten los actos o contratos que originen la imposición». Con carácter complementario, la Ordenanza-Tipo del Impuesto, publicada, en su día, por Orden de 20 de diciembre de 1978, establecía, en su artículo 19, que «se devenga

el Impuesto y nace la obligación en la fecha en que se transmita la propiedad del terreno», «tomándose como fecha de la transmisión, a), en los actos o contratos "inter vivos", la del otorgamiento del documento público, y, cuando se trate de documentos privados, la de incorporación o inscripción de éste en un Registro Público o la de su entrega a un funcionario público por razón de su oficio», y, en su artículo 24, que «a la declaración que hay que presentar ante la Administración, se acompañarán inexcusablemente el documento debidamente autenticado en que consten los actos o contratos que originan la imposición y cualesquiera otros justificantes, en su caso, de las exenciones o bonificaciones que el sujeto pasivo reclame como beneficiario».

A partir de las normas citadas, se ha producido, pues, amén de una implícita y lógica derogación del artículo 107.1 del Reglamento de 1952, una simbiosis de los preceptos tributarios precedentes con los requisitos fijados, para el caso de que el negocio jurídico se haya plasmado en documento privado, en el artículo 1227 del Código Civil, asumiendo, así, el nuevo criterio sentado en la última jurisprudencia antes comentada.

Aunque en la Ley de 1955, en el Reglamento de 1952, en el Real Decreto 3250/1976, en el Real Decreto Legislativo 781/1986 y en la Ley 39/1988 no hay ningún precepto expreso en el que, como ocurría, por ejemplo, en el artículo 10.b de la Ordenanza Fiscal de este Impuesto del Ayuntamiento de Barcelona de 13 de noviembre de 1967, se especifique que «no tendrán valor ni producirán efecto fiscal los pactos, los convenios o los contratos verbales, ni tampoco los consignados en documentos privados, a excepción de lo dispuesto para estos últimos en el artículo 1227 del Código Civil, y la facultad discrecional que sobre su admisión establece el artículo 107.1 del Reglamento de Haciendas Locales», parece que debe inferirse de todo el conjunto normativo hasta ahora examinado (dentro de la ya analizada inviabilidad actual del citado artículo 107.1) que, a pesar de la libertad de forma, salvo contadas excepciones, de la voluntad negociadora de los interesados (artículos 1254, 1258, 1278, 1279 y 1280 del Código Civil), los contratos traslativos inmobiliarios, como es el de compraventa, deben materializarse, al menos, a efectos de la virtualidad de la liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, en documento privado. Así se deduce de una apreciación conjunta de la doctrina legal sentada, entre otras, en las sentencias de esta Sala de 7 de marzo de 1973, 20 de marzo de 1981, 24 de febrero y 22 y 28 de octubre de 1982, 26 de julio de 1983, 18 de junio y 9 de julio de 1985, 17 de julio de 1987, 20 de mayo de 1988, 6 y 13 de febrero de 1989, 21 y 26 de diciembre de 1990, 17 y 27 de junio y 3 de diciembre de 1991 y 2 de febrero de 1996.

Pero, como, a mayor abundamiento, según ya se ha apuntado, para que el contrato de compraventa inmobiliaria, de naturaleza consensual, genere, en el devenir de su plena consumación, la transmisión de la propiedad de lo vendido (y, con ella, el devengo del Impuesto aquí controvertido), se requiere la plasmación de un mecanismo instrumental

complementario (coetáneo o sucesivo) de «tradición», nuestro ordenamiento jurídico exige, con base en los artículos 609, 1095 y 1462 del Código Civil, que, además del negocio jurídico, contrato o «título» en que se materialice el acuerdo de voluntades de vender y comprar (cuya inicial libertad de forma viene modulada, a los efectos de la gestión del Impuesto de autos, según se ha razonado, por la exigencia de que tal acuerdo aparezca expresado en un documento debidamente autenticado, sea público o privado), concorra la tradición, «tradio» o «modo», o sea, la «puesta de la cosa vendida en poder y posesión del comprador», en cualquiera de las modalidades previstas en los artículos 1462 a 1464 del citado Código.

Y en este marco interpretativo (donde al problema de la virtualidad frente a terceros de la fecha de los documentos o títulos privados se añade, modulándolo, el tema de la eficacia, «erga omnes», de la apariencia de la transmisión complementaria de la posesión de lo comprado), las partes recurrentes, con base en el criterio sentado en las sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 2 de julio de 1987, 21 de diciembre de 1990, 3 de diciembre de 1991, 8 de junio de 1996 y 16 de octubre de 2001, aducen que, coincidiendo el devengo, en el Impuesto de autos, con el día de la transmisión de los terrenos adquiridos, el nacimiento de la obligación tributaria cuestionada se produce, por tanto, en el momento en que dicha transmisión, si es aparente y con fuerza frente a todos, haya tenido lugar (y no, si son posteriores en el tiempo, cuando se produzcan los supuestos previstos, en relación con la fecha del título, en los artículos 1227 del Código Civil y, en su caso, 107 del Reglamento de Haciendas Locales de 1952).

En el presente supuesto, aun cuando no está constatado que el comprador entrase en la posesión de la parcela o solar al tiempo de suscribirse el documento privado de 25 de septiembre de 1970, sí está acreditado, sin embargo, directa e indirectamente, que la transmisión de la parcela y, con ella, el devengo del Impuesto, había tenido lugar, realmente, no cuando se formalizó la escritura pública de 23 de abril de 1993, sino cuando la adquirente realizó, a partir, al menos, del mismo año 1970, actos propios reveladores, ya, de su cualidad de dueño del suelo y determinantes, con plena evidencia «erga omnes», de la consumación de la «tradio» de la parcela adquirida.

B) En el caso presente, la conjunción del título y el modo (y el devengo del Impuesto) se produjo, pues, en el momento en que la compradora (según las cartas de Galerías Preciados, SA, arrendataria del inmueble, expresando que renuncia al retracto arrendaticio y que paga la renta a la propietaria, doña Carmen M. P., desde el año 1971, siguiente el de la suscripción del contrato privado; los abonos bancarios efectuados por la citada adquirente, con cargo a su cuenta corriente 3123-2 del Banco Central Hispano, Oficina principal de Cádiz, de la Contribución Territorial Urbana de la finca desde el año 1978 y después, desde su instauración, del Impuesto

sobre Bienes Inmuebles; las trece fotocopias, compulsadas notarialmente, de las declaraciones del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio, realizadas, desde la implantación del citado Impuesto -o al menos, desde la primera de las indicadas declaraciones que se adviera en 1987-, por la auténtica dueña de la casa, cuando ya la misma estaba integrada en su patrimonio; y otros elementos de juicio confirmantes o complementarios) procedió, como se ha dejado expuesto, ya desde el año 1971, a la práctica de actos propios de su condición de propietaria.

Actos, todos, que sólo gozan de virtualidad si se parte del hecho, válido para los propios interesados y para el mismo Ayuntamiento (beneficiario de alguno de los tributos locales comentados), de que el inmueble comprado el 25 de septiembre de 1970 había accedido, ya, al patrimonio dominical de la compradora, al menos, en el año 1971.

Como tales actos de realizaron a la vista, ciencia y paciencia de todo el mundo, incluida la propia Corporación (en cuyas arcas municipales habían ingresado las cuotas de la Contribución Territorial Urbana y del Impuesto sobre Bienes Inmuebles), es obvio que la transmisión (y, con ella, el nacimiento de la obligación del sujeto pasivo de presentar la declaración o autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos y la posibilidad del Ayuntamiento de requerir a los interesados el cumplimiento de tal formalidad) tuvo lugar en el año 1971 o, como más tarde, en el año 1978.

Resulta, pues, de plena aplicación al supuesto debatido, la doctrina de esta Sala determinante, por un lado, de que la conjunción del título y el modo en las transmisiones onerosas inmobiliarias o, incluso, los efectos de alguno de los hechos indicados en el artículo 1227 del CC se entienden también producidos cuando las noticias del acto gravado acceden ante un organismo no incardinado en la propia Administración Tributaria (pues lo esencial es que se acredite la fecha de la transmisión y no la fecha en que tuvo conocimiento de la celebración del negocio jurídico y del hecho imponible del Impuesto la Corporación liquidadora del mismo), y, por otro lado, de que la ineficacia -inicial- frente a terceros del documento privado resulta inoperante cuando el Ayuntamiento, indirectamente o a través de actos propios, 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 sus actuaciones o de sus actitudes de hecho y de derecho, que le vedan, ahora, ir contra sus propias decisiones).

Cabría pensar, en principio, que los hechos expuestos conforman una simple cuestión de prueba no susceptible de tener acceso al debate casacional (habida cuenta que, en esencia, lo discutido es si, en un determinado momento, se produjo o no la entrega o «traditio» de un

inmueble y, con ello, su propiedad -con el consiguiente devengo del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana- a la persona adquirente o compradora), pero no puede descartarse, en este caso, que la controversia alcanza, precisamente, a la naturaleza del acto jurídico plasmado en el contrato privado de 25 de septiembre de 1970 y complementado por las actuaciones realizadas en los siguientes años 1971, 1978 y 1987, lo cual tiene un evidente carácter y trascendencia jurídicos que habilitan el contraste y análisis propio de un recurso de casación.

En consecuencia, si el Ayuntamiento, con sus propios actos o actitudes, ha aceptado, realmente, la transmisión de la finca operada en 1970 y/o en los citados años 1971, 1978 y 1987, a partir de la virtualidad del documento privado de 25 de septiembre de 1970, el momento en que debe estimarse producida la transmisión del terreno debe ser cualquiera de las citadas fechas anuales complementarias y no la fecha de la escritura pública de 23 de abril de 1993 (mera formalización, como se infiere de su contexto, no desvirtuado por quien tenía la carga probatoria de hacerlo, del contrato privado de 1970), razón por la cual el derecho de la Corporación a girar la liquidación objeto de controversia estaba completamente prescrito, por haber transcurrido más de cinco años, sin interrupción constatada alguna, desde la fecha de la adquisición de la parcela, sea el año 1970, 1971, 1978 ó 1987”.

Igual doctrina considera la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 1996, que establece:

“Aunque en la Ley de 1955, en el Reglamento de 1952, en el Real Decreto 3250/76 y en el Real Decreto Legislativo 781/86 no hay ningún precepto expreso en el que, como ocurría, por ejemplo, en el artículo 10.b de la Ordenanza Fiscal de este Impuesto del Ayuntamiento de Barcelona de 13 de noviembre de 1967, se especifique que “no tendrán valor ni producirán efecto fiscal los pactos, los convenios o los contratos verbales, ni tampoco los consignados en documentos privados, a excepción de lo dispuesto para éstos últimos en el artículo 1227 del Código Civil, y la facultad discrecional que sobre su admisión establece el artículo 107.1 del Reglamento de Haciendas Locales”, parece que debe inferirse de todo el conjunto normativo hasta ahora examinado (dentro de la ya analizada inviabilidad actual del citado artículo 107.1) que, a pesar de la libertad de forma, salvo contadas excepciones, de la voluntad negociadora de los interesados (artículos 1254, 1258, 1278, 1279 y 1280 del Código Civil), los contratos traslativos inmobiliarios, como es el de compraventa, deben materializarse, al menos, a efectos de la virtualidad de la liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, en documento privado. Así se deduce de una apreciación conjunta de la doctrina legal sentada, entre otras, en las sentencias de esta Sala de 7 de marzo de 1973, 20 de marzo de 1981, 24 de febrero y 22 y 28 de octubre de 1982, 26 de julio de 1983, 18 de junio y 9 de julio de 1985, 17 de julio de 1987, 20 de mayo de 1988, 6 y 13 de febrero de 1989, 21 y 26 de diciembre de 1990, 17 y 27 de junio y 3 de diciembre de 1991 y 2 de febrero de 1996.

Pero, como, a mayor abundamiento, según ya se ha apuntado, para que el contrato de compraventa inmobiliaria, de naturaleza consensual, genere, en el devenir de su plena consumación, la transmisión de la propiedad de lo vendido (y, con ella, el devengo del Impuesto aquí controvertido), se requiere la plasmación de un mecanismo instrumental complementario (coetáneo o sucesivo) de "tradición", nuestro ordenamiento jurídico exige, con base en los artículos 609, 1095 y 1462 del Código Civil, que, además del negocio jurídico, contrato o "título" en que se materialice el acuerdo de voluntades de vender y comprar (cuya inicial libertad de forma viene modulada, a los efectos de la gestión del Impuesto de autos, según se ha razonado, por la exigencia de que tal acuerdo aparezca expresado en un documento debidamente autenticado, sea público o privado), concorra la tradición, "traditio" o "modo", o sea, la "puesta de la cosa vendida en poder y posesión del comprador", en cualquiera de las modalidades previstas en los artículos 1462 a 1464 del citado Código. Y en este marco interpretativo (donde al problema de la virtualidad frente a terceros de la fecha de los documentos o títulos privados se añade, modulándolo, el tema de la eficacia, erga omnes, de la apariencia de la transmisión complementaria de la posesión de lo comprado), las partes recurrentes, con base en el criterio sentado en las sentencias de esta Sala de 2 de julio de 1987, 21 de diciembre de 1990 y 3 de diciembre de 1991, aducen que, coincidiendo el devengo, en el Impuesto de autos, con el día de la transmisión de los terrenos adquiridos, el nacimiento de la obligación tributaria cuestionada se produce, por tanto, en el momento en que dicha transmisión, si es aparente y con fuerza frente a todos, haya tenido lugar (y no, si son posteriores en el tiempo, cuando se produzcan los supuestos previstos, en relación con la fecha del título, en los artículos 1227 del Código Civil y, en su caso, 107 del Reglamento de Haciendas Locales de 1952).

En el presente supuesto, aun cuando no está constatado que el comprador entrase en la posesión de la parcela o solar al tiempo de suscribirse el documento privado de 5 de septiembre de 1969, sí está acreditado, sin embargo, directa e indirectamente, que la transmisión de la parcela y, con ella, el devengo del Impuesto, había tenido lugar, realmente, no cuando se formalizó la escritura pública de 21 de abril de 1989, sino cuando el adquirente, hoy apelado, realizó, a partir, al menos, de noviembre de ese año 1969, actos propios reveladores, ya, de su cualidad de dueño del suelo y determinantes, con plena evidencia erga omnes, de la consumación de la traditio de la parcela adquirida.

En el caso presente, la conjunción del título y el modo (y el devengo del Impuesto) se produjo, pues, en el momento en que el comprador (según la factura de 18 de noviembre de 1969, folio 25 de los autos jurisdiccionales de instancia, adverbada ante el Juzgado de Primera Instancia de Ocaña -demostrativa de que la finca comprada fue cercada a instancias del adquirente-, la propia resolución municipal de 2 de febrero de 1990 -en que se reconoce que el comprador aparece, ya, como contribuyente, en el Padrón de la Contribución Territorial Urbana del citado terreno en el año 1974-, la certificación del Centro Catastral y de Cooperación Tributaria, documento 3 de la demanda -coincidente con el aserto anterior-, y la certificación municipal, folio 46 -acreditativa de que el hoy apelado figuró, en los años 1974 y 1978, como contribuyente, en los Padrones de Contribuciones Especiales por Saneamiento, 1974, A. Aguas, 1978, y Alumbrado público, 1978, con abono de las cuotas que se indican en el folio mencionado-, y según otros elementos de juicio confirmantes y complementarios) procedió, a partir

de noviembre de 1969, a la práctica de actos propios de su condición de propietario.

Actos, todos, que sólo gozan de virtualidad si se parte del hecho, válido para los propios interesados y para el mismo Ayuntamiento, de que la parcela comprada el 5 de septiembre de 1969 había accedido ya al patrimonio dominical del comprador en noviembre de ese mismo año 1969.

Como tales actos se promovieron ante el propio Ayuntamiento (o, incluso, por éste mismo), y, en definitiva, se realizaron ante la vista, ciencia y paciencia de todo el mundo, incluida la misma Corporación, es obvio que la transmisión (y, con ella, el potencial nacimiento -de existir, ya, en el municipio, tal deber legal- de la obligación del sujeto pasivo sustituto de presentar la declaración jurada y la posibilidad del Ayuntamiento de requerir -si era ya factible- el cumplimiento de tal formalidad) tuvo lugar en noviembre de 1969 ó, como más tarde, en el año 1974.

Resulta, pues, de plena aplicación al supuesto debatido la doctrina de esta Sala sentada, entre otras, en las sentencias de 27 de junio de 1979 y 2 de febrero de 1996, determinante de que la ineficacia -inicial- frente a terceros de los documentos privados resulta inoperante cuando el Ayuntamiento, a través de actos propios, 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 sus actuaciones, que le vedan, ahora, ir contra sus anteriores decisiones).

En consecuencia, si el Ayuntamiento, con sus actos propios, aceptó, realmente, la transmisión de la parcela operada, en noviembre de 1969 y/o en los años 1974 y 1978, a partir de la virtualidad del documento privado de 5 de septiembre de 1969 (al realizar y tolerar actuaciones que presuponian la existencia del mismo), el momento en el que debe estimarse producida la transmisión del terreno debe ser el mes de noviembre de 1969 (o, como máximo, el año 1974 ó 1978) y no la fecha de la escritura pública, 21 de abril de 1989 (mera formalización, como se infiere de su contexto, de la transmisión ya consumada), razón por la que, en el caso de reputarse que el Impuesto de autos no podía entrar en juego y materializarse hasta su entronización en el Ayuntamiento apelante, el 1 de enero de 1984, la operación comentada y el posible incremento de valor generado con la misma no estaban sujetos al tributo controvertido, y, en el caso, alternativo, de estimarse que el mencionado gravamen fiscal estaba, ya, genéricamente vigente en el municipio, por mor de la legislación imperante, el derecho del Ayuntamiento a girar la liquidación está completamente prescrito, por haber transcurrido más de cinco años, sin interrupción constatada alguna, desde la fecha de la adquisición de la parcela, sea noviembre de 1969 ó el año 1974”.

Sexta. En cuanto a la exención de pago del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, de conformidad con el artículo 90.1 del Decreto 3250/1976, vigente en el momento del hecho imponible objeto del impuesto y de su devengo, “estarán exentos del pago del impuesto los incrementos de valor correspondientes, cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga, como contribuyente, sobre las siguientes personas y Entidades:

a) El Estado y sus Organismos autónomos”.

Sobre la exención a los Organismos autónomos del Estado tiene dicho el Tribunal Supremo en su Sentencia de 13 de febrero de 1997 lo siguiente:

“Frente a lo declarado en la sentencia de instancia y a lo propugnado por el Abogado del Estado, debemos dejar sentado, de acuerdo con una ya tradicional jurisprudencia de esta Sala y Sección, que no procede estimar la exención impositiva del patronato vendedor (ni, obviamente, tampoco, del organismo autónomo comprador, en su calidad de sujeto pasivo sustituto), habida cuenta que:

a) Ya hemos reiterado, en numerosas ocasiones, que no es aplicable a los supuestos como el aquí analizado art. 90.1 a) RD 3250/1976, de 30 de diciembre (“están exentos del pago del impuesto los incrementos de valor correspondientes cuando la obligación de satisfacer el mismo recaiga, como contribuyente: sobre el Estado y sus organismos autónomos”), pues la disp. final 1ª, 3ª 1) Ley de Bases del Estatuto de Régimen Local 41/1975, de 19 de noviembre, y disp. final 1ª, 4ª del citado RD establecen que, por ahora, el municipio de Madrid conservará el régimen impositivo resultante de la Legislación General anterior (Ley de Régimen Local de 1955 y Reglamento de las Haciendas Locales de 1952) y de sus leyes especiales entonces vigentes (Ley Especial de Madrid, RD 1674/1963, de 11 de julio, y Reglamento de su Hacienda Municipal, RD 4108/1964 de 17 de diciembre).

Y tal situación, después de la secuencial y sucesiva entrada en vigor del RDL 15/1978, de 7 de junio, de OM 20 diciembre 1978 (art. 2), LRBL 7/1985, de 2 de abril (disp. adic. 6ª 1), RD Leg. 871/1986, de 18 de abril (disp. final 1ª, 5), y LRHL 39/1988, de 28 de diciembre (disp. derog. 1ª b), se prolongó hasta la vigencia, a partir del 1 de enero de 1990, de esta última ley, reguladora del nuevo impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

b) Si, pues, el 29 de diciembre de 1982 (fecha de la escritura pública de compraventa), estaba vigente en Madrid, LRL de 1955, su art. 520,1,a) sólo reputa exento del impuesto al Estado (sin otro aditamento complementario), y no cabe excluir, por tanto, del gravamen fiscal a los organismos autónomos estatales, como el mencionado Patronato de casas de los funcionarios y empleados del Ministerio de Obras Públicas y Urbanismo (ni, obviamente, tampoco, en su caso a los de las Comunidades Autónomas); y, como, a mayor abundamiento, ni la Ley Especial de 1963 ni su Reglamento de 1964 (cuyo art. 63 remite, al efecto, a la Ley de 1955), ni las sucesivas ordenanzas fiscales municipales, recogen, tampoco, la exención de los organismos autónomos (en general), hemos de entender

que el citado Patronato (y, también, el Instituto para la Promoción Pública de las Vivienda) está sujeto, y no exento, al impuesto de autos.

c) Por tanto, si donde la ley no distingue no debemos distinguir, es obvio que los organismos autónomos (tanto estatales como autonómicos) no están comprendidos en el art. 520, 1, a9 LRL de 1955 (aplicable, en 1982, al municipio de Madrid).

Lo contrario supone retroceder y desfigurar el claro sentido de dicho precepto, haciendo extensivo su contenido a personas jurídicas que en el mismo no se nombran, lo cual implica una interpretación analógica y extensiva, expresamente prohibida por el antiguo art. 24 LGT, con evidente infracción del principio general de que las normas reguladoras de los beneficios fiscales han de ser interpretadas restrictivamente”.

En el caso analizado en el presente expediente de queja, quien vendió las viviendas fue el Instituto para la Promoción Pública de la Vivienda, y como Organismo autónomo dependiente del Ministerio de Obras Públicas y Urbanismo, estaría, en nuestra opinión, exento de pago del Impuesto. La doctrina del Tribunal Supremo contenida en la Sentencia de 29 de junio de 1988 y Sentencia de 13 de febrero de 1997 (entre otras muchas), determina la inaplicabilidad analógica a los Organismos autónomos de la exención tributaria en favor del Estado por la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955; pero en el caso ahora estudiado, la fecha del devengo del Impuesto Municipal sobre el incremento de los terrenos, 30 de octubre de 1982, acontece bajo la vigencia del Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, sobre desarrollo de la Ley 41/1975, de 19 de noviembre, de Bases del Estatuto de Régimen Local, cuyo artículo 90.1, a) establece literalmente la exención del pago del referido Impuesto de plusvalía cuando la obligación de satisfacer el mismo recaiga como contribuyente, entre otros, sobre el Estado y sus Organismos autónomos, y por tanto, al ser el Instituto de Promoción Pública de la Vivienda, de conformidad con los artículos 5 del Real Decreto Ley de 26 de septiembre de 1980 y 1 del Real Decreto 1875/1981, de 3 de julio, un Organismo autónomo de carácter comercial y financiero del Estado adscrito al Ministerio de Obras Públicas y Urbanismo, el citado Instituto hubiera estado exento del pago del Impuesto Municipal sobre el incremento de valor de los terrenos, ya que no se puede distinguir, pues la Ley vigente al caso que nos ocupa no lo hacía, Base 27 de la Ley 41/1975, de 19 de noviembre y artículo 90.1.a) del Decreto 3250/1976, entre Organismos autónomos estatales de carácter administrativo o de carácter comercial y financiero, ni tampoco lo hacía la Ordenanza Municipal Nº 11 del Ayuntamiento de Zaragoza, reguladora del Impuesto (artículo 5).

Teniendo derecho los adquirentes de las viviendas del números 3 y 5 de la calle Ortila Ranillas a beneficiarse de la exención subjetiva establecida en favor del Organismo autónomo, pues aun cuando el artículo

90.1 del Decreto 3250/1976 establece la exención en favor del Estado y sus Organismos autónomos como sujetos pasivos contribuyentes, es doctrina del Tribunal Supremo, Sentencia de 4 de marzo de 1992, que el sustituto del contribuyente puede beneficiarse de las exenciones subjetivas del transmitente; en este sentido, dice la citada Sentencia lo siguiente:

“La alegación relativa a que el sustituto del contribuyente no puede beneficiarse de las exenciones subjetivas del transmitente, ha de seguir igual suerte adversa que la anterior, pues como se señala en la Sentencia de 13 de noviembre de esta Sala -a cuyos argumentos “in extenso”, nos remitimos-, no hace falta crear ninguna excepción a favor del adquirente para el caso de que el transmitente esté liberado del pago del impuesto por estar comprendido en alguna de las exenciones subjetivas que se establecen en la normativa correspondiente, porque actuando el adquirente como sustituto del contribuyente, no ha lugar a sustituir a quien no está obligado, aparte que resultarían vulnerados y vacíos de contenido, no pudiéndoseles dar cumplimiento aquellos preceptos que determinan, que: “cuando el adquirente tenga la condición de sustituto del contribuyente ... podrá repercutir, en todo caso, al transmitente el importe del gravamen”.

Séptima. Se nos dice en el primer informe remitido en contestación a nuestra petición de información por parte de la Dirección General de Vivienda y Rehabilitación que es doctrina de las Haciendas Públicas que las escrituras públicas de compraventa reabren el hecho causante, por lo que siendo las mismas posteriores a 1999 estaríamos dentro del plazo de cuatro años de prescripción.

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana establece la Ley reguladora de las Haciendas Locales es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimentan dichos terrenos y que se pone de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título. El hecho imponible, pues, no dimana de la concertación de un contrato de compraventa sobre inmuebles de naturaleza urbana, sino de la transmisión de los mismos que, como dice el artículo 609 del Código civil, no se adquieren simplemente como consecuencia de ciertos contratos, sino que necesita la transmisión de la cosa (cfr. TSJ Cataluña, S. 26 enero 1999).

En el caso que nos ocupa, el contrato privado de compraventa que lleva fecha de 30 de octubre de 1982 dice textualmente “que el I.P.P.V. vende como cuerpo cierto la vivienda descrita en el expositivo primero a ..., que la compra ... disponiendo la vivienda de todos sus elementos, servicios e instalaciones, y estando libre de arrendatarios y sin otros gravámenes que los derivados del presente contrato, asumiendo las obligaciones dimanantes del mismo y de la legislación de Viviendas de Protección Oficial”, quedando la eficacia del contrato sometida a la condición suspensiva de ocupar la vivienda adjudicada en el plazo de un mes a contar desde la entrega de llaves.

Por tanto, la transmisión de la vivienda no se produjo al suscribir el contrato privado de compraventa, sino cuando la vivienda adjudicada en compraventa fue ocupada por el comprador. Dicha ocupación aconteció el mismo día de la firma del contrato, pues así expresamente se reconoce por ambas partes en dicho contrato, pudiendo acreditarse también por los compradores la ocupación de la viviendas adquiridas por medio de contratos de suministro eléctrico con la compañía Eléctricas Reunidas de Zaragoza, altas en el padrón de la tasa por el servicio de abastecimiento de agua, saneamiento y recogida de basuras, altas en el Padrón de habitantes de Zaragoza, abono de los recibos de Contribución Urbana e Impuesto sobre Bienes Inmuebles, pago de los recibos de las cuotas de amortización de la vivienda a la Administración, libro de actas de la junta de propietarios, contratos de seguros de viviendas, domiciliaciones de impuestos, cuentas bancarias, etc.

Pero el caso es que la Diputación General de Aragón, el Instituto del Suelo y la Vivienda, en cumplimiento de lo pactado en la estipulación novena, párrafo segundo, del contrato privado de compraventa de 30 de octubre de 1982, en vez de formalizar en escritura pública el referido contrato, formaliza el negocio traslativo del documento público en escritura pública notarial de fecha 26 de abril de 2000, y aunque si se hace mención expresa al contrato de compraventa anterior en la estipulación tercera y novena de la escritura, se da a entender que la compraventa aconteció en la fecha de la referida escritura notarial. Y al comunicar el Notario al Ayuntamiento de Zaragoza la transmisión de la vivienda, al estar los Notarios obligados a remitir a los Ayuntamientos respectivos dentro de la primera quincena de cada trimestre, relación o índice comprensivo de todos los documentos por ellos autorizados en el trimestre anterior en los que se contengan hechos, actos o negocios jurídicos que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible del Impuesto, y no haber presentado el Instituto del Suelo y la Vivienda la escritura a liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, es cuando la Inspección de Tributos del Ayuntamiento de Zaragoza inicia sus actuaciones que concluyen con la notificación de la liquidación del Impuesto al Instituto público, que a su vez la remite a los compradores de las viviendas para que la abonen en el plazo de quince días, pues así se pactó en el contrato de compraventa, cláusula novena.

Es doctrina del Tribunal Supremo, Sentencia de 21 de junio de 1999, que “formalizado, sí, el «título» con la firma del documento privado, pero no materializado el «modo» simultáneamente ni por acto expreso o implícito posterior, es obvio que la «transmisión» de la cosa vendida, y, con ella, el devengo del Impuesto controvertido, no se produjo hasta la «traditio» instrumental operada con el otorgamiento, el 28 de mayo de 1987, de la escritura pública notarial.”

Pero en el caso ahora examinado la entrega de la cosa vendida, la vivienda de protección oficial, a juicio de esta Institución, la “traditio” de la vivienda adquirida, tuvo lugar, no cuando realmente se formalizó la escritura pública de 26 de abril de 2000, sino cuando los adquirentes a partir del día 30 de octubre de 1982 realizaron actos propios reveladores de la consumación de la entrega de la vivienda, tales como el reconocimiento por parte del Instituto para la Promoción Pública de la Vivienda de haber cumplido la condición suspensiva de ocupación de la vivienda pactada en el contrato de compraventa de 30 de octubre de 1982, alta en el Padrón del Catastro y abono de las cuotas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el pago de tasas por los servicios que presta el Ayuntamiento, pago de las cuotas de amortización, contratos de suministro de gas y electricidad, pago de licencias de obras, Padrón de habitantes, etc.

En consecuencia, como tales actos se realizaron ante la vista, ciencia y paciencia de todo el mundo, incluida la misma Corporación, el momento a partir del cual ha de comenzar a computarse el plazo de prescripción de cuatro años establecido en el artículo 64 de la Ley General Tributaria debe ser el de la efectiva ocupación de la vivienda, es decir, el 30 de octubre de 1982, y no el de la escritura pública de 26 de abril de 2000, que fue una mera formalización, como se infiere de las cláusulas de la escritura notarial segunda y en particular de la tercera y de la octava en la que expresamente se hace mención al contrato originario de compraventa, de la transmisión ya consumada.

Por tanto, al quedar constatado que la entrega de la vivienda tuvo lugar en la fecha antes señalada (modo) como consecuencia del contrato privado de compraventa firmado el 30 de octubre de 1982 (título) cuya fecha, en principio, no podría ponerse en duda al haberse presentado el contrato a liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y estar el contrato firmado por funcionario competente, como ya hemos indicado, el otorgamiento de la escritura notarial de fecha 26 de abril de 2000 sería un medio para cumplir la exigencia de forma en los contratos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1279 del Código civil, pero no supone la celebración de un nuevo contrato, pues ya existía otro contrato, el de fecha 30 de octubre de 1982, que reunía todos los requisitos necesarios para su existencia y validez que exige el artículo 1261 del Código civil, sin que ese otorgamiento de escritura notarial entrañara la prestación de un nuevo consentimiento de las partes, y en consecuencia, la escritura notarial de compraventa no reabriría el hecho causante del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, ya que la transmisión aconteció en el año 1982, cuando se produjo la conjunción del título y el modo, y en consecuencia, el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación del Impuesto Municipal sobre el incremento de valor de los terrenos podría haber prescrito

en aplicación del artículo 64 de la Ley General Tributaria, pues habría transcurrido, en principio, con creces, el plazo de cuatro años que se indica en dicha norma.

Octava. Como antes hemos indicado, en nuestra opinión, quien vende las viviendas de protección oficial es el Instituto para la Promoción Pública de la Vivienda, pues era la propietaria de las mismas, por ello, y de conformidad con lo dispuesto en los artículos 91.1 del Decreto 3250/76 y 8 de la Ordenanza Fiscal nº 11 reguladora del Impuesto sobre el Incremento de valor de los Terrenos del Ayuntamiento de Zaragoza del año 1982, el sujeto pasivo del impuesto y obligado a presentar la declaración era el Instituto para la Promoción Pública de la Vivienda, quien debió alegar la exención de pago prevista en los artículos 90 del Decreto 3250/76 y 5 de la referida Ordenanza Fiscal.

Al no haber presentado el contrato la Administración a liquidación ante el Ayuntamiento de Zaragoza, la Diputación General de Aragón que quedó subrogada en la posición jurídica del I.P.P.V. por el Real Decreto 699/1984, de 8 de febrero, letra E), y haber quedado extinguido el Instituto del Suelo y la Vivienda por Ley 26/2001, de 28 de diciembre, podría, de confirmarse que la transmisión de la vivienda de protección oficial aconteció en el año 1982, haber incurrido en responsabilidad patrimonial, ya que la cuota del Impuesto que exige el Ayuntamiento ahora es superior a la que debió haberse abonado en su día de haber presentado a liquidación el contrato de compraventa primero el Instituto para la Promoción Pública de la Vivienda y después la DGA, ya que el periodo impositivo del Impuesto se cierra en la fecha de la transmisión, y si ésta ahora resultara que fuera la de la escritura notarial, abril de 2000, en vez de la del contrato privado de compraventa, octubre de 1982, en ese caso, al ser mayor el periodo impositivo en diecisiete años, la cuota resultante habrá sido superior a la que hubiera resultado de presentar a liquidación el contrato en el año 1982.

Por otra parte, la Ordenanza reguladora del Impuesto sobre el incremento el valor de los terrenos del Ayuntamiento de Zaragoza del año 1982 no establecía la bonificación del 90 por 100 de la cuota para las primeras transmisiones de viviendas de protección oficial. Desde esta Institución se entiende que la referida bonificación estaba vigente en el año 1982, pues es doctrina del Tribunal Supremo, Sentencia de 23 de abril de 1997 que:

“A) «La bonificación del 90% por el concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos liquidado con motivo de la adquisición de terrenos para la construcción de Viviendas de Protección Oficial sigue subsistente y de plena vigencia, por cuanto aparece reconocida en la normativa específica reguladora de tales viviendas -Ley 15 julio 1954 y Decretos 2131/1963, de 24 julio, y 2114/1968, de 24 julio, disposiciones que no han sido derogadas en ese concreto punto por las restricciones operadas en el Real Decreto 2960/1976, de 12

noviembre (Texto Refundido de la Ley de Viviendas de Protección Oficial), pues la supresión de la bonificación en el aludido Texto Refundido fue una extralimitación en la autorización dada en el Real Decreto-ley 12/1976, de 30 julio (construcción de viviendas sociales), por lo que dicha supresión carece de eficacia y, por consiguiente, tal bonificación debe considerarse vigente».

B) «La vigencia de esa bonificación se refuerza y confirma en virtud de lo dispuesto en la Disposición Transitoria Segunda del Real Decreto 3250/1976, de 30 diciembre (normas sobre ingresos de las Corporaciones Locales), al declarar que, en tanto no se dé cumplimiento a las Disposiciones Finales Tercera y Cuarta de la Ley de Bases del Estatuto de Régimen Local (Ley 41/1975, de 19 noviembre), continuarán en vigor las exenciones y bonificaciones de tributos locales que estén reconocidas en disposiciones con rango de ley que no sean de Régimen Local, declaración ratificada por la Ley 47/1978, de 8 (Estatuto de Régimen Local), y que no puede estimarse derogada, a su vez, por lo establecido en el Real Decreto-ley 11/1979, de 20 julio (financiación de Haciendas Locales), pues, aunque en el artículo 5.5 se declara que, con carácter general, las exenciones, reducciones y bonificaciones de la Contribución Territorial Urbana no se aplicarán a las Tasas municipales, tal precepto hay que estimarlo referido a las Contribuciones Territoriales específicamente citadas, sin que pueda extenderse a otras exenciones o bonificaciones tributarias no comprendidas en el mismo».

C) «Los beneficios fiscales, en su muy diversa gama, pueden encuadrarse, la mayor parte de las veces, como instrumentos al servicio de una determinada política sectorial, para coadyuvar al cumplimiento de los fines y a la consecución de los objetivos fijados en cada caso, lo que desde una perspectiva jurídica significa que las exenciones, bonificaciones y reducciones de los tributos constituyen modalidades de la actividad administrativa de fomento de signo positivo y contenido económico, en su calidad de ventaja financiera y a cargo del erario público, que implica una ayuda directa al beneficiario mediante el abaratamiento del coste de producción o de los márgenes de comercialización, en la misma medida en que se dejen de percibir o se devuelvan, total o parcialmente, determinados impuestos».

D) «Según el artículo 6 del Real Decreto-ley 31/1978, de 31 octubre, desarrollado, posteriormente, en los artículos 1 y 2 del Real Decreto 3148/1978, de 10 noviembre, los promotores y adquirentes de Viviendas de Protección Oficial gozarán de cuantas exenciones y bonificaciones tributarias se establezcan en los artículos 11, 12, 13, 14 y 15 del Real Decreto 2960/1976, de 12 noviembre, y éste no impide ni excluye que se apliquen las bonificaciones establecidas y reguladas por otras disposiciones vigentes, como es el artículo 14.2 del Decreto 2131/1963, de 24 julio. Y, por otra parte, el hecho de que, mediante el Real Decreto-ley 12/1980, de 26 septiembre, se extiendan las bonificaciones de Viviendas de Protección Oficial a las transmisiones de los terrenos destinados a la construcción de las mismas y a las ejecuciones de obras para el equipamiento comunitario primario, lejos de constituir una limitación o restricción en la aplicación de la referida bonificación, es una expresa ratificación de la misma; siendo de estimar, como establece el artículo 3 del Código Civil, que las normas deben ser interpretadas según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, por lo que, como las finalidades de promoción de empleo y de construcción de viviendas, que informan y determinan la legislación sobre Viviendas

de Protección Oficial, subsisten como principios rectores de la política social y económica del Estado, según los artículos 40 y 47 de la Constitución, tampoco la realidad social permite considerar que está derogada la referida bonificación tributaria».

E) «El Ayuntamiento apelante alega que la aplicación de la referida bonificación, derivada en definitiva de la Disposición Transitoria Segunda del Real Decreto 3250/1976, de 30 diciembre, no puede sostenerse tras la publicación del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 abril, que deroga al anterior y que no contiene, aparentemente, ninguna disposición como la Transitoria Segunda de este último; y aduce, además, que el citado Real Decreto Legislativo 781/1986 tiene fuerza de Ley y, en consecuencia, rango normativo suficiente para derogar la bonificación reconocida indirectamente por el Real Decreto 3250/1976. Sin embargo, todo ello requiere una precisión: el Real Decreto Legislativo es un Texto Refundido y su función sustitutoria de la legislación anterior sólo puede predicarse en tanto en cuanto refunda en su Texto Unico la diversa legislación precedente, pues la función constitucional del Texto Refundido no es innovar el ordenamiento jurídico, y, en consecuencia, no puede postularse una interpretación de sus normas que conduzcan a ese resultado, lo que significa que, tras la publicación del Real Decreto Legislativo 781/1986, ha de mantenerse la misma línea jurisprudencial favorable a la subsistencia de la bonificación del 90% del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos devengado con motivo de la adquisición de terrenos para la construcción de viviendas de Protección Oficial».

F) «La aparente omisión, en el Real Decreto Legislativo 781/1986, de una Disposición Transitoria análoga a la segunda del Real Decreto 3250/1976 no puede equivaler, como se pretende por la Corporación, a una grave y radical medida derogatoria de la bonificación cuestionada ni, menos aún, a la erradicación de la línea jurisprudencial expuesta y al efecto sentada, porque un Texto Refundido, como lo es el Real Decreto Legislativo 781/1986, por mucho que se argumente en contra, sólo sirve, en principio, para estructurar, reordenar, aclarar, resumir y reunir en un único articulado las normas precedentes sobre una materia concreta, pero no puede crear ni suprimir normas si no es excediéndose de la autorización concedida e incurriendo, por consiguiente en nulidad, lo que es más evidente aún si las normas afectadas son de naturaleza distinta -sectorial, en este caso- de las que se refunden, que en el supuesto presente sólo son vigentes sobre Régimen Local, según el texto de la Disposición Final Primera de la Ley 7/1985 y la propia rúbrica del Real Decreto Legislativo 781/1986 que la desarrolla».

G) «En efecto, la legislación de Régimen Local no puede, en definitiva, salvo que así se determine, derogar una legislación específicamente reguladora de las Viviendas de Protección Oficial. Además, el Real Decreto Legislativo 781/1986 no es el que concede la bonificación en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, sino que la misma proviene, y tiene su asiento, en dicha legislación propia y sectorial de las viviendas de Protección Oficial. No es, pues, la corporación quien concede, o no, tales clases de beneficios tributarios, y, por ende, no hay razón alguna para argumentar, como hace la Corporación, la quiebra de la autonomía municipal y de la potestad reglamentaria de la misma».

H) «A mayor abundamiento, el que la nueva Ley de Haciendas Locales, 39/1988, de 28 diciembre, establezca, en su Disposición Adicional Novena, que "a

partir del 31 de diciembre de 1989 quedarán suprimidos cuantos beneficios fiscales estuvieran establecidos en los tributos locales, tanto de forma genérica como específica, en toda clase de disposiciones distintas a las de Régimen Local, sin que su actual vigencia pueda ser invocada respecto de ninguno de los tributos regulados en la presente Ley", no significa otra cosa -evidentemente- que la plasmación "ex novo" de un radical cambio legislativo, que produce sus efectos sólo desde su vigencia, y no retroactivamente»".

En consecuencia, la bonificación del 90 por 100 de la cuota del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos debió haberse solicitado en su día por quien fuera el obligado a presentar ante el Ayuntamiento de Zaragoza el contrato a liquidación del Impuesto, en el caso de no haber lugar a la exención subjetiva a favor del Instituto para la Promoción Pública de la Vivienda.

Novena. Por Sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo Nº 2 de Zaragoza, nº 282/2001, de dos de noviembre, remitida por la Dirección General de Vivienda y Rehabilitación en contestación a la ampliación de información solicitada por esta Institución a los expedientes de queja con referencia 1230, 1314 y 1350 del año 2003, se resolvió desestimar el recurso que contra determinadas liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana notificadas por el Ayuntamiento de Zaragoza había presentado la Diputación General de Aragón, pero dicha Sentencia únicamente decidió si el Instituto del Suelo y la Vivienda era un organismo exento de pago del citado Impuesto, pero no enjuició cuestión alguna sobre la transmisión de las viviendas de protección oficial, el plazo de prescripción, el sujeto pasivo obligado al pago, el periodo impositivo y la cuota del Impuesto exigida, al, hay que suponer, no haber aportado el Instituto del Suelo y la Vivienda o posteriormente la Dirección General de Vivienda y Rehabilitación el contrato privado de compraventa al procedimiento de inspección que inició el Ayuntamiento de Zaragoza, y por ello, entiende esta Institución que ahora la Diputación General de Aragón puede presentar nuevamente los recursos ordinarios o extraordinarios de revisión, o judiciales, que procedan para obtener del Ayuntamiento de Zaragoza o de los Tribunales de lo Contencioso Administrativo una resolución favorable a sus intereses que son los de los ciudadanos adquirentes de las viviendas de protección oficial de los números 3 y 5 de la calle Orilla Ranillas de Zaragoza que por contrato les vendió con fecha 30 de octubre de 1982.

Décima. En conclusión, a juicio de esta Institución, de quedar acreditado que las viviendas de protección oficial fueron ocupadas por los compradores en octubre de 1982, de lo que parece no hay duda, se habría consumado la transmisión de las viviendas vendidas por contrato privado de compraventa, iniciándose entonces el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación; plazo que, a nuestro parecer, ha transcurrido con creces, por lo

que la Dirección General de Vivienda y Rehabilitación del Departamento de Obras Públicas, Urbanismo y Transportes debió haber alegado en el procedimiento de inspección que inició el Ayuntamiento de Zaragoza ante la falta de presentación de la escritura notarial a liquidación del Impuesto que formalizaba la compraventa realizada en octubre de 1982, el transcurso de plazo de prescripción, sin interrupción por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos devengado, al ser el momento a partir del cual ha de comenzar a computarse el plazo de cuatro años de prescripción establecido en el artículo 64 de la Ley General Tributaria el año 1982 y no la fecha de la escritura notarial (mera formalización, como se infiere de su contexto, de la transmisión ya consumada), razón esta por la que, de no haber actuación alguna del Ayuntamiento de Zaragoza que interrumpiera el plazo prescriptorio, parece evidente que habría transcurrido con exceso el plazo de cuatro años, y que, por tanto, el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante liquidación podría reputarse prescrito.

Asimismo, a nuestro juicio, debió la Administración Autonómica haber alegado la exención de pago del Impuesto, al ser el Instituto para la Promoción Pública de la Vivienda, y no el Instituto del Suelo y la Vivienda, quien vendió las viviendas de protección oficial, y caso de no haber sido estimada dicha exención, debió haber alegado que entonces el sujeto pasivo del Impuesto era la parte adquirente, como sustituto del contribuyente, para que el Ayuntamiento de Zaragoza le hubiera notificado también las actuaciones que para exigir el pago del Impuesto realizara.

Y por último, y también en nuestra opinión, debería haber alegado la Administración Autonómica que el periodo impositivo estaba erróneamente determinado, pues no finalizó cuando se otorgó la escritura notarial en abril de 2000, sino cuando se transmitió la propiedad en octubre de 1982.

III.- RESOLUCIÓN.

Por todo lo anteriormente expuesto, y en uso de las facultades que me confiere la Ley 4/1985, de 27 de junio, reguladora del Justicia de Aragón, considero conveniente formular la siguiente Recomendación:

Que tomando en consideración los hechos relatados y disposiciones que a ellos resultan aplicables, se proceda por el Departamento de Obras Públicas, Urbanismo y Transportes a articular aquellos remedios jurídicos extraordinarios previstos al efecto en la Ley General Tributaria con la

finalidad de anular las liquidaciones que por el Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana ha notificado el Ayuntamiento de Zaragoza a nombre del Instituto del Suelo y la Vivienda por la venta de las viviendas de protección oficial de los números 3 y 5 de la calle Orilla Ranillas.

Agradezco de antemano su colaboración y espero que en un plazo no superior a un mes me comunique si acepta o no la Resolución formulada, indicándome, en este último supuesto, las razones en que funde su negativa.

11 de Mayo de 2004

EL JUSTICIA DE ARAGÓN

FERNANDO GARCÍA VICENTE