



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en Derecho y Administración y
Dirección de Empresas.

Fiscalidad de la “usucapio” en el
sistema impositivo estatal y local

Presentado por:

HENAR PÉREZ GARRIDO

Tutelado por:

D. ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO

Valladolid, 28 de junio de 2023

RESUMEN

El presente Trabajo de Fin de Grado tiene como principal objetivo analizar la incidencia de la figura de la usucapión en el sistema impositivo español, a través del estudio y la comprensión de la interrelación entre el Derecho Público y el Derecho Privado en un contexto específico.

El punto de conexión entre el Derecho Tributario y Civil en el ámbito de la usucapión se encuentra en la forma en que la titularidad, posesión y transmisión de bienes afectan a las obligaciones fiscales, mientras que el Derecho Civil establece las reglas y principios para la adquisición y transferencia de la propiedad, el Derecho Tributario define las obligaciones tributarias derivadas de dicha operación.

PALABRAS CLAVE

Usucapión, prescripción adquisitiva, transmisión, renta, ganancia patrimonial, Derecho Tributario, Derecho Civil.

ABSTRACT

The aim of this project is to analyse the tax implications of usucapion in the Spanish tax system, through the study and understanding of the interrelation between Public Law and Private Law in a specific context.

The point of connection between Tax Law and Civil Law in the realm of usucapion lies in how ownership, possession, and transfer of assets affect the tax obligations of the taxpayer. While Civil Law establishes the rules and principles for the acquisition and transfer of property, Tax Law defines the tax obligations arising from such transaction.

KEY WORDS

Usucapion, acquisitive prescription, transfer of property, income, capital gain, Tax Law, Civil Law.

ÍNDICE

I.	INTRODUCCIÓN	9
II.	LA PRESCRIPCIÓN ADQUISITIVA O USUCAPIÓN	11
1.	CONSIDERACIONES GENERALES	11
1.1	Antecedentes históricos y su configuración actual en el CC.....	11
1.2	Clases de usucapión.....	13
1.3.	Naturaleza jurídica de la usucapión.....	14
1.4	Fundamento de la usucapión	16
2.	PRESUPUESTOS Y EFECTOS	18
2.1	Regulación y presupuestos objetivos.....	18
2.2	Presupuestos subjetivos.....	23
2.3	Efectos de la usucapión.....	25
III.	LA USUCAPIÓN EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA EN EL ÁMBITO ESTATAL Y LOCAL	27
1.	ASPECTOS GENERALES	27
2.	EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	29
2.1	La usucapión como ganancia patrimonial	31
2.2	Cuantificación del gravamen.....	37
3.	EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	39
3.1	Hecho imponible	40
3.2	Cuantificación del gravamen.....	43
4.	EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES..	46
4.1	IRNR con establecimiento permanente	48
4.2	IRNR sin establecimiento permanente.....	49
5.	EN EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.....	51
IV.	LA USUCAPIÓN EN LA IMPOSICIÓN SOBRE EL CONSUMO	55

V. CONCLUSIONES	59
VI. BIBLIOGRAFÍA.....	63
1. Referencias bibliográficas	63
2. Legislación	64

ABREVIATURAS

ART.: Artículo.

CC: Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.

CCAA: Comunidades Autónomas.

CE: Constitución Española de 1978.

CV: Consulta Vinculante.

DGT: Dirección General de Tributos.

EEE: Espacio Económico Europeo.

EP: Establecimiento Permanente.

IAE: Impuesto sobre Actividades Económicas.

ICAC: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

IIVTNU: Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

IRNR: Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

IS: Impuesto sobre Sociedades.

ITPO: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido.

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

LIRPF: Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los No Residentes y sobre el Patrimonio.

LIRNR: Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

LIS: Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

NIIF: Norma Internacional de Información Financiera.

NRV: Normas de Registro y Valoración.

PGC: Plan General Contable.

RIRPF: Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional.

STS: Sentencia del Tribunal Supremo.

STSJ: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia.

TC: Tribunal Constitucional.

TEAC: Tribunal Económico Administrativo Central.

TEAR: Tribunal Económico Administrativo Regional.

TRLRHL: Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

I. INTRODUCCIÓN

El presente Trabajo de Fin de Grado, titulado "*Fiscalidad de la "usucapio" en el sistema impositivo estatal y local*", tiene como objetivo adentrarse en la relación entre el Derecho Privado y Público, en concreto entre el Derecho Civil y el Derecho Tributario en el marco de la usucapión o prescripción adquisitiva. Este análisis exhaustivo pretende arrojar luz sobre el marco legal que rodea a la usucapión y sus implicaciones fiscales en el sistema impositivo estatal y local.

En primer lugar, se llevará a cabo un análisis de esta figura en el ámbito del Derecho Civil. Para ello, se partirá de su evolución histórica y se analizarán sus fundamentos teóricos, incluyendo el análisis de los conceptos fundamentales, los requisitos y los efectos que respaldan esta institución jurídica. Además, se determinará y expondrá el fundamento y la naturaleza jurídica de dicha modalidad de adquisición de la propiedad y de otros derechos reales. Es importante destacar la distinción entre los modos originarios y los derivativos, ya que esta distinción va a ser crucial en el ámbito tributario, pues como se verá posteriormente, la naturaleza jurídica de la usucapión va a condicionar por completo los detalles de su régimen fiscal. Por lo tanto, comprender esta distinción va a ser fundamental para analizar la calificación y las demás consecuencias fiscales vinculadas a ella.

En la segunda parte del trabajo se abordará el estudio de la incidencia fiscal de la usucapión en el conjunto del sistema impositivo español. Se prestará especial atención a la imposición sobre la renta, analizando los principales impuestos que gravan la misma en el territorio español, esto es, el IRPF, el IS y el IRNR en el plano estatal; y el IIVTNU en el ámbito local. Para ello, se examinarán las disposiciones legales que son de aplicación, y se pondrá énfasis en la aplicación práctica de las normas tributarias a situaciones concretas relacionadas con la usucapión. Además, este análisis del derecho positivo se completará con el de la doctrina y la jurisprudencia emanada de los altos tribunales, con el objetivo de comprender los criterios y lineamientos interpretativos utilizados en casos de relevancia.

Por último, se procederá al análisis de la imposición sobre el consumo, estudiando cómo se gravan las transmisiones y adquisiciones de bienes en el sistema tributario español. De igual forma que en el apartado anterior, se partirá de una revisión exhaustiva de las leyes y disposiciones normativas pertinentes centrándose en las implicaciones fiscales derivadas de la usucapión en dicho contexto.

En resumen, este TFG persigue una contribución en el ámbito de las ciencias jurídicas y económicas, al profundizar en la usucapión dentro del ámbito impositivo español. A través de un enfoque multidisciplinario, se explorará la intersección entre el Derecho Civil

y Tributario, desentrañando los aspectos esenciales de la usucapión y su impacto en la determinación de la renta y la imposición sobre el consumo. Mediante un análisis crítico y fundamentado, se espera arrojar luz sobre esta compleja temática, contribuyendo al desarrollo académico y al debate en este campo de estudio en constante evolución.

II. LA PRESCRIPCIÓN ADQUISITIVA O USUCAPIÓN

1. CONSIDERACIONES GENERALES

1.1 Antecedentes históricos y su configuración actual en el CC

La prescripción adquisitiva o usucapión consiste en la adquisición del dominio o demás derechos reales susceptibles de posesión a través de la posesión continuada de la cosa, durante un plazo determinado y en las condiciones fijadas por la ley. En virtud de esta institución la persona que viene poseyendo y comportándose como titular del derecho, (usucapiente), adquiere los derechos en perjuicio del titular anterior (usucapido). Por tanto, la prolongación en el tiempo de una situación de hecho termina consolidándose en una situación de derecho. Según ALBALADEJO GARCÍA, M: *“Se trata de un bien o derecho que en principio no le pertenecía y se convierte en su propiedad, en virtud de su apariencia como titular del bien”*.

La usucapión tiene su origen en una antigua institución jurídica romana. Etimológicamente, *usucapio* proviene de los términos latinos *usu capere*, que significa coger por el uso.

La *usucapio* se configuró inicialmente como una institución para la adquisición de la propiedad que respondía a necesidades de interés público. Su finalidad era crear certeza y seguridad respecto a la propiedad de las cosas, puesto que la propiedad civil de un bien no podía quedar permanentemente incierta.

La primera manifestación de la *usucapio* aparece en la Ley de las XII Tablas². En este texto jurídico ya se establecía la posibilidad de la pérdida y adquisición de la propiedad por el mero transcurso del tiempo, concretamente la Tabla VI³ decía lo siguiente: *“Usus autoritas fundi bienniu, ceterarum rerum annus”*, que significa: *“A través de la posesión continuada de un fundo durante dos años o un año respecto al resto de bienes, el poseedor se convertirá en el propietario absoluto de la cosa sin más relación con el anterior propietario”*.

Con el paso de los años esta institución se fue perfeccionando y desarrollando hasta configurarse como un modo de adquirir la propiedad, cuyo fundamento jurídico y elementos esenciales perduran hasta nuestros días.

¹ALBALADEJO GARCIA, M: La usucapión, Madrid, ed.: J, San José S.A, 2004, p. 13

² La Ley de las XII Tablas (Lex Duodecim Tabularum), es el más antiguo código de Derecho romano. Fue redactado entre los años 451 y 450 a.C., y tomó como fuente el Derecho oral existente en aquel momento.

³ Ley de las XII Tablas. Tabla 6,3 (Ciceron, Top., 4,23)

La *usucapio* se estableció inicialmente como una institución de *ius civile* que estaba limitada exclusivamente a los ciudadanos romanos⁴ (Tabla VI, 4)⁵, y cuya aplicación se restringía al ámbito de los fundos itálicos. Posteriormente, con la Constitución de Teodosio II⁶ 424 d.C., se crea una figura paralela, la *prescriptio longissimi temporis*, que tiene por objeto limitar temporalmente el plazo para ejercer cualquier tipo de acción, real o personal, más allá de los treinta años. Con esta institución el legislador buscaba llenar el vacío que dejaba la *usucapio* en relación con los fundos provinciales y extranjeros.

Estas dos instituciones aplicadas a las acciones reales conducían al mismo resultado, en ambos casos el poseedor, con el mero paso del tiempo, terminaba transformándose en propietario, consolidando su posición de dueño frente a terceros, produciéndose así una efectiva adquisición de la propiedad.

Consecutivamente, el Derecho posclásico y justiniano fueron refundiendo ambas instituciones, manteniendo el nombre de usucapión para las cosas muebles y el de *praescriptio* para los bienes inmuebles. A pesar de la doble terminología, se trata en todo caso de una única institución con las mismas reglas, que viene a ser la usucapión o prescripción adquisitiva del derecho moderno.

El término “*usucapión*”, en el sistema legal actual tiene un carácter puramente doctrinal y jurisprudencial, ya que el Código Civil se decanta por el equivalente de “*prescripción adquisitiva*”.

La “*usucapión*” o prescripción adquisitiva es un modo de adquisición de la propiedad y demás derechos reales que el ordenamiento jurídico español contempla en el art 609 del Código Civil, (en adelante, CC), según el cual: “*La propiedad se adquiere por la ocupación. La propiedad y los demás derechos sobre los bienes se adquieren y transmiten por la ley, por donación, por sucesión testada e intestada, y por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición. Pueden también adquirirse por medio de la prescripción.*” La idea se reitera en el art. 1.930 de este mismo código en estos términos: “*por prescripción se adquieren, de manera y con las condiciones determinadas en la ley, el dominio y demás derechos reales*”.

⁴ Los peregrinos no podían adquirir por *usucapio* cosas de los ciudadanos romanos (ya que este era un modo del *ius civile*), pero también los romanos veían limitado este modo de adquisición ya que no podían adquirir por usucapión las cosas de los extranjeros o situadas fuera del territorio itálico. SIXTO, M., “Algunas dudas sobre la usucapión en las XII Tablas”, *Revista de Estudios Histórico-Jurídicos* [Sección Derecho Romano] XVII (Valparaíso, Chile, 1995), *cit.*, p. 149.

⁵ Ley de las XII Tablas. Tabla VI;4: “*Adversus hostem aeterna auctoritas*”

⁶ Constitución de Teodosio II 424 d.C

La prescripción se encuentra regulada en el título XVIII del libro IV, artículos 1930 a 1975, ambos inclusive, del Código Civil. El legislador utiliza el término “*prescripción*” para referirse tanto a la adquisitiva (usucapión) como a la extintiva. A pesar de ello se trata de instituciones distintas, por su objeto: la usucapión se aplica al dominio y a los derechos reales susceptibles de posesión, mientras que la prescripción extintiva lo es a los derechos reales y a los derechos de crédito. Por los requisitos para su aplicación, la usucapión requiere de la posesión, mientras que la prescripción extintiva requiere de la inacción. Y por último, en relación con los efectos, la usucapión produce la adquisición del bien o derecho real, mientras que la prescripción extintiva produce la pérdida o extinción del derecho afectado.

Este trabajo se va a centrar en el estudio y análisis de prescripción adquisitiva del dominio y demás derechos reales, regulada en el Capítulo I, arts.1940 y ss. CC. A continuación se procederá al estudio de las siguientes cuestiones: las diferentes clases de usucapión, la naturaleza jurídica y el fundamento de la institución.

1.2 Clases de usucapión

Las principales clasificaciones de la prescripción adquisitiva que se pueden realizar son las siguientes:

Ordinaria y extraordinaria, ambas se fundamentan en la posesión en concepto de dueño. Sin embargo, en función de los requisitos exigibles, el CC distingue entre usucapión ordinaria, que es aquella en la que además de la posesión será necesario que el adquirente actúe de buena fe y se apoye en la posesión de un justo título. Y usucapión extraordinaria, que solo requiere la posesión ininterrumpida, pública y pacífica de la cosa, sin necesidad de mediar justo título y buena fe. Lógicamente, los plazos requeridos para este segundo tipo serán mayores.

En función de la naturaleza del bien, se puede distinguir entre mobiliaria e inmobiliaria, el régimen jurídico aplicable será distinto según se trate de una u otra naturaleza. La principal diferencia se aprecia en el cómputo de los plazos exigibles, siendo menores en el caso de la mobiliaria, debido a la mayor celeridad del tráfico de este tipo de bienes. Esta diferencia de plazos se percibe tanto en el caso de la usucapión ordinaria como de la extraordinaria.

Del dominio y de los derechos reales sobre cosas ajenas, ya que la usucapión no se limita a la adquisición del pleno dominio de un derecho, sino que también puede suponer la adquisición de derechos reales limitados (derechos reales sobre cosa ajena). En principio, el

régimen aplicable es el mismo, aunque cuando afecta a derechos reales diferentes del dominio es necesario aplicar determinadas singularidades.

1.3. Naturaleza jurídica de la usucapión

La naturaleza jurídica de la usucapión no es clara, y su regulación no deja de suscitar dudas. Como ya se ha visto, la usucapión es un tipo concreto y específico de la prescripción (prescripción adquisitiva) que constituye un modo de adquisición de la propiedad y demás derechos reales (art 1931 CC)⁷.

El art.609 C.C.⁸ regula el régimen legal de adquisición de la propiedad y menciona la prescripción entre las causas y los modos de adquisición del dominio. Dicho precepto ha sido objeto de numerosas críticas por su asimétrica e imperfecta redacción⁹, ya que el legislador se limita a enumerar y no realiza ninguna clasificación sobre los distintos mecanismos de adquisición. A este respecto, ALBALADEJO GARCÍA, M: *“Lo primero que hay que resaltar es que es inútil. No hace falta en la Ley. Tiene sólo valor de enseñanza, o doctrinal o expositivo, pero carece de virtud normativa, porque los modos de adquirir los derechos reales son los que establece el Ordenamiento, y lo son porque los establece, no porque los enumere todos (ni siquiera los enumera todos) juntos en un artículo”*.

La doctrina científica actual, manteniendo el criterio la doctrina romanista ha venido clasificando los modos de adquisición de la propiedad en originarios y derivativos.

⁷ Art. 1931 C.C: *“Por la prescripción se adquieren, de la manera y con las condiciones determinadas en la ley, el dominio y demás derechos reales. También se extinguen del propio modo por la prescripción los derechos y las acciones, de cualquier clase que sean.”*

⁸ Art. 609 CC: *“La propiedad se adquiere por la ocupación. La propiedad y los demás derechos sobre los bienes se adquieren y transmiten por la ley, por donación, por sucesión testada e intestada, y por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición. Pueden también adquirirse por medio de la prescripción.”*

⁹ ALBALADEJO GARCÍA, M.: *“La usucapión”*, Madrid, J, San José S.A, 2004, p. 35

En el caso de los originarios, el derecho del nuevo titular no se basa en ningún derecho anterior, surge como un derecho nuevo e independiente. Entre estos métodos se encuentran el hallazgo (art.615 C.C.)¹⁰ o la ocupación (art. 610 C.C)¹¹.

En los modos derivativos, el derecho adquirido se funda en el derecho del anterior titular, de modo que el contenido del derecho del adquirente depende del que tuviera su antecesor. Se produce así una transmisión que puede ser tanto inter vivos como mortis causa, y el derecho real pasa de un titular a otro mediante un negocio jurídico, como es el caso, por ejemplo, de la compraventa, de las herencias o legados, o de las donaciones.

La distinción entre modos originarios y derivativos es de vital importancia, especialmente en el ámbito tributario, ya que, como se verá posteriormente a lo largo de este trabajo, la naturaleza jurídica de la institución va a condicionar por completo su regulación y régimen fiscal.

Para la doctrina mayoritaria, la usucapión se debe encuadrar dentro de los modos originarios, pues se entiende que al adquirir la propiedad de esta forma el derecho no se adquiere de un titular anterior, sino que la adquisición deriva inmediatamente de la ley. En otras palabras, si un derecho se ha adquirido por usucapión es precisamente porque no se ha adquirido derivativamente mediante tradición a partir de una persona que antes lo tenía y lo podía transmitir, sino que se ha adquirido a partir de un *non domino* que carecía de poder para transmitirlo.

A pesar de que el derecho usucapido no derive de ningún derecho del anterior titular, bien es cierto que, como pone de relieve DÍEZ-PICAZO, L¹², la usucapión no produce un efecto adquisitivo *ex nihilo*¹³, equivalente al de la ocupación o el hallazgo, es decir no se trata de un derecho *ex novo*, pues ya existía otro titular anterior. Además, también conviene destacar

¹⁰ Art. 615 C.C.: “El que encontrare una cosa mueble, que no sea tesoro, debe restituirla a su anterior poseedor. Si éste no fuere conocido, deberá consignarla inmediatamente en poder del Alcalde del pueblo donde se hubiese verificado el hallazgo. El Alcalde hará publicar éste, en la forma acostumbrada, dos domingos consecutivos. Si la cosa mueble no pudiese conservarse sin deterioro o sin hacer gastos que disminuyan notablemente su valor, se venderá en pública subasta luego que hubiesen pasado ocho días desde el segundo anuncio sin haberse presentado el dueño, y se depositará su precio. Pasados dos años, a contar desde el día de la segunda publicación, sin haberse presentado el dueño, se adjudicará la cosa encontrada o su valor al que la hubiese hallado. Tanto éste como el propietario estarán obligados, cada cual en su caso, a satisfacer los gastos.”

¹¹ Art. 610 C.C.: “Se adquieren por ocupación los bienes apropiables por su naturaleza que carecen de dueño, el tesoro oculto y las cosas muebles abandonadas. Con las excepciones que puedan derivar de las normas destinadas a su identificación, protección o preservación, son susceptibles de ocupación los animales carentes de dueño, incluidos los que pueden ser objeto de caza y pesca. El derecho de caza y pesca se rige por las leyes especiales”

¹² DÍEZ-PICAZO, L.: “Fundamentos del Derecho Civil patrimonial”, tomo III, edición 5ª, Madrid, 2008, p.785.

¹³ Locución latina traducible por «de la nada» o «desde la nada»

que, en los casos de prescripción ordinaria, como se verá más adelante, puede ocurrir que la transmisión sí que se apoyara en un negocio adquisitivo justo, válido y verdadero, pero que nunca llegó a producir la transmisión. Y es que precisamente porque el adquirente no llega a adquirir el derecho en su momento, surge el remedio de la usucapión, que va a permitir adquirirlo con el mero paso del tiempo.

La reciente jurisprudencia española y la doctrina de la DGT ¹⁴ defienden la teoría de la prescripción como modo originario de transmisión. En este sentido se manifiesta la reciente STS 1363/2020, de 21 octubre, cuando dice: *“pues aunque exista una propiedad anterior, la adquisición del bien usucapido no se produce por la tradición, sino por la mera posesión de la cosa, con título justo (prescripción adquisitiva ordinaria) o incluso sin título (prescripción adquisitiva extraordinaria)”*. Y en términos similares, el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en sentencia de 20 de julio de 2015, señala *“Dado que la adquisición del inmueble se ha producido por usucapión, no es posible entenderlo que se haya producido negocio inter vivos oneroso, ya que ni tan siquiera ha existido transmisión alguna. La usucapión no es un modo de transmisión de la propiedad sino que es solo un modo de adquirirla, y además, de hacerlo originariamente”*.¹⁵

1.4 Fundamento de la usucapión

El fundamento de la institución ha sido objeto de debate en innumerables ocasiones por parte de la doctrina. La razón de su reconocimiento en el ordenamiento jurídico responde principalmente a la protección de la seguridad del tráfico, sin embargo, la razón o el fundamento de la usucapión se puede abordar desde diferentes perspectivas, como se va a poder abordar a continuación.

Desde el punto de vista objetivo, la finalidad de la usucapión es la protección de la seguridad del tráfico jurídico, la protección de la apariencia jurídica. Responde fundamentalmente a cuestiones de interés social, pues la apariencia jurídica no afecta solo al poseedor aparente, sino que genera efectos y expectativas a terceros, lo que exige que se establezcan límites a las pretensiones jurídicas envejecidas, que permitan que el transcurso del tiempo transforme esa posesión en una verdadera titularidad. Desde una perspectiva más filosófica conviene recordar las palabras del jurista alemán WINDSCHEID, B¹⁶: *“El tiempo*

¹⁴ Dirección General de Tributos. Consulta Vinculante V0243-22 de 11 de febrero de 2022 y Consulta Vinculante V4053-12 de 16 de diciembre de 2015.

¹⁵ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 20 de julio de 2015 (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2.ª); recurso núm. 2015/2009; ponente: Eserverri Martínez, Ernesto.

¹⁶ WINDSCHEID, B: *Problemática sobre la actio*. Olejnik ediciones, Madrid. 1954.

es un poder al cual ningún ser humano puede sustraerse; lo que ha existido largo tiempo, nos aparece sólo por eso como algo firme e incommovible y es un mal defraudar las expectativas”

Desde el punto de vista subjetivo, la finalidad es más discutida, y se entiende que el fundamento del precepto se apoya en el desinterés, abandono o negligencia del titular del derecho frente al poseedor aparente; el cual, pudiendo ejercitar las correspondientes acciones legales para hacer valer su derecho, no lo hace y permite que otro lo haga.

El criterio objetivo, de orden público, ha sido el más aceptado por la jurisprudencia y la doctrina, como se pone de manifiesto en múltiples sentencias de nuestro TS¹⁷, entre ellas una de las más reciente, de 11 de febrero de 2016, que concluye: *“el fundamento de la usucapión es de carácter objetivo y consiste en dar seguridad a los derechos de modo que, transcurrido el tiempo fijado por la ley en el ejercicio del derecho y concurriendo los demás requisitos exigidos, tal derecho queda consolidado y cubierto frente a todos, evitando así las dificultades de prueba que pudieran existir para justificar el origen de derechos reales adquiridos en tiempos ya lejanos”*¹⁸

En cuanto a las opiniones doctrinales, se recoge la de la profesora SÁNCHEZ-CALERO ARRIBAS, la cual entiende también que este criterio es el más adecuado, destacando que la prescripción adquisitiva opera incluso en los casos en los que el verdadero titular desconoce la existencia del derecho: *“La usucapión no puede fundarse en una negligencia o falta de interés de los titulares del derecho, porque éstos no tenían conocimiento de su condición de tales. Más bien, la usucapión se basa en la apariencia jurídica creada por el demandado de que él era el verdadero titular del bien al haberlo estado poseyendo de forma continuada en el tiempo con las condiciones exigidas por la ley.”*¹⁹

¹⁷ STS de 13 de abril de 1956 y STS de 11 julio 1960: *“el verdadero fundamento de la usucapión consiste, no tanto en sancionar una conducta negligente del dueño, como en otorgar firmeza y seguridad a las situaciones de hecho no contradichas durante cierto tiempo, convirtiéndolas en jurídicas en aras a la paz socialice el derecho protege con la institución invocada”*.

¹⁸ STS de 16 de noviembre 2016 (RJ 2016, 5465) Fundamento de Derecho 8º, últm. párr.

¹⁹ SÁNCHEZ-CALERO ARRIBAS, B: *“La posesión en la usucapión de bienes muebles”* Revista Cuadernos Civitas de Jurisprudencia Civil 105 Septiembre-Diciembre 2017

2. PRESUPUESTOS Y EFECTOS

2.1 Regulación y presupuestos objetivos

Los requisitos o presupuestos generales aplicables a todas las clases de usucapión se deducen de los artículos 1.940 CC y 1.959 CC, y son los dos siguientes: la posesión y el tiempo.

No toda posesión es válida para usucapir, ya que el artículo 1.941 CC establece que la posesión ha de ser en concepto de dueño, pública, pacífica y no interrumpida. Tal y como se desprende de la jurisprudencia del TS: *“la usucapión requiere de la posesión y del transcurso del tiempo como presupuestos generales de su propia configuración como fenómeno jurídico, conforme a lo expresamente contemplado en el artículo 1941 del Código Civil que articula la possessio ad usucapionem en relación a la posesión en concepto de dueño, pública, pacífica y no interrumpida particularmente de lo dispuesto en los artículos 447 y 444 del Código con lo que toda posesión ad usucapionem, ya sea ordinaria o bien sea extraordinaria, debe reunir los presupuestos indicados.”*²⁰. Por tanto, la posesión *ad usucapionem* es una forma de posesión más rigurosa y exigente que la posesión en general y a continuación se van a ir analizando los distintos requisitos que esta debe reunir.

En primer lugar, como se ha indicado, ha de ser una posesión en concepto de dueño, ya que como dispone el CC en su artículo 447: *“Sólo la posesión que se adquiere y se disfruta en concepto de dueño puede servir de título para adquirir el dominio”*. Debe prestarse especial atención al modo en que se ejerce dicha posesión, en este sentido la jurisprudencia insiste en que no es suficiente el *animus domini*, sino que ha de haber actos inequívocos de ejercicio del derecho, con manifestación y trascendencia externa en el tráfico. Asimismo, se desprende de numerosas sentencias del TS (STS de 24 junio 2020, STS de 18 de octubre de 2007 y STS 6 de abril 2006). Naturalmente, como señala el artículo 1492 C.C., en ningún caso serán alegables aquellos actos de posesión ejecutados en virtud de licencia, en nombre ajeno o bajo consentimiento del dueño.²¹

En segundo lugar, se exige que sea pública. El requisito de publicidad supone que la posesión debe ser en todo momento visible, de manera que pueda ser conocida por el *verus dominus*.²² Debe ser público tanto el hecho posesorio en sí, como el concepto en el que se posee, que no podrá ser otro más que en concepto de dueño.

²⁰ STS 545/2012, de 28 septiembre. (Rec. 1173/2010) Fundamento de Derecho 3º.

²¹ STS 25 de junio de 2014 (RJ 1880).

²² STS 21 de octubre 1964 (RJ 4488) y STS 29 de noviembre de 1968 (RJ 5705).

Ha de ser, en tercer lugar, una posesión pacífica, de forma similar al requisito anterior, el precepto excluye la posibilidad de usucapir a partir de una posesión violentamente adquirida o de forma oculta o clandestina.

Por último, para que la usucapión sea válida ha de darse una posesión continuada e ininterrumpida. En caso de que la posesión se vea interrumpida, el poseedor perderá toda la posesión *ad usucapionem* acumulada, y deberá empezar a contarse de nuevo el cómputo del plazo. La interrupción de la prescripción consiste en un hecho o acto jurídico que impide y pone fin al fenómeno de usucapión iniciado. En principio existen dos formas de interrupción: la civil y la natural (art. 1.943 CC). Esta última consiste en el cese de la posesión de manera efectiva o material, ya que, como señala el art. 1.944 CC: “*Se interrumpe naturalmente la posesión cuando por cualquier causa se cesa en ella por más de un año*”. En cuanto a la denominada interrupción civil, tiene lugar por una reclamación judicial, tal y como manifiesta el art. 1.945 CC, según el cual: “*La interrupción civil se produce por la citación judicial hecha al poseedor, aunque sea por mandato de Juez incompetente*”. Además, el artículo 1.948 CC establece que también interrumpe la posesión cualquier reconocimiento expreso o tácito que el poseedor hiciere del derecho del dueño.

Para la prescripción ordinaria, además de los requisitos expuestos en los párrafos anteriores, será necesario que medie buena fe y un justo título, conforme al artículo 1940 CC²³. El Código Civil define el justo título en el artículo 1.952, como aquel “*que legalmente baste para transferir el dominio o derecho real de cuya prescripción se trate*”. Y a continuación, en el artículo 1.953 añade: “*El título para la prescripción ha de ser verdadero y válido*”. Por su parte, CASTÁN TOBEÑAS, J²⁴ define el justo título en el ámbito de la prescripción como el hecho que sirve de causa a la posesión y, consiguientemente, a la adquisición de la propiedad.

La prescripción ordinaria debe tener por base un título o negocio de adquisición, el cual obviamente va a resultar ineficaz y no va a llegar a producir la transmisión, que es justamente lo que la usucapión está llamada a subsanar, ese título o negocio ineficaz será la falta de titularidad del transmitente (aplicable a las formas de adquisición derivativas) o la

²³Art.1940 CC: “*Para la prescripción ordinaria del dominio y demás derechos reales se necesita poseer las cosas con buena fe y justo título por el tiempo determinado en la ley*”

²⁴ CASTÁN TOBEÑAS, J: Derecho Civil Español, Común y Foral. Tomo II. Editorial Reus, Madrid, 2015. p. 587.

existencia de un titular que impidió la adquisición del usucapiente (aplicable a las formas de adquisición originarias) ²⁵.

El título hábil es fundamental para la usucapión ordinaria, y debe reunir tres caracteres: ser justo, verdadero y válido. Por justo título se entiende aquel que por su naturaleza es válido para transferir el dominio y demás derechos, pero que en el caso concreto no produce el efecto de la transmisión al mediar el vicio o defecto que la usucapión está llamada a subsanar. En este sentido, a efectos de la prescripción ordinaria no se considera basada en título justo y suficiente la posesión que se disfruta por mera tolerancia²⁶. Por título verdadero se entiende aquel que está dotado de existencia objetiva y no es simulado, y por último, el título ha de ser válido, lo que significa que debe estar exento de vicios o defectos en sus elementos esenciales, reconociendo el TS la posibilidad de utilizar títulos anulables o rescindibles para usucapir, aunque en ningún caso la usucapión subsanará los defectos de anulabilidad o las causas de rescisión, sino que se limitará únicamente a subsanar la falta de titularidad del transmitente²⁷.

El requisito de justo título hay que considerarlo siempre junto con el de buena fe, que el título necesita para desplegar su eficacia jurídica plena, pues, como dice DÍEZ PICAZO, L²⁸, sin ella no se consigue la posesión exigida para la usucapión. La buena fe viene

²⁵ A modo de ejemplo, supongamos que Publio, propietario de un terreno, celebró un contrato de compraventa con Marco, mediante el cual, el primero se obligó a transferir la propiedad del terreno a Marco a cambio de una suma de dinero. Publio entregó la posesión del terreno a Marco, quien lo utilizó y ocupó como si fuera suyo. Sin embargo, tiempo después, se descubrió que Publio no era propietario del terreno, sino que lo había ocupado y utilizado de forma irregular durante muchos años, sin tener ningún título que justifique su posesión. Por ende, el contrato de compraventa entre Publio y Marco carecía de efectos, ya que Publio no tenía la titularidad necesaria para transferir la propiedad. No obstante, Marco continuó poseyendo el terreno de forma ininterrumpida y pacífica, cumpliendo con los requisitos necesarios para la prescripción adquisitiva. Durante un plazo superior a 10 años, Marco había poseído el terreno de forma pública, pacífica y no viciosa y sin interrupciones, cumpliendo así con los requisitos necesarios para la usucapión. Por tanto, a pesar de la falta de titularidad de Publio, el contrato de compraventa celebrado con Marco cumplía con los requisitos de un título justo para la posesión, lo que le permitió a Marco adquirir la propiedad del terreno a través de la prescripción adquisitiva ordinaria, ya que cumplía todo lo exigido por el art.1940 CC: posesión, tiempo, buena fe y título justo.

²⁶ STS 15 de junio 2007 (RJ 5425)

²⁷ STS 26 de enero de 1988 (RJ 146) y STS 5 de marzo de 1991 (RJ 1718)

²⁸ DÍAZ-PICAZO, L: Fundamentos del Derecho Civil patrimonial, tomo III, edición 5ª, Madrid, 2008, página 224.

definida en los artículos 1.950 CC ²⁹ y 1.951 CC ³⁰, y consiste en la creencia por parte del uscapiente de que la persona de la que recibió la cosa era dueño y estaba legitimado para su transmisión³¹. Negativamente, consiste en la ignorancia del vicio que acompañaba la transmisión; es, por lo tanto, un estado de conocimiento sujeto a apreciación por el juez de instancia.

En cuanto a los plazos de la usucapión, varían en función del tipo de prescripción y de la naturaleza del bien, como se refiere a continuación.

Los plazos de la usucapión mobiliaria se regulan en el artículo 1955 CC³², y es de 3 años para la ordinaria y de 6 para la extraordinaria. El artículo 1956 CC³³ establece por su parte una especialidad para el cómputo del plazo de las cosas hurtadas o sustraídas, según la cual los poseedores no podrán beneficiarse de la usucapión a menos que antes haya prescrito el delito y la correspondiente acción para exigir la responsabilidad civil derivada del delito.

Los plazos en la usucapión inmobiliaria serán de 10 o 20 años para la ordinaria (art. 1957 CC) y de 30 años para la extraordinaria (art. 1959 CC). Dentro de la prescripción ordinaria el plazo puede variar en función de si la posesión *ad uscapionem* se desarrolló entre presentes (10 años) o ausentes (20 años). A efectos del artículo 1958 CC se considera ausente al que reside o ha residido, durante el trascurso de la usucapión, en país extranjero o en ultramar. En el caso de que estuviera parte del tiempo ausente y parte presente, cada dos años de ausencia se computarán como uno de presencia.

En cuanto a las reglas sobre el cómputo del plazo, debe indicarse que se hará conforme a la regla general del art. 5 CC ³⁴, teniendo en cuenta las especialidades que

²⁹ Art. 1.950 C.C: “La buena fe del poseedor consiste en la creencia de que la persona de quien recibió la cosa era dueño de ella, y podía transmitir su dominio”.

³⁰ Art. 1.951 C.C: “Las condiciones de la buena fe exigidas para la posesión en los artículos 433, 434, 435 y 436 de este Código, son igualmente necesarias para la determinación de aquel requisito en la prescripción del dominio y demás derechos reales”.

³¹ STS de 27 abril 2011 (RJ 2453)

³² Art.1.955 CC: “El dominio de los bienes muebles se prescribe por la posesión no interrumpida de tres años con buena fe. También se prescribe el dominio de las cosas muebles por la posesión no interrumpida de seis años, sin necesidad de ninguna otra condición. En cuanto al derecho del dueño para reivindicar la cosa mueble perdida o de que hubiese sido privado ilegalmente, así como respecto a las adquiridas en venta pública, en bolsa, feria o mercado, o de comerciante legalmente establecido y dedicado habitualmente al tráfico de objetos análogos, se estará a lo dispuesto en el artículo 464 de este Código”.

³³ Art.1.956 CC: “Las cosas muebles hurtadas o robadas no podrán ser prescritas por los que las hurtaron o robaron, ni por los cómplices o encubridores, a no haber prescrito el delito o falta, o su pena, y la acción para exigir la responsabilidad civil, nacida del delito o falta”.

introduce el legislador en el art. 1960 CC para el ámbito de la prescripción. Estas especialidades son las siguientes: respecto de la *Accessio possessionis* (art. 1960.1 C.C.), el poseedor actual puede completar el tiempo necesario para la usucapición uniendo al suyo el de su causante, y es lo que se conoce como la unión o suma de posesiones. En relación con la presunción de continuidad en la posesión (art. 1960.2 C.C.), se presume que el poseedor actual que también ha poseído en un momento anterior ha continuado poseyendo durante todo el periodo intermedio. En cuanto a la fijación del *dies a quo* y *dies ad quem*, el artículo 1960 CC, en su apartado 3 establece: “*el día en que comienza a contarse el tiempo se tiene por entero; pero el último debe cumplirse en su totalidad*”.

En lo que respecta al ámbito objetivo y a las cosas susceptibles de usucapición, el Código Civil se refiere en numerosos artículos (608, 1930, 1940, 1949, 1051,1052, entre otros) a la prescripción adquisitiva como un modo de adquirir tanto el dominio como los demás derechos reales.

Por lo general, el ámbito de aplicación de la usucapición son los derechos reales; sin embargo, esto no significa que todos los derechos de esta naturaleza puedan adquirirse por el transcurso del tiempo. Como ha declarado el Tribunal Supremo en su Sentencia de 26 de marzo de 1986 “*No todos los derechos reales, por sólo serlo, son ya idóneos para adquirirse por usucapición, siendo usucapibles únicamente aquellos cuyo peculiar contenido permita ser ostentado ad extra a través de ese ejercicio continuado, mientras que otros derechos escapan a la facticidad propia de la actividad posesoria*”. Es decir, están excluidos de los efectos de la usucapición todos los derechos reales que no sean susceptibles de ser poseídos, pues como dice YZQUIERDO TOSADA, M : “*Del ingrediente de la posesión se nutre toda usucapición*”³⁵. De esta forma se puede decir que son usucapibles el derecho de propiedad, el usufructo, los derechos de uso y habitación, las servidumbres continuas y aparentes, la enfiteusis y el derecho de superficie; pero nunca serán usucapibles la hipoteca o los derechos de adquisición preferente al no poder ser, por sus especiales características, “poseibles”³⁶.

³⁴ Art.5 CC: “1. Siempre que no se establezca otra cosa, en los plazos señalados por días, a contar de uno determinado, quedará éste excluido del cómputo, el cual deberá empezar en el día siguiente; y si los plazos estuviesen fijados por meses o años, se computarán de fecha a fecha. Cuando en el mes del vencimiento no hubiera día equivalente al inicial del cómputo, se entenderá que el plazo expira el último del mes. 2. En el cómputo civil de los plazos no se excluyen los días inhábiles.”

³⁵ YZQUIERDO TOLSADA, M., : “*Lecciones sobre posesión y usucapición*” Madrid, Dykinson, 2002, p. 52

³⁶ Estos derechos excluidos de la institución de la posesión son derechos reales que no comportan la posesión del bien sobre el que recaen, y además producen efectos independientemente de quien sea el poseedor del bien, por lo que nunca podrán ser usucapibles. En este sentido, LA CUESTA SÁENZ, J.M., “*La usucapición de la nuda propiedad (Comentario a la sentencia de 26 de marzo de 1986)*” Anuario de Derecho Civil. Tomo XL. Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, Madrid. 1987, cit. p. 728.

Centrándose ahora en las cosas que son susceptibles de usucapión, cabe indicar que según el artículo 1936 C.C.: “*Son susceptibles de prescripción todas las cosas que están en el comercio de los hombres*”. Formulando de manera negativa, este precepto excluye del ámbito de aplicación de la prescripción adquisitiva las cosas que se encuentran fuera del comercio de los hombres, es decir, aquellas cosas que bien por su naturaleza, por su función económico-social o porque una ley lo prohíbe, no son objeto de tráfico o comercio jurídico, entre esas cosas se encuentran los bienes de dominio público y los bienes comunales.³⁷

Respecto a las cosas hurtadas o robadas, el artículo 1956 C.C. establece que la posesión no será apta para adquirir por usucapión hasta que haya prescrito el delito o su pena, así como la acción para exigir la responsabilidad civil nacida del delito. Sobra decir que la prescripción adquisitiva de estos bienes será siempre mediante la usucapión extraordinaria, pues nunca podrá concurrir el requisito de la buena fe.

2.2 Presupuestos subjetivos

En la usucapión existen dos sujetos intervinientes principales: el usucapiente y el usucapido.

En cuanto al usucapiente, se trata de la persona que posee el bien en concepto de dueño y adquiere la propiedad a través de la usucapión. Así, según el artículo 1931CC: “*Pueden adquirir bienes o derechos por medio de la prescripción las personas capaces para adquirirlos por los demás modos legítimos*”. A pesar de esta sencilla redacción, la interpretación de este artículo no deja de suscitar problemas, ya que la “capacidad para adquirir” a la que la norma se refiere se puede interpretar como la capacidad para ser titular del derecho usucapido, o bien como la capacidad para realizar el acto o el negocio de adquisición.

Por su parte, autores como MANRESA Y NAVARRO, J.M. se limitan calificarlo como “*una disposición de mera referencia que impone la aplicación de los principios generales sobre la capacidad para adquirir*”³⁸. Si bien, la doctrina mayoritaria entiende que se trata de una norma

³⁷La Constitución Española, distingue en el artículo 132: “*1. La ley regulará el régimen jurídico de los bienes de dominio público y de los comunales, inspirándose en los principios de inalienabilidad, imprescriptibilidad e inembargabilidad, así como su desafectación*”. Por su parte, la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas, establece en su artículo 30: “*1. Los bienes y derechos de dominio público o demaniales son inalienables, imprescriptibles e inembargables*”

³⁸ MANRESA Y NAVARRO, J.M.: Comentarios al Código Civil español, Revista de Legislación, Madrid, 1990.

puramente negativa, que se limita a señalar que no existe ninguna particularidad en materia de usucapación y que rigen en este punto las normas generales.

Tomando como base el art. 443 CC³⁹, tanto los menores a través de la asistencia de sus representantes, como las personas con discapacidad a cuyo favor se hayan establecido medidas de apoyo tienen capacidad para usucapir. Además, también pueden adquirir derechos por medio de la usucapación las personas jurídicas a través de sus representantes, aspecto en el que es importante destacar el papel del Estado⁴⁰ y de la Iglesia Católica⁴¹.

En cuanto al usucapido, es el propietario legítimo, el “*verus dominus*” que se ve despojado de su derecho, ya que la consumación de la usucapación conlleva la pérdida del derecho usucapido, y con él, el de todas las acciones para su tutela y facultades que integren el contenido del derecho en cuestión. El propietario legítimo puede ser el titular original de la propiedad o cualquier otra persona que haya adquirido el derecho a la propiedad a través de un medio lícito, como una compraventa, una herencia o una donación.

El artículo 1932 C.C. establece que la usucapación puede darse “*en perjuicio de toda clase de personas*”:⁴² Nuestro Código se ha apartado así de todos los precedentes existentes, y ha establecido un régimen de funcionamiento absolutamente objetivo, que incluso permite adquirir por prescripción bienes de menores e incapaces; por lo que en palabras de DIEZ PICAZO: “*Cualquiera sea la índole, la condición o el estado civil del sujeto pasivo, sea este capaz o incapaz, la prescripción se produce*”.⁴³

³⁹ Art. 443 C.C.: “Toda persona puede adquirir la posesión de las cosas.

Los menores necesitan de la asistencia de sus representantes legítimos para usar de los derechos que de la posesión nazcan a su favor.

Las personas con discapacidad a cuyo favor se hayan establecido medidas de apoyo pueden usar de los derechos derivados de la posesión conforme a lo que resulte de estas.”

⁴⁰ Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas Artículo 15. Modos de adquirir: “Las Administraciones públicas podrán adquirir bienes y derechos por cualquiera de los modos previstos en el ordenamiento jurídico y, en particular, por los siguientes: a) Por atribución de la ley. b) A título oneroso, con ejercicio o no de la potestad de expropiación. c) Por herencia, legado o donación. d) Por prescripción. e) Por ocupación.”

⁴¹ Sentencia Juzgado de Primera Instancia nº 4 de Lérida, de 6 de septiembre de 2010 (AC 2010\1364): Esta sentencia otorga capacidad a la Iglesia y a las personas jurídicas para usucapir en virtud de los arts. 1931 y 38 CC.

⁴² Art. 1932 C.C.: “*Los derechos y acciones se extinguen por la prescripción en perjuicio de toda clase de personas, incluidas las jurídicas, en los términos prevenidos por la ley. Queda siempre a salvo a las personas impedidas de administrar sus bienes el derecho para reclamar contra sus representantes legítimos, cuya negligencia hubiese sido causa de la prescripción*”.

⁴³ DÍAZ-PICAZO, L.: “*Fundamentos del Derecho Civil patrimonial*”, tomo III, edición 5ª, Madrid, 2008, página 797.

2.3 Efectos de la usucapión

El efecto fundamental de la usucapión es la adquisición *ipso iure* del dominio o derecho real del que se trate. Para que la prescripción adquisitiva produzca efectos en el plano jurídico tiene que ser invocada por el favorecido (sin necesidad de declaración judicial), y en ningún caso será posible la declaración de oficio por los órganos jurisdiccionales⁴⁴.

Esto quiere decir que los efectos de la usucapión se producen de manera automática con el mero transcurso del tiempo; por lo que una vez se reúnan todos los requisitos, los efectos quedan a disposición del beneficiario, que es quien tendrá la facultad de ponerlos en juego.

La opinión unánime de la doctrina y de la jurisprudencia⁴⁵ española considera que los efectos de la usucapión son de carácter retroactivo, lo que significa que, una vez consumada, se entiende que el interesado ha venido poseyendo desde el momento en el que comenzó la posesión *ad usucapionem (ex tunc)*. Como consecuencia de ello, los actos realizados por el usucapiente durante el plazo de usucapión serán válidos y eficaces (v.gr. adquisición de frutos, constitución de servidumbres o hipotecas), mientras que los actos realizados por el *verus dominus* serán declarados inválidos.

En coherencia con el hecho de que el reconocimiento de la usucapión es una facultad del sujeto favorecido, el Código Civil admite, en su art. 1935⁴⁶, la renuncia de la prescripción ya ganada o adquirida, es decir, totalmente consumada⁴⁷. Tal renuncia consiste en el acto o negocio jurídico por el que el sujeto favorecido declara su voluntad de “*abdicar los efectos producidos a su favor por dicha prescripción*”⁴⁸.

⁴⁴ STS 9 de julio 2011 (RJ 4997) “*El juez no puede apreciar la usucapión de oficio, sino que debe esperar a que esta sea invocada por el interesado*”

⁴⁵ STS 1136/1999 de 30 diciembre 1999 y STS 1034/2005 de 4 de septiembre 2005.

⁴⁶ Art. 1935 C.C: “*Las personas con capacidad para enajenar pueden renunciar la prescripción ganada pero no el derecho de prescribir para lo sucesivo. Entiéndese tácitamente renunciada la prescripción cuando la renuncia resulta de actos que hacen suponer el abandono del derecho adquirido*”

⁴⁷ En el caso de que la prescripción se hallara simplemente en curso no cabe hablar de renuncia, sino de un acto de interrupción de la prescripción.

⁴⁸ BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R.: Manual de Derecho Civil. Derechos Reales, edición 7º, Madrid, 2021, página 109.

Por su parte, el IS se regula en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), y se configura como un impuesto directo, personal y proporcional que grava los ingresos obtenidos por las sociedades y entidades jurídicas residentes en España, en cuya base imponible se integran todos los beneficios y rendimientos de cualquier clase obtenidos durante el ejercicio fiscal, incluidos los incrementos y disminuciones patrimoniales, y, en contraposición al IRPF, sin hacer ninguna diferenciación por su origen; aunque como se verá posteriormente, se van a aplicar distintos tipos de gravamen en función de las características del sujeto pasivo.

Además, la imposición estatal sobre la renta se completa con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, IRNR), este tributo que grava las rentas obtenidas en territorio español tanto por personas físicas, como jurídicas, no residentes se regula en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, LIRNR)

Por último, dentro del ámbito local podemos destacar la controvertida y cuestionada figura de dos impuestos locales cuya finalidad es, asimismo, gravar la obtención de renta, y estos son: el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE) y el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU, más conocido como Plusvalía Municipal).

El primero de ellos, el IAE, se regula en los artículos 78 a 91 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL), y su naturaleza y hecho imponible aparecen descritos en el art.78.1 TRLRHL: *“El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto.”* El IAE es un impuesto directo, real, objetivo y periódico, y lo que somete a gravamen es el desarrollo de actividades económicas, esto es, la ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios⁵². En este caso, lo que se está gravando es una parte de la renta, concretamente el beneficio medio presunto

⁵² Definición actividad económica Art.79 TRLRHL: *“Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”*

Definición actividad económica Art.27 LIRPF: *“la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”*

derivado del ejercicio de las actividades económicas (Art.78 TRLRHL), y no las ganancias patrimoniales, como ha destacado CORS MEYA, F: *“cuando al regular la base del LAE se dice que consistirá en el beneficio medio presunto de cada actividad económica, completando el significado del hecho imponible que se refiere sin más al mero ejercicio de las actividades económicas”*⁵³. Por tanto, en el ámbito de la usucapación está figura impositiva va a resultar indiferente.

Cosa distinta ocurre con el IIVTNU, este impuesto local, al igual que el IAE, está regulado en TRLRHL, concretamente en los artículos 104 a 110. El hecho imponible, que ha sido modificado recientemente como consecuencia de la STC 182/2021⁵⁴, se regula en el art.104.1: *“El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.”*. Estamos, por tanto, ante un impuesto directo, real, objetivo e instantáneo que grava una parte de la renta, concretamente el incremento experimentado en el valor de los terrenos de naturaleza urbana. Como se verá posteriormente, tanto la regulación del propio impuesto, como la posible sujeción al mismo de la usucapación, han sido y continúan siendo objeto de debate, recientemente en varias ocasiones por los más altos tribunales, motivo por el cual MENÉNDEZ MORENO, A lo describe como la *“historia interminable de la inconstitucionalidad del IIVTNU”*.⁵⁵

2. EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

La regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas está compuesta, básicamente, por la LIRPF, a la que complementa su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 439/2007 de 30 de marzo⁵⁶.

El art.1 LIRPF define este impuesto como *“un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo*

⁵³ CORS MEYA, F.: “Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales (I.G.E.C.)” Revista de derecho financiero y de hacienda pública 2012.Vol. 52 Núm. 263 Pág. 15-50.

⁵⁴ STC 182/2021, de 26 de octubre, supuso la derogación del IIVTU, al declarar inconstitucional y nulo gran parte del art.107 TRLHL.

⁵⁵ MENÉNDEZ MORENO, A: *“La historia interminable, como era de esperar, continúa”*. Revista Quincena fiscal, núm. 4 ,2020, pp.1-14.

⁵⁶ Real Decreto 439/2007 de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares". Partiendo de esta definición se pueden destacar las siguientes características de la naturaleza del impuesto.

El primer lugar, es un impuesto directo, ya que grava la renta obtenida por el contribuyente; es de carácter personal, pues el elemento objetivo del hecho imponible lo integra la obtención de la renta mundial del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales, así como las imputaciones de renta que se establezcan por ley (Art. 2 LIRPF). Es, además, un impuesto subjetivo, en cuanto que se tienen en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente a la hora de calcular la cuota del impuesto (art. 55 a 61 LIRPF)⁵⁷; y es un tributo periódico (art. 12 LIRPF), pues, el hecho imponible se va realizando de forma continuada en el tiempo, a medida que el contribuyente va obteniendo las rentas, pero sin que se considere realizado el hecho imponible hasta la fecha en la que se sitúa el devengo, que con carácter general se produce el 31 de diciembre de cada año⁵⁸ (Art.12.2 LIRPF). Por último, es un impuesto progresivo, ya que cuanto mayor sea el nivel de renta del sujeto pasivo, mayor será también el tipo de gravamen aplicable, aunque, como se verá más adelante, esta progresividad no se aplicará de forma uniforme, sino que variará en función de la clasificación que reciba (renta general o del ahorro). Esta clase de gravamen encuentra su fundamento en el principio de capacidad económica, ya que como escribe BAISTROCCHI, E.: *"La progresividad fiscal del IRPF es un principio esencial del derecho tributario, que tiene como objetivo lograr una distribución más justa de la carga fiscal entre los ciudadanos en función de su capacidad económica"*; ⁵⁹ y, además, como pone de relieve RUÍZ PERIS, J.I, responde a una necesidad de carácter social *"El gravamen progresivo del IRPF es una medida necesaria para lograr una mayor justicia fiscal y social, ya que permite que la carga fiscal recaiga en mayor medida sobre aquellos que tienen mayores recursos económicos"* ⁶⁰ .

⁵⁷ Título V LIRPF: "Adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente" (Artículos 55 a 61)

⁵⁸ Excepto en el caso de que se produzca el fallecimiento del contribuyente. Artículo 13. LIRPF: Período impositivo inferior al año natural.1. El período impositivo será inferior al año natural cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente en un día distinto al 31 de diciembre. 2. En tal supuesto el período impositivo terminará y se devengará el impuesto en la fecha del fallecimiento.

⁵⁹ BAISTROCCHI E.: "International Tax Law: A Legal Research Guide". Madrid, Wolters Kluwer, 2020, pp.176.

⁶⁰ RUÍZ PERIS J.I.: "La progresividad fiscal en el IRPF: consideraciones sobre su diseño y efectividad". Revista "El Cronista" núm3, 2015, pp.16-22.

2.1 La usucapión como ganancia patrimonial

A continuación, se va a proceder a calificar la prescripción adquisitiva en la relación de las fuentes u orígenes de renta que recoge la LIRPF. En cuanto al hecho imponible, el artículo 6.1 LIRPF establece: “*Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente*”; y a continuación, en el apartado segundo, señala los componentes de la renta: “*a) Los rendimientos del trabajo, b) Los rendimientos del capital, c) Los rendimientos de las actividades económicas, d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales, y e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley*”. Con este artículo el legislador establece una clasificación de las rentas en función de su origen, y la calificación que reciba cada una de ellas va a resultar fundamental a la hora de determinar el régimen aplicable, pues no será igual el tratamiento fiscal que reciba, por ejemplo, un rendimiento del capital, y el que reciba una ganancia patrimonial.

Dentro de las cinco modalidades de renta que distingue el legislador, la usucapión, que consiste en la adquisición del dominio o demás derechos reales susceptibles de posesión a través de la posesión continuada de la cosa, durante un plazo determinado y en las condiciones fijadas por la ley, se enmarca, como se analizará seguidamente, dentro de las ganancias y pérdidas patrimoniales descritas en el artículo 33.1 LIRPF: “*Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos.*”.

De esta definición puede concluirse que, para que se entienda producida una ganancia o pérdida patrimonial deben concurrir los siguientes elementos: Un primer elemento de carácter cuantitativo, esto es que se produzca una variación en el valor del patrimonio⁶¹, y un segundo elemento de carácter cualitativo, que exige que exista una alteración real⁶² en la composición de dicho patrimonio, como observa MARTÍN DELGADO, J.M.⁶³, y lo que se está manejando es un concepto de *patrimonio de carácter dinámico*. Además de esos dos requisitos, será también necesario que la renta obtenida no esté sujeta a este mismo impuesto por otro concepto distinto; es decir, no se incluyen entre las ganancias y pérdidas patrimoniales todos aquellos supuestos a los que la LIRPF asigne otra calificación, como

⁶¹ No ocurre cuando se vende un activo coincidiendo el valor de adquisición y de transmisión, aunque se produce una alteración en la composición del patrimonio, no se genera una variación en su valor.

⁶² “*No se someten a gravamen las plusvalías no realizadas o latentes.*” STS 135/2023, de 6 de febrero. (RJ 5353/2021).

⁶³ MARTÍN DELGADO, J. M., “*Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ganancias y pérdidas de patrimonio*”, Lex Nova, Valladolid, 2000, p. 429.

rendimientos del trabajo, de capital, de actividades económicas o procedentes de imputaciones de rentas. Se trata, pues, de una categoría subsidiaria, y por ello, como destaca BLASCO DELGADO, C: “*Es esencial delimitar conceptualmente los distintos componentes de la renta del sujeto pasivo, ya que, por una parte, esta tarea supone una vía de aproximación al significado de la categoría de los incrementos y disminuciones del patrimonio, y por otra su indudable trascendencia práctica*”⁶⁴.

Dentro de la variedad de pérdidas y ganancias patrimoniales, se pueden clasificar en tres grupos en función de la naturaleza de la alteración patrimonial de la que provienen.

En primer lugar, están las transmisiones onerosas, reguladas en el artículo 35 LIRPF, que son las más frecuente y las integran aquellos supuestos en los que se produce una contraprestación, esta puede ser dineraria o patrimonial, entre las que se encuentran: la compraventa, la permuta, las aportaciones no dinerarias etc. El cómputo de este tipo de ganancias o pérdidas patrimoniales se hará conforme a lo dispuesto en el art.34.1 a) LIRPF: “*El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será: a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.*” A continuación, en el art.35 LIRPF ⁶⁵se especifica la valoración y cuantificación de las transmisiones onerosas, sin embargo, en este trabajo no resulta de interés entrar a analizarlos, puesto que las adquisiciones de bienes o derechos por usucapión van a ser siempre de carácter lucrativo. En este aspecto, es importante poner de manifiesto las diferencias existentes entre el art.33.1 LIRPF, que hace referencia al concepto de ganancia y pérdida patrimonial, y el art.34.1 LIRPF, en lo que se refiere a su la valoración, pues como bien se desprende del primero, las pérdidas y ganancias patrimoniales son variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se ponen de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que se califiquen como rendimientos. Por lo que, atendiendo a esta definición, carece de sentido que se graven las transmisiones patrimoniales, pues si son lucrativas, hay una pérdida patrimonial, y si son onerosas, no hay una variación en el valor del patrimonio.

⁶⁴ BLASCO DELGADO, C.: “*Los incrementos y disminuciones de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*”. Lex Nova, Valladolid, 1997, pp.218.

⁶⁵ Art. 35 LIRPF: Transmisiones a título oneroso. “*1. El valor de adquisición estará formado por la suma de: a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado. b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente. En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones. 2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente. Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.*”

En segundo lugar, las transmisiones lucrativas o gratuitas, que se regulan en el artículo 36 LIRPF, y consisten en todas aquellas transmisiones que se producen sin contraprestación, por actos inter vivos (donación) o mortis causa (herencia, legado), es decir, aquellos supuestos en los que el contribuyente entrega algo sin que exista una contraprestación real, siendo su causa “*la mera liberalidad del transmitente*”⁶⁶. Estas pueden materializarse en ganancias patrimoniales para el transmitente, que se someten a normas específicas respecto al valor de adquisición y transmisión.⁶⁷ El importe de la pérdida o ganancia generada para el contribuyente se calculará de igual forma que para las transmisiones onerosas, en virtud del art. 34.1 a) LIRPF. La prescripción adquisitiva en ningún caso se enmarcará dentro de este tipo de pérdidas o ganancias patrimoniales, pues, como ya se ha visto, se trata de un modo de adquisición originario, y en ningún momento se produce una transmisión.

Por último, la LIRPF en sus artículos 34.1. b) ⁶⁸ y 37.1. 1) ⁶⁹ hace referencia a los supuestos en los que las ganancias o pérdidas patrimoniales no proceden de la existencia de un negocio oneroso o lucrativo. Estos casos han sido denominados como “*demás supuestos*”, y abarcan a todas las incorporaciones o salidas de bienes o derechos del patrimonio del contribuyente que se producen sin que exista una transmisión en sentido estricto. Los supuestos más típicos son aquellas incorporaciones no sujetas al ISD, ni a otros componentes de la renta del IRPF (v.gr. indemnizaciones, ayudas, subvenciones, ganancias en el juego o premios no exentos). Este último grupo es, precisamente, el que resulta de interés de cara a analizar la fiscalidad de la usucapión, ya que dentro de estos supuestos se enmarcan las adquisiciones del dominio y demás derechos reales a través de los denominados modos

⁶⁶ Lefèvre, R. (2021). Memento Fiscal Universal. (Ed. 2021). Francis Lefebvre. (Subsección III - Tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), pp. 26.

⁶⁷ La ganancia que se produce en el patrimonio del adquirente no se grava en IRPF, pues está gravada en ISD.

Art.3 LISD: Hecho imponible.1. Constituye el hecho imponible: a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «intervivos». c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2, a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

Art.6.4 LIRPF: “No estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”

⁶⁸ Art. 34 LIRPF: “1. *El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será: a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales. b) En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso. 2. Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo.*”

⁶⁹ Art.37.1. 1 LIRPF: “*En las incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión, se computará como ganancia patrimonial el valor de mercado de aquéllos.*”

originarios, entre los que se encuentra la usucapión, tal y como se describe en la Consulta nº V3558-20 de 15 de diciembre 2020: *“Los efectos de la tributación de la ganancia patrimonial generada en la transmisión de la vivienda adquirida por usucapión, la fecha de adquisición de la finca habrá de situarse en el momento en que de acuerdo con la sentencia se haya producido la usucapión por haber transcurrido el plazo de posesión establecido con los requisitos exigidos legalmente, produciéndose en ese momento en la consultante a efectos del Impuesto una ganancia patrimonial, debido a la incorporación de un bien a su patrimonio, que deberá cuantificarse por el valor de mercado del inmueble adquirido, como se concluye del artículo 37.1. l) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), que establece que “En las incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión, se computará como ganancia patrimonial el valor de mercado de aquéllos.”*

En cuanto a los supuestos de no sujeción, el artículo 33.3 LIRPF, delimita de forma negativa el ámbito de aplicación de las variaciones patrimoniales y enumera una serie de supuestos en los que, a pesar de haberse cumplido los requisitos exigidos, esto es, aún habiéndose producido una variación en la composición y en el valor del patrimonio del contribuyente, la Ley del IRPF estima que no existe ganancia patrimonial. Dichos supuestos son los siguientes: reducciones del capital social, transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente, transmisiones lucrativas "inter vivos" (donaciones) de empresas o participaciones, extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes y aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad. Posteriormente en el apartado 5 del art.33 LIRPF el legislador procede a nombrar una serie de supuestos que no se computarán como pérdidas patrimoniales, y estas son: las no justificadas, las debidas al consumo, las debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o liberalidades y las debidas al juego obtenidas en el período impositivo que excedan de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo período.

Por su parte, el artículo 33.4 LIRPF enumera de forma clara y ordenada los supuestos en los que las ganancias patrimoniales estarán exentas, es decir, los casos en los que se ha generado una ganancia patrimonial en sentido estricto, que ha producido la realización del hecho imponible pero la ley exime del cumplimiento al contribuyente. Aunque las normas de exención no afecten directamente al concepto de pérdida o ganancia patrimonial, resulta oportuno mencionarlas, ya que su estudio permite descubrir y delimitar qué manifestaciones concretas de capacidad económica se gravan realmente en este componente de renta. A este respecto conviene señalar a LOZANO SERRANO, C cuando dice que las normas de

exención son “una previsión más concreta de ciertos supuestos que a tenor de las condiciones generales y de justicia que han inspirado el tributo y la tipificación como imposables de ciertos hechos, han quedado integrados en éstos”⁷⁰. El artículo 33.4 LIRPF incluye entre los supuestos de exención: la donación a entidades señaladas por la ley, la transmisión de la vivienda habitual por mayores de 65 años o personas en situación de dependencia, el pago de deudas tributarias y deudas garantizadas con hipoteca a entidades de crédito, así como la dación en pago de la vivienda habitual del deudor o garante del deudor. También se establece que en caso de transmisión de la vivienda habitual en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales, serán exentas las ganancias patrimoniales. Sin embargo, se requiere que el propietario de la vivienda habitual no disponga de otros bienes o derechos suficientes para satisfacer la totalidad de la deuda y evitar la enajenación de la vivienda.

Partiendo de los preceptos analizados, se puede considerar, que la prescripción adquisitiva o usucapión encaja de forma adecuada en la descripción del hecho imponible de las ganancias patrimoniales, pues, cumple, por un lado, con el criterio cualitativo, ya que produce un incremento en el valor del patrimonio del usucapiente, y por otro, con el cualitativo, ya que, una vez que es consumada la usucapión, la adquisición es firme y se puede considerar una alteración real del patrimonio. En este sentido se ha manifestado el TEAR de Illes Balears en la Resolución de 29 de junio de 2021: “*La adquisición por usucapión de un bien inmueble genera, en el año de la citada adquisición, una ganancia patrimonial por la incorporación de un bien o derecho en el patrimonio del adquirente*”. De igual forma la DGT en su consulta vinculante 3558/2020, de 20 de diciembre señala: “*A los efectos de la tributación de la ganancia patrimonial generada en la transmisión de la vivienda adquirida por usucapión, la fecha de adquisición de la finca habrá de situarse en el momento en que de acuerdo con la sentencia se haya producido la usucapión por haber transcurrido el plazo de posesión establecido con los requisitos exigidos legalmente, produciéndose en ese momento en la consultante a efectos del Impuesto una ganancia patrimonial, debido a la incorporación de un bien a su patrimonio, que deberá cuantificarse por el valor de mercado del inmueble adquirido*”.

Por tanto, una vez que la usucapión ha sido consumada, cuando el usucapiente ha cumplido con todos los requisitos de tiempo y forma (completa el plazo de posesión pública, pacífica, no interrumpida, y en concepto de dueño, legalmente exigido), se produce una adquisición que genera una ganancia patrimonial por la incorporación de un bien o derecho en el patrimonio del adquirente conforme al art.34.1.b) (ganancias patrimoniales que no derivan de una transmisión patrimonial), esta, estará sujeta y no exenta al IRPF, y deberá tributar como tal en el ejercicio fiscal que se produzca. La ganancia patrimonial como

⁷⁰ LOZANO SERRANO, C.: “*Exenciones y derechos adquiridos*”. Tecnos, Madrid, 1989, pp.39

consecuencia de la usucapión se integrará en la base imponible general del IRPF (artículos 45 y 46 LIRPF), pues el artículo 45 LIRPF establece: *“Formarán la renta general los rendimientos y las ganancias y pérdidas patrimoniales que con arreglo a lo dispuesto en el artículo siguiente no tengan la consideración de renta del aborro”* y, a continuación, el artículo 46.b: *“Constituyen la renta del aborro: las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales”*, por tanto, al tratarse la usucapión de un modo de adquisición originario en el que no se produce transmisión alguna, la ganancia patrimonial generada como consecuencia de esta, deberá integrarse en la base general del impuesto, que como se verá más adelante se valorará en función de su valor de mercado, tal como establece de manera taxativa el artículo 37 LIRPF.

Por último, hay que tener en cuenta el impacto de la figura impositiva desde la perspectiva del sujeto desposeído, del *usucapido*, que se ha visto privado de un bien o derecho. En este caso, aplicando todo lo expuesto anteriormente, se habrá producido una pérdida patrimonial conforme a los art.33.1 LIRPF, pues, por un lado, se ha producido una variación en el valor del patrimonio, el patrimonio de esta persona ha disminuido debido a la pérdida del bien o derecho sin mediar contraprestación de ningún tipo, y, además, esto ha causado una alteración real en la composición del patrimonio el sujeto pasivo. En la práctica, este supuesto va a ser en la inmensa mayoría de los casos inexistente, puesto que una de las principales características de la usucapión es la actitud de desapego y desconocimiento del verdadero dueño. Sin embargo, volviendo ahora al marco teórico, conviene traer a colación el art.33.5 c): *“No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes (...) las debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o a liberalidades”*, pues, aunque no se trate propiamente de una transmisión, podría aplicarse este mismo precepto por analogía, como lo hizo en su día la Hacienda Foral de Bizkaia en la Consulta 2019/42102: *“Finalmente, en el caso de que, según todo lo anterior, la consultante obtenga una pérdida patrimonial (y no una ganancia), deberá atender a lo estipulado en el artículo 43 de la NFIRPF, según el que: “No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes: (...) c) Las debidas a transmisiones lucrativas por actos intervivos o a liberalidades. (...)”. Por ello, en este supuesto, de pérdida de un inmueble por usucapión, al ser un acto inter vivos y lucrativo la consultante no podrá computar la pérdida patrimonial soportada en su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”*.⁷¹ La ley no es clara en lo que respecta a esta cuestión, y parece que la decisión de la Hacienda Foral de Bizkaia es más que cuestionable, puesto que como ya se ha analizado a lo largo de este trabajo, tanto la jurisprudencia del TS, como la doctrina mayoritaria

⁷¹ Consulta Vinculante Hacienda Foral de Bizkaia de 29 de marzo de 2019.

consideran que la usucapión no constituye una transmisión lucrativa, ni tampoco una liberalidad, por lo que parece que resultaría incorrecto aplicar el artículo 43 de la NFIRPF, tal y como lo hace la Hacienda Foral de Bizkaia.

2.2 Cuantificación del gravamen

El artículo 34 LIRPF contiene la norma general de valoración de las pérdidas y ganancias patrimoniales, y en su apartado primero establece lo siguiente: *“1. El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será: a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales. b) En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso.”*. De la redacción del precepto se deduce que, en los supuestos de usucapión, el valor que deberá tenerse en cuenta es el de mercado en el momento de la adquisición, pues como ya se ha visto, la prescripción adquisitiva no constituye propiamente una transmisión, sino que se trata de un modo originario de adquirir la propiedad, y por tanto se enmarcará dentro de los supuestos del artículo 34.1 apartado b), así se ha manifestado también el TEAC en varias ocasiones, como lo ha hecho en su Resolución de 2 de febrero de 2017 y en la Resolución de 14 de marzo de 2019: *“La Ley del Impuesto atribuye como valor de adquisición el valor de mercado del bien o derecho adquirido en los casos en los que no se produce una transmisión (artículos 34.1.b) y 37.1.l). Dicha regla de valoración resulta aplicable a supuestos de adquisiciones sin transmisión previa tales como la usucapión o prescripción adquisitiva, o la ocupación de bienes muebles o derechos vacantes. En conclusión, de acuerdo con la Ley del IRPF sólo en aquellos casos en los que no existe un desembolso efectivo con ocasión de la adquisición del bien, se permite expresamente tomar como valor de adquisición el valor de mercado del mismo.”*⁷² En concreto, el artículo 37 LIRPF, referente a las *“Normas específicas de valoración”*, insiste en esta misma idea, y señala de forma expresa en su apartado 1.1, que: *“En las incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión, se computará como ganancia patrimonial el valor de mercado de aquéllos.”*

Por lo que se refiere a la determinación del importe del gravamen, la LIRPF clasifica las rentas en dos grandes grupos: renta general y renta del ahorro (Art.6.1 y 44 LIRPF)⁷³, y establece diferentes tipos impositivos para cada una de ellas (siendo más bajo el

⁷² Resolución TEAC, de 14 de marzo de 2019.

⁷³ Artículo 6.3 LIRPF: *“A efectos de la determinación de la base imponible y del cálculo del Impuesto, la renta se clasificará en general y del ahorro”* y Artículo 44 LIRPF: *“A efectos del cálculo del Impuesto, las rentas del contribuyente se clasificarán, según proceda, como renta general o como renta del ahorro”*

correspondiente a la renta del ahorro), por lo que resulta necesario saber a cuál de estas dos clases de rentas pertenece la ganancia patrimonial generada por la prescripción adquisitiva.

La renta general se define en el artículo 45 LIRPF de la siguiente manera: *“Formarán la renta general los rendimientos y las ganancias y pérdidas patrimoniales que con arreglo a lo dispuesto en el artículo siguiente no tengan la consideración de renta del ahorro, así como las imputaciones de renta a que se refieren los artículos 85, 91, 92 y 95 de esta Ley y el Capítulo II del Título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”*. Por tanto, para determinar la naturaleza de la renta generada por usucapión será necesario ver si se trata de una renta del ahorro, pues de no ser así, conforme a este artículo, tendrá la consideración de renta general. La renta del ahorro por su parte se regula en el artículo 46 LIRPF ⁷⁴, de cuya lectura cabe inferir que constituyen la renta del ahorro los rendimientos del capital mobiliario contenidos en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 25 LIRPF ⁷⁵, y las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

Como la ganancia patrimonial obtenida por la adquisición de un bien o derecho por usucapión no deriva de una transmisión, deberá ser, en todo caso, considerada renta general, y, por tanto, deberá integrarse en la base imponible así calificada. El tipo impositivo vendrá determinado por el aplicable a cada contribuyente en función de la totalidad de las rentas de esta clase, ya que, como se ha visto anteriormente, el IRPF es un impuesto progresivo, y la Ley establece un tipo marginal que aumenta en función de la cuantía total de rentas del contribuyente.

⁷⁴ Art. 46 LIRPF: *“Constituyen la renta del ahorro: a) Los rendimientos del capital mobiliario previstos en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 25 de esta Ley. No obstante, formarán parte de la renta general los rendimientos del capital mobiliario previstos en el apartado 2 del artículo 25 de esta Ley correspondientes al exceso del importe de los capitales propios cedidos a una entidad vinculada respecto del resultado de multiplicar por tres los fondos propios, en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, de esta última. A efectos de computar dicho exceso, se tendrá en consideración el importe de los fondos propios de la entidad vinculada reflejados en el balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto y el porcentaje de participación del contribuyente existente en esta fecha. En los supuestos en los que la vinculación no se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, el porcentaje de participación a considerar será el 25 por ciento. b) Las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.”*

⁷⁵ Art. 25 LIRPF: *“Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes: 1. Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad. Quedan incluidos dentro de esta categoría los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie [...], 2. Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios. Tienen esta consideración las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos [...], 3. Rendimientos procedentes de operaciones de capitalización, de contratos de seguro de vida o invalidez y de rentas derivadas de la imposición de capitales[...].”*

3. EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La normativa básica que regula el impuesto se encuentra en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), y en el RD 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, RIS). En la regulación se diferencia, por un lado, el régimen general (Arts. 1 a 41 LIS y 118 a 132 LIS) y por otro, los regímenes especiales⁷⁶ (Arts. 42 a 117 LIS), por ejemplo, algunas de estas especialidades normativas hacen referencia a las Uniones Temporales de Empresas (UTES) o las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI). Además, tal y como expone MALVÁREZ PASCUAL, L: *“La mayor parte de las normas que regulan los ingresos y gastos no se encuentran en los textos citados, sino en normas de naturaleza contable, a las que se remite la LIS para la determinación de la base imponible”*.⁷⁷

La naturaleza del impuesto se recoge en el artículo 1 LIS, que define este impuesto como: *“un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta Ley”*. Al igual que el IRPF, es un impuesto directo, que grava la totalidad de la renta obtenida, es decir, grava la renta mundial de las personas jurídicas y determinadas entidades sin personalidad jurídica residentes en el territorio español. Es además un impuesto personal y subjetivo, dado que el hecho imponible se define en atención a una persona (jurídica) teniendo en cuenta sus características; es periódico, el periodo impositivo coincide con el ejercicio económico de la entidad, y no necesariamente con el año natural. No obstante, el periodo impositivo no puede exceder de 12 meses, pero sí tener una duración inferior (artículos 27 y 28 LIS). Por último, es un impuesto proporcional, en tanto que el tipo de gravamen no varía en función de la magnitud de la base imponible; y es un tributo íntegramente estatal, ya que su regulación, gestión y recaudación son competencia del Estado, y no está cedido a las CCAA.

⁷⁶ Los Regímenes Especiales se regulan en el Título VII de la LIS y son los siguientes: Agrupaciones de interés económico (españolas u europeas), Uniones temporales de empresas, Entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda, Entidades de capital riesgo, Instituciones de inversión colectiva, Consolidación fiscal. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Cooperativa de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, Régimen fiscal de la minería, Régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos, Transparencia fiscal internacional, Empresas de reducida dimensión, Régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero, Tenencia de valores extranjeros, Régimen de las entidades parcialmente exentas, Régimen de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común, Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje.

⁷⁷ Pascual, L. M, Gálvez, J.P.M, Gómez S.R, Pino A.J.S.: Régimen fiscal de la Empresa (Sexta edición). Tecnos, Madrid, 2021.

3.1 Hecho imponible

El hecho imponible se regula en el artículo 4.1 LIS y consiste en “*la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen.*”

A diferencia de la LIRPF, la LIS no define el concepto de renta, ni clasifica sus posibles componentes, por lo que la renta gravada por el IS, *grosso modo*, consistirá en el enriquecimiento patrimonial neto experimentado por una sociedad a lo largo del ejercicio económico, es decir, el impuesto gravará los ingresos netos que obtienen los contribuyentes recogidos en el art.7 LIS; esto es, las personas jurídicas (excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil) y determinadas entidades sin personalidad jurídica residentes en España, en cuya base imponible se integrarán todos los beneficios y rendimientos de cualquier clase obtenidos durante el ejercicio fiscal, incluidos las ganancias y pérdidas patrimoniales, sin hacer ninguna diferenciación o distinción por el origen de la renta. Como observa PÉREZ ROYO, F: “*La renta en el IS es una magnitud absolutamente homogénea, en la que no tenemos que hacer diferenciaciones a la hora de su gravamen*”⁷⁸.

La adquisición de bienes y derechos por medio de la usucapión supone un incremento en el activo de los contribuyentes, y conllevará la realización del hecho imponible del IS. La incidencia fiscal de la prescripción adquisitiva en el IS dependerá de la clase de bien que haya sido objeto de la misma, así como del nivel de afectación o independencia del bien adquirido respecto a la actividad empresarial de la sociedad⁷⁹. Además, como se verá en el siguiente apartado: El tipo de gravamen aplicable en algunos casos variará en función de la clase de actividad económica, v.gr: 20% cooperativas fiscalmente protegidas, 10% entidades sin fines lucrativos, 1% instituciones de inversión colectiva (art.29 LIS).

En cuanto a la imputación temporal, se regula en el artículo 11 LIS ⁸⁰, que fija como criterio preferente la imputación de los ingresos y gastos en el momento de su devengo, de acuerdo con la normativa contable. Según establece dicho artículo 11 LIS: “*los ingresos y gastos*

⁷⁸ PÉREZ ROYO, F.: “Los Impuestos. Compendio de Derecho Fiscal”, Valencia. Ed. Tirant lo Blanch, 2021, p. 155.

⁷⁹ La consecuencia principal se aprecia a la hora de analizar la deducibilidad de los gastos derivados de ese bien, pues solo gozarán de derecho a deducción los gastos de los elementos afectos a la actividad empresarial. (Artículo 15 LIS)

⁸⁰ Art.11 LIS: “*1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros. 2. La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el contribuyente para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.i) del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.*”

derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros". Por lo que, como norma general, y conforme a la normativa contable recogida en el Plan General Contable ⁸¹ (en adelante, PGC), el criterio a seguir será el de devengo unido al principio de correlación de ingresos y gastos⁸², tal y como se desprende del punto 3º del Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC de Principios contables, por el cual: *"La contabilidad de la empresa y, en especial, el registro y la valoración de los elementos de las cuentas anuales, se desarrollarán aplicando obligatoriamente los principios contables que se indican a continuación (...) Devengo. Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro"*.

En el caso concreto de la usucapición, hay que acudir a las normas del PGC para fijar la fecha de devengo, que es lo que va a determinar el período impositivo en el que se debe imputar dicho ingreso. Así, dentro del PGC los activos se definen en la Primera parte, concretamente, en el apartado 4º de Elementos de las cuentas anuales del Marco Conceptual de la Contabilidad (en adelante MCC), de la siguiente forma: *"1. Activos: bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro."* En cuanto al reconocimiento de un activo en el balance, en el apartado 5º del MCC se expresa lo siguiente: *"1. Los activos deben reconocerse en el balance cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. El reconocimiento contable de un activo implica también el reconocimiento simultáneo de un pasivo, la disminución de otro activo o el reconocimiento de un ingreso u otros incrementos en el patrimonio neto"*. De este precepto, y como pone de relieve la doctrina del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC) ⁸³, se desprenden dos requisitos necesarios para poder considerar un activo en el plano contable: por un lado, la seguridad y falta de incertidumbre acerca de la posesión del activo, y por otro, la contrapartida económica correspondiente.

⁸¹ Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

⁸² El principio de correlación de ingresos y gastos es un principio contable y fiscal según el cual el resultado del ejercicio, a efectos contables o fiscales, se determinará deduciendo de los ingresos del ejercicio los gastos necesarios para la generación de aquellos.

⁸³ BOICAC N º 99/2014 Consulta 7. Sobre el tratamiento contable de la adquisición de un inmueble y una indemnización en efectivo tras la resolución de un litigio. y BOICAC N º 80/2009 Consulta 10. Sobre el tratamiento contable del reconocimiento de activos por impuestos diferidos

Respecto al primero de los requisitos indicados, el PGC no hace referencia alguna para los supuestos de usucapión; sin embargo, el ICAC ha puesto de manifiesto que para el reconocimiento de un activo adquirido por usucapión es necesario que medie una sentencia judicial, que acredite la adquisición del bien a través de dicha institución, ya que solo de esta manera será posible alcanzar la seguridad jurídica exigida, pues, en sus propias palabras: “*La usucapión es una forma de adquirir la propiedad mediante la posesión de buena fe y con justo título de un activo durante el plazo determinado por la Ley. Hasta que no se cumplen estas condiciones, a pesar de que el poseedor del activo pueda obtener los frutos que produzca la cosa, también está expuesto a la acción de reivindicación del dueño legítimo y, en consecuencia, desde una perspectiva contable, a esa posesión además de singular cabría calificarla como contingente. En estos casos, al desenlace de la incertidumbre y a la correspondiente seguridad jurídica solo se llega mediante la oportuna Sentencia judicial.*”⁸⁴

El criterio aquí descrito por el ICAC difiere del establecido por la ley y la doctrina civilísima, y presenta un carácter más exigente, puesto que para la consumación y el reconocimiento de la adquisición de bienes o derechos por medio de la usucapión requiere que medie *la oportuna sentencia judicial*. Retomando lo expuesto en la primera parte del trabajo, en el ámbito del Derecho Civil, el criterio para considerar la usucapión consumada es claro y unánime, y tanto, la ley, como la jurisprudencia y la doctrina de esta rama del derecho entienden que los efectos de la usucapión surgen de manera automática con el mero transcurso del tiempo, como observa BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R: “*El efecto primordial de la figura jurídica de la usucapión radica en la adquisición automática del derecho de propiedad o de un derecho real sobre un bien determinado. Tal adquisición se produce de manera inmediata y sin necesidad de que sea reconocida por un órgano judicial competente, siempre y cuando se cumplan los requisitos legalmente establecidos.*”⁸⁵ Por tanto, parece claro que en el plano civil no resulta necesario que medie ningún tipo de resolución judicial, esto quiere decir que los efectos de la usucapión se producen de manera automática con el mero transcurso del tiempo; por lo que una vez que se reúnan todos los requisitos, los efectos quedan a disposición del beneficiario, que es quien tendrá la facultad de ponerlos en juego. Por el contrario, el criterio adoptado por el ICAC para el reconocimiento de estas adquisiciones en el plano contable exige a mayores la resolución judicial correspondiente, ya que de otra forma no se podría garantizar la seguridad

⁸⁴ BOICAC N ° 113/ 2018 Consulta 6. Sobre el registro contable de la adquisición de un activo por usucapión.

⁸⁵ BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R.: “*Manual de Derecho Civil. Derechos Reales*”, edición 7ª, Madrid, 2021, página 123.

jurídica exigida por la ley, que no es otra cosa que el cumplimiento de los Principios Generales Contables (MCC 1º a 7º del PGC), concretamente los de prudencia e imagen fiel.

Volviendo ahora al segundo requisito, esto es, el relativo a la contrapartida económica correspondiente, el PGC no determina de forma expresa dicha contrapartida, o sea, la correspondiente a las incorporaciones de activos por medio de la usucapión. No obstante, el ICAC ha expresado en varias ocasiones, en el sentido de que: *“La contrapartida del reconocimiento del activo será, de acuerdo con el tratamiento asimilable a una donación, un ingreso directamente imputado al patrimonio neto, pudiendo emplearse a tal efecto la cuenta 131. Donaciones y legados de capital.”*⁸⁶

Por tanto, se puede concluir que los ingresos derivados de la adquisición de activos a través de la usucapión estarán sujetos y no exentos en el IS, y se deberán contabilizar como un ingreso directamente imputado al patrimonio neto, en el periodo impositivo en que se produzca su devengo, es decir, cuando se reconozca su adquisición mediante sentencia judicial.

3.2 Cuantificación del gravamen

El concepto y la determinación de la base imponible del IS se regulan en artículo 10 LIS: *“La base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.”* y en el apartado tercero especifica que: *“En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”*.

Por tanto, para el cálculo de la base imponible del IS se debe partir del resultado contable de la sociedad, que será el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias reflejado en las Cuentas Anuales, elaboradas conforme a las normas del Derecho Mercantil y calculado según las normas de valoración del PGC, *“A los efectos de la formulación de las cuentas anuales, se considerarán principios y normas de contabilidad generalmente aceptados los establecidos en: a) El Código de Comercio y la restante legislación mercantil. b) El Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales”* (Art.3 RD 1159/2010)⁸⁷.

⁸⁶ Resolución de 1 de marzo de 2013, del ICAC, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y BOICAC N º 113/ 2018 Consulta 6. Sobre el registro contable de la adquisición de un activo por usucapión.

⁸⁷ Art.3 RD 1159/2010: *“1. A los efectos de la formulación de las cuentas anuales, se considerarán principios y normas de contabilidad generalmente aceptados los establecidos en: a) El Código de Comercio y la restante legislación mercantil. b)*

A la hora de valorar los distintos componentes, se debe acudir a las Normas de Registro y Valoración⁸⁸ (en adelante, NRV), en este caso, como ya se ha visto en el apartado anterior, la adquisición por usucapión se regulará por analogía, (siguiendo el criterio del ICAC y de la DGT) por la NRV 18º referente a Subvenciones, donaciones y legados recibidos. En el apartado 1.2 NRV 18º⁸⁹ se regulan los criterios de valoración, y estos establecen que el activo adquirido deberá reconocerse por su valor razonable, lo que la NIIF 13⁹⁰ define como: “el precio que se recibiría por la venta de un activo o se pagaría para transferir un pasivo mediante una transacción ordenada entre participantes en el mercado en la fecha de valoración”.

En cuanto al tipo de gravamen, como se indicó, el IS es un impuesto proporcional, aunque con tipos impositivos diferenciados, cuya aplicación dependerá de la naturaleza jurídica del sujeto pasivo y/o del objeto social de este. Se puede distinguir, por tanto, un tipo general, que como se verá a continuación es del 25%, y unos tipos especiales que incrementan o minoran los tipos que se aplican a ciertas actividades, como dice VAN DE STREEK, J.: “Los tipos impositivos diferenciados son una herramienta utilizada por los Estados para fomentar determinadas actividades económicas, como la investigación y el desarrollo, o para promover la inversión en determinados sectores o regiones. Estos tipos reducidos pueden tener un impacto positivo en la economía y en la creación de empleo, aunque también plantean ciertos desafíos en términos de competencia y equidad fiscal”.⁹¹ O en algún otro caso, se utilizan como mero medio de control (tipos del 0% y 1%).

El artículo 29 LIS⁹², que ha sido reformado recientemente por la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2023, regula el tipo de gravamen del impuesto y establece un tipo impositivo general del 25 %; y desde el presente año 2023,

El Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales, así como las normas específicas por razón del sujeto contable. c) Las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas y sus adaptaciones sectoriales, así como las normas de consolidación específicas por razón del sujeto contable. d) Las normas de desarrollo que, en materia contable, establezca mediante resolución el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y e) La demás legislación española que sea específicamente aplicable.”

⁸⁸ SEGUNDA PARTE. NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

⁸⁹ NRV 18º PGC: “1.2 Las subvenciones, donaciones y legados de carácter monetario se valorarán por el valor razonable del importe concedido, y las de carácter no monetario o en especie se valorarán por el valor razonable del bien recibido, referenciados ambos valores al momento de su reconocimiento.”

⁹⁰ Norma Internacional de Información Financiera 13. Valoración del valor razonable.

⁹¹ VAN DE STREEK, J.: “Corporate Income Tax: Law and Practice in the Netherlands”. Kluwer Law International 2017.

⁹² Art.29 LIS: “El tipo general de gravamen para los contribuyentes de este Impuesto será el 25 por ciento, excepto para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros que será el 23 por ciento”

de forma excepcional, el 23% para las entidades con un volumen de negocios inferior a un millón de euros.⁹³ Además, las empresas de nueva creación que ejerzan una actividad económica, aplicaran como tipo general durante el primer periodo impositivo que obtengan base imponible positiva y el siguiente, el 15 %.

En cuanto a los tipos diferenciados por razón de la naturaleza jurídica o del objeto social, mencionados anteriormente, están también regulados en el artículo 29 LIS, y se pueden resumir en los que se van a referir seguidamente.

Por un lado, entre los tipos reducidos o bonificados se encuentran: El 20% aplicable a las cooperativas fiscalmente protegidas⁹⁴ (art. 29.2 LIS); el 10% previsto para las entidades que sean beneficiarias del régimen especial de exención parcial en el IS previsto en la Ley 49/2002, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (art. 29.3 LIS); el 1% que el ordenamiento contempla para el fondo de regulación del mercado hipotecario y para la inmensa mayoría de las instituciones de inversión colectiva, reguladas en Ley 35/2003, de Instituciones de Inversión Colectiva, siempre que cumplan con determinados requisitos relativos al número de partícipes que, en el caso concreto de las sociedades de inversión de capital variable, acaban de matizarse con mayor rigor por la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (art. 29.4 LIS), y por último, el 0%, que es el tipo aplicable a los fondos de pensiones regulados en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (art. 29.5 LIS). Hay, sin embargo, quienes consideran que no puede ser calificado como un tipo de gravamen en sentido técnico, ya que como observa ALONSO MURILLO, F: *“No establece la parte de magnitud elegida como base que corresponde al ente público acreedor”*⁹⁵, y PÉREZ ROYO, I: *“En la práctica supone definir para estos últimos un régimen de exención plena en el IS.”*⁹⁶

⁹³ Art.68 Ley 31/2022, de Presupuestos Generales del Estado para 2023: *“Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2023 y vigencia indefinida se modifica el apartado 1 del artículo 29 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que queda redactado de la siguiente forma: «1. El tipo general de gravamen para los contribuyentes de este Impuesto será el 25 por ciento, excepto para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros que será el 23 por ciento. A estos efectos, el importe neto de la cifra de negocios se determinará con arreglo a lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 101 de esta Ley. No obstante, las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15 por ciento, excepto si, de acuerdo con lo previsto en este artículo, deban tributar a un tipo inferior.”*

⁹⁴ El tipo especial se aplica solo a los resultados cooperativos, debiendo tributar los extracooperativos al tipo general del 25%. La distinción de este tipo de resultados se puede consultar en los art.17 a 22 de la Ley 20/1990, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

⁹⁵ MURILLO ALONSO, F.: *“El tipo cero en el sistema impositivo español”*, Madrid, McGraw-Hill, 1998.

⁹⁶ PÉREZ ROYO, I.: *“Los Impuestos. Compendio de Derecho Fiscal”*, Valencia. Ed. Tirant lo Blanch, 2023, p. 226.

En cuanto a los tipos incrementados, se aplicará el 30% a las entidades de crédito, así como a las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos en los términos establecidos en la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del sector de hidrocarburos (art.29.6 LIS).

Por tanto, una vez analizados todos estos aspectos, se puede concluir que, en los casos en los que una empresa o entidad, contribuyente en el IS, adquiera un activo por usucapión, el activo adquirido deberá registrarse por su valor razonable en la fecha en que se dicte la sentencia que reconozca la adquisición, y dentro de la cuenta de pérdidas y ganancias constituirá un ingreso directamente imputado al patrimonio neto, que estará gravado de manera habitual por el tipo general del IS del 25 % en ese ejercicio fiscal.

4. EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

Una vez analizados los principales impuestos estatales que gravan la renta de los residentes en España (IRPF e IS), hay que hacer referencia al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en este. Este impuesto surge en el año 1.999 con la entrada en vigor de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias, y hasta este momento las rentas obtenidas por los no residentes tributaban en el marco del IS o del IRPF, en función de la condición del contribuyente.

Este impuesto no atiende a las circunstancias personales, y su nexo de sujeción no es la persona o entidad no residentes, sino solamente las rentas que aquellas obtienen en territorio español (art.5 LIRNR)⁹⁷, ya que como observa ALMUDÍ CID, J.M.: *"El sistema fiscal de las personas no residentes en España se caracteriza por la tributación en función del origen o fuente de renta, en vez de la tributación en función de la residencia fiscal."*⁹⁸

El IRNR se regula fundamentalmente en Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante LIRNR); y en el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que

⁹⁷ Art.5 LIRNR: *"Son contribuyentes por este impuesto: a) Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al artículo 6 que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. b) Las personas físicas que sean residentes en España por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 9.4 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo. c) Las entidades en régimen de atribución de rentas a que se refiere el artículo 38."*

⁹⁸ ALMUDÍ CID, J.M.: *"La tributación de las personas físicas no residentes en España"*. Quincena fiscal, N° 15, 2005, págs. 11-28

se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, esta regulación se completa con lo establecido en la Ley del IRPF y la Ley del IS, a las que la LIRNR se remite constantemente, además de indicar en el art.3 LIRNR lo siguiente: *“El impuesto se rige por esta ley, que se interpretará en concordancia con la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, según proceda”*. Hay que tener en cuenta que, conforme a nuestro sistema de fuentes, la normativa interna, solo resultará de aplicación cuando no exista un tratado o convenio internacional ratificado, es decir, tanto la Ley, como el Reglamento del impuesto, tendrán carácter subsidiario, ya que conforme al art. 4 LIRNR⁹⁹, solo se aplicarán cuando no exista un Convenio de Doble Imposición que haya pasado a formar parte del ordenamiento interno, conforme al art.96 CE. Por lo que en la práctica, va a resultar de carácter residual, como destaca CUBERO TRUYO, A.M: *“La inmensa mayoría de las situaciones relacionadas con los sujetos no residentes son situaciones cubiertas por Convenio, puesto que con la mayoría de los países de mayor relevancia existe Convenio. Es más, difícil pensar en un ejemplo de un país sin Convenio con España que un país con Convenio”*¹⁰⁰.

El hecho imponible aparece descrito en el art.12 LIRNR, en los siguientes términos: *“Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente”*.

Se trata, por tanto, de un único impuesto, común a las personas físicas y personas jurídicas, y se aplica en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales (Art.2.3 LIRNR)¹⁰¹. Resulta importante destacar que, si bien se hable constantemente de un solo impuesto, en la práctica esto no es del todo cierto, pues, a pesar de existir una figura impositiva “dominante”, la realidad es que en la citada LIRNR existen dos modalidades de sujeción completamente distintas en función de si el sujeto pasivo no residente dispone o no de un establecimiento permanente en España, es decir, como observa VÁZQUEZ TAÍN, M.A: *“La forma a la que se someten a tributación las rentas sujetas al IRNR está condicionada por el grado de conexión de los contribuyentes con el territorio español.”*¹⁰². La propia Ley describe y regula

⁹⁹ Art.4 LIRNR: *“Lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española.”*

¹⁰⁰ CUBERO TRUYO, A.M: *“Los Impuestos Compendio de Derecho Fiscal”*. Valencia, Tirant lo Blanch; 2021. p. 264.

¹⁰¹ Art.2 LIRNR: *“Ámbito de aplicación 1. Este impuesto se aplicará en todo el territorio español. (...) Lo dispuesto en el apartado 1 se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.”*

¹⁰² VÁZQUEZ TAÍN, M.A.: *“Fiscalidad de no Residentes”*. Valencia. Tirant lo Blanch; 2017. p. 122.

de forma clara, en su artículo 15, sobre las formas de sujeción y operaciones vinculadas: “1. *Los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención, de acuerdo con lo dispuesto en el capítulo III. Los contribuyentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre aquéllas y en los términos previstos en el capítulo IV.*” De la redacción del artículo se deduce, por tanto, que el elemento clave a la hora de distinguir entre estas dos *submodalidades* o formas de sujeción al impuesto, va a ser la existencia o ausencia de un establecimiento permanente (en adelante, EP) en el territorio español.

4.1 IRNR con establecimiento permanente

La regulación de las rentas obtenidas mediante EP se encuentra en el Capítulo III de LIRNR, concretamente, en los artículos 16 a 23.

En primer lugar hay que analizar lo que la Ley considera *operar mediante establecimiento permanente*, que el art. 13.1 LIRNR lo describe de la siguiente manera: “*Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.*”

En cuanto al hecho imponible, como se señalaba en el apartado anterior, los contribuyentes que obtengan renta mediante establecimiento permanente situado en el territorio español deberán tributar por la totalidad de las rentas que le sean imputables a dicho establecimiento, con independencia del lugar de su obtención. (Art.15.1 LIRNR). Los componentes de dicha renta están regulados en el Art.16 LIRNR y son los siguientes: “*a) Los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas desarrolladas por dicho establecimiento permanente. b) Los rendimientos derivados de elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente. c) Las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.*” Para los supuestos de usucapión es necesario centrarse en el apartado c), ya que como se vio en el análisis del IRPF, las adquisiciones por medio de la usucapión se consideran ganancias patrimoniales y nunca rendimientos.

Respecto a la cuantificación del impuesto, con carácter general, la base imponible se determinará conforme a las disposiciones del régimen general del IS (Art.18.1 LIRNR)¹⁰⁵.

¹⁰⁵ Art. 18 LIRNR: “*La base imponible del establecimiento permanente se determinará con arreglo a las disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos siguientes (...)*”

Por tanto, en los supuestos de adquisición de bienes y derecho por medio de la usucapión, el tratamiento que recibirán será idéntico al que se ha analizado en el apartado anterior respecto al Impuesto de Sociedades, ya que no hay ninguna disposición específica al respecto en la LIRNR. Por tanto, el activo adquirido deberá registrarse por su valor razonable, conforme a las NRV, es decir, en la fecha en que se dicte la sentencia que reconozca la adquisición, y dentro de la cuenta de pérdidas y ganancias constituirá un ingreso directamente imputado al patrimonio neto.

El tipo impositivo viene regulado en el art.19 LIRNR y al igual que para el cálculo de la base, se remite a la normativa del IS: “*A la base imponible determinada con arreglo al artículo anterior se aplicará el tipo de gravamen que corresponda de entre los previstos en la normativa del Impuesto de Sociedades*”. Por tanto, la ganancia patrimonial generada por la adquisición de activos por medio de la usucapión estará gravada por el tipo general del IS del 25 %. (Sin perjuicio de que sea de aplicación alguno de los tipos de gravamen especiales).

Finalmente, es importante destacar que este *subtipo* de impuesto es de carácter periódico, a imagen y semejanza del IS, su periodo impositivo coincidirá con el ejercicio económico del EP, sin que pueden exceder en ningún caso de los 12 meses (art.20 LIRNR)¹⁰⁴.

4.2 IRNR sin establecimiento permanente

La regulación de las rentas obtenidas mediante EP se encuentra en el Capítulo IV de la LIRNR, concretamente, en los artículos 24 a 33.

El hecho imponible lo constituyen las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente en el territorio español por sujetos no residentes en España, y en este caso deberán tributar de forma separada e independiente por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen. (At.15.1 LIRNR). En esta modalidad, el IRNR se configura como un impuesto instantáneo, en el que cada ingreso que se percibe se devenga separadamente, es decir, no se acumulan las rentas generadas durante un periodo impositivo, sino que se devenga independientemente por cada renta que se genera, u obtiene, de manera que no existe periodo impositivo. El mencionado devengo del impuesto se regula en el art.27 LIRNR, que establece diferentes criterios en función del origen de obtención de la renta, en estos términos: “1. *El impuesto se devengará: “a) Tratándose de rendimientos, cuando resulten exigibles*

¹⁰⁴ Art.20 LIRNR: “*El período impositivo coincidirá con el ejercicio económico declarado por el establecimiento permanente, sin que pueda exceder de 12 meses. Cuando no se hubiese declarado otro distinto, el período impositivo se entenderá referido al año natural.*”

o en la fecha del cobro si ésta fuera anterior. b) Tratándose de ganancias patrimoniales, cuando tenga lugar la alteración patrimonial. c) Tratándose de rentas imputadas correspondientes a los bienes inmuebles urbanos, el 31 de diciembre de cada año. d) En los restantes casos, cuando sean exigibles las correspondientes rentas.” En este caso, al tratarse de una ganancia patrimonial, como ya se vio en el análisis del IRPF, el devengo se producirá cuando tenga lugar la alteración patrimonial.

Respecto a la cuantificación, con carácter general su régimen jurídico será igual que el del IRPF, ya que el Texto Refundido de la LIRNR en su artículo 24.4 hace una remisión total a la LIRPF cuando dice: *“La base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales se determinará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas previstas en la Sección 4.ª del Capítulo II del Título III, salvo el artículo 33.2, y en la Sección 6.ª del Título X, salvo el artículo 94.1.a), segundo párrafo, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.”* Por tanto, de igual manera que en el IRPF, la ganancia patrimonial generada por la usucapición deberá valorarse por su valor de mercado en la fecha de adquisición (Art.34 b) LIRPF)¹⁰⁵. Hay que tener en cuenta que, a efectos de este impuesto, y a diferencia de lo que ocurría en el IRPF, no va a ser posible realizar la compensación entre ganancias y pérdidas, pues el devengo de cada operación se produce de forma instantánea cuando tiene lugar la alteración patrimonial (art.27 LIRNR).

Es además una modalidad de gravamen sujeta a un tipo proporcional ¹⁰⁶, pues el tipo impositivo no va a variar en función de la base impositiva, sino que al contrario de lo que ocurría en el IRPF, va a ser siempre el mismo, como sucede en el IS. El tipo impositivo viene regulado en el art.25 LIRNR, y establece con carácter general el 24%, y de forma excepcional el 19% para cuando se trate de contribuyentes residentes en otro estado miembro de la UE o del EEE¹⁰⁷ con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria. (Art.25 LIRNR)¹⁰⁸.

Por tanto, se puede concluir reseñando que en estos supuestos la ganancia patrimonial generada por la adquisición de un bien a través de la usucapición estará sujeta y no

¹⁰⁵ Art.34 LIRPF: *“1. El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será: a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales. b) En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso.”*

¹⁰⁶ Carecería de sentido que fuera progresivo, puesto que se aplica tanto a personas físicas, como jurídicas, y es, además, un impuesto que grava rentas aisladas, por lo que no sería posible obtener la información global sobre la capacidad económica del contribuyente.

¹⁰⁸ Art. 25 TRLIRNR: *“1. La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible determinada conforme al artículo anterior, los siguientes tipos de gravamen: a) Con carácter general el 24 por 100. No obstante, el tipo de gravamen será el 19 por ciento cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal [...]”*

exenta al IRNR, que el impuesto se devengará de forma instantánea, teniendo el contribuyente la obligación de presentar la declaración (art.28 LIRNR), siendo su base imponible el valor de mercado del bien usucapido en el momento en que se produjo la adquisición, y que de forma general se le aplicará el tipo impositivo del 24 %.

5. EN EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, (en adelante, IIVTNU), comúnmente conocido como *“plusvalía municipal”*, se regula en los artículos 104 a 110 del TRLRHL, que desde el 10 de noviembre de 2021, como consecuencia de la reciente jurisprudencia del TC, concretamente de la STC 182/2021, de 26 de octubre, ha sido necesario darle una nueva regulación, que se ha plasmado en el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la mencionada resolución de la jurisprudencia constitucional. Es un impuesto municipal, por lo que su regulación específica variará en función de las correspondientes Ordenanzas Fiscales.

Se trata de una figura impositiva controvertida, de dudosa regulación, pues, a pesar de sus numerosas y recientes reformas (2017, 2019, 2021, 2022 entre otras), su legalidad no deja de suscitar dudas, ya que como observa ORÓN MORATAL, G: *“El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana o plusvalía municipal es uno de los tributos más polémicos del sistema tributario español. Su regulación adolece de falta de claridad y transparencia, y su aplicación ha dado lugar a situaciones de injusticia fiscal que ponen en cuestión su validez jurídica y su justificación económica”*¹⁰⁹.

Es un impuesto que grava el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, que se pone de manifiesto en el momento de la transmisión de dichos bienes (art.104 TRLRHL). Se trata un impuesto directo que grava una determinada manifestación de renta, aunque este ha sido sin duda uno de los puntos más polémicos del tributo, pues hasta la publicación de la STC 182/2021, el legislador sometía a gravamen todas las transmisiones, independientemente de que el incremento fuera real o no, es decir, independientemente de que se generara riqueza o no, pues, se llegaba a gravar supuestos en los que el incremento real del valor de los terrenos era inexistente, es decir, no se había producido un incremento

¹⁰⁹ ORÓN MORATAL, G.: *“Fundamentos de Derecho Tributario”* [Internet]. Tirant lo Blanch; 2022. Pág. 405

real en el patrimonio del transmisor, ya que el valor de transmisión había sido menor o igual al de transmisión, esto era así porque los incrementos de valor se calculaban mediante un sistema de cuantificación objetiva, lo que generaba una discrepancia entre el hecho imponible y la base, ya que, en cualquier caso, el sujeto pasivo tenía el deber de liquidar este impuesto, llegando a someter a gravamen rentas irreales o inexistentes

Es además un impuesto instantáneo (art.109 TRLRHL) y real, ya que el hecho imponible no se establece en función de una persona, sino que nace de un hecho concreto, el incremento de valor de los terrenos, y es además de carácter objetivo, pues las circunstancias familiares y personales del contribuyente son indiferentes a la hora de calcular la cuota. Por último, decir que es de carácter proporcional, en tanto que el tipo de gravamen es el mismo con independencia de la cuantía de la base imponible (art.108 TRLRHL).

El hecho imponible está regulado en el art.104 TRLRHL, concretamente en el apartado primero se establece: “*El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos*”. De la redacción de este precepto se desprende la exigencia de dos requisitos: en primer lugar, que se produzca un incremento de valor en los terrenos de naturaleza urbana en los términos que señala el TRLRHL, y en segundo lugar, que se produzca como consecuencia de la transmisión de la propiedad de estos terrenos, o la constitución de o transmisión de derechos reales sobre ellos, teniendo en cuenta que “*transmisión que incluye tanto las que tienen lugar por ministerio de la Ley (por ejemplo, expropiación forzosa o subastas), como las que se producen en la ejecución de negocios jurídicos convenidos entre adquirente y transmitente, ya sean a título oneroso o lucrativo, inter vivos o mortis causa (compraventa, donación, permuta, etc.)*”¹¹⁰. Por tanto, cualquiera que sea la forma y calificación que den las partes al negocio celebrado, si su efecto es la de producir las facultades de dominio o derecho real sobre terrenos de naturaleza urbana, estaremos ante una transmisión sujeta al impuesto¹¹¹.

En los siguientes apartados del artículo 104 TRLRHL, el legislador establece una serie de supuestos que no producen la sujeción al mismo, entre ellos: el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto

¹¹⁰ Lefebvre-El Derecho. Memento Haciendas e Impuestos Locales. Madrid: Lefebvre-El Derecho; 2023.

¹¹¹ DGT Consulta V 1-6-16 y Consulta V 11-7-19.

sobre Bienes Inmuebles (art.104.2 TRLRHL); los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen, y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes (art.104.3 TRLRHL); las aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles efectuadas a la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A. regulada en la disposición adicional séptima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre (art.104.4 TRLRHL). Por último, el apartado quinto -reformado recientemente como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad de la anterior redacción por la STC 182/2021- establece que: “*No se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos respecto de los cuales se constate la inexistencia de incremento de valor por diferencia entre los valores de dichos terrenos en las fechas de transmisión y adquisición*”. Como ya se indicó anteriormente, este precepto califica de supuesto de no sujeción aquellos casos en los que el incremento real del valor de los terrenos es inexistente, es decir, no se ha producido un incremento real en el patrimonio del transmitente, ya que el valor de transmisión ha sido menor o igual al de transmisión.

Entrando ahora en el análisis de la usucapión, es importante partir de los dos presupuestos necesarios para la realización del hecho imponible, esto es, la existencia de una transmisión de la propiedad o cualquier otro derecho real, y el incremento de valor experimentado. Respecto al primero de ellos, como ya se analizó en la primera parte de este trabajo, la usucapión o prescripción adquisitiva se configura como un modo de adquisición de la propiedad originario (art.609 CC); es decir, no se está propiamente ante un supuesto de transmisión de la propiedad, sino que en este caso el derecho se adquiere *ex novo*, pues, no se adquiere de un titular anterior, sino que la adquisición deriva inmediatamente de la ley. Por tanto, las adquisiciones en virtud de la usucapión no van a estar sujetas al IIVTNU, ya que no se enmarcan dentro de los supuestos del hecho imponible del impuesto, pues, no se cumple con el requisito de la transmisión.

En este mismo sentido se ha manifestado la DGT en las Consultas V0735-11 de 22/03/2011 y V1014-18, de 19/04/2018. En esta última se indica que: “*A efectos de la tributación por el IIVTNU, hay que tener en cuenta, tal como se ha indicado anteriormente, que en la operación de adquisición del terreno por prescripción adquisitiva o usucapión por parte del consultante, dado que se trata de una adquisición originaria, no existe una transmisión, por lo que no se cumple el requisito preceptuado en el artículo 104 del TRLRHL, y por tanto no se origina el hecho imponible del IIVTNU, estando por ello dicha operación no sujeta al impuesto*”. Y de igual forma la Dirección General de Registro y Notariado (actual Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública): “*Por la prescripción adquisitiva o usucapión se adquiere, no se transmite, (...) en conclusión, al no existir transmisión*

en la operación planteada por el consultante, no se cumple el requisito preceptuado en el artículo 104 del TRLRHL, y por tanto no se origina el hecho imponible del IIVTNU, estando por ello dicha operación no sujeta al impuesto.”¹¹².

Por tanto, se puede concluir que los supuestos de adquisición de bienes o derechos por medio de la usucapión, en ningún caso estarán sujetos al IIVTNU, puesto que, como se ha visto en el párrafo anterior, no se llega a producir el hecho imponible, al no constatarse una transmisión en sentido estricto.

¹¹² Dirección General de Registro y Notariado (Actual Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública) Consulta V4053-15

IV. LA USUCAPIÓN EN LA IMPOSICIÓN SOBRE EL CONSUMO

El consumo se define como *"el gasto que realizan los hogares en bienes y servicios para satisfacer sus necesidades y deseos"*¹¹³, es decir, consiste en la adquisición de bienes, derechos o servicios a cambio de la entrega o gasto de una parte de renta o patrimonio del adquirente. A diferencia de lo que ocurría con la renta, el consumo no constituye una manifestación de riqueza incuestionable, sino que revela tan solo una manifestación de renta en un momento concreto. Como lo define SESMA SÁNCHEZ, B: *"Se trata de una manifestación indirecta de la capacidad económica de las personas, en la medida en que constituye un acto de disposición de la renta que revela su poder adquisitivo en un momento o concreta adquisición"*; ¹¹⁴ en esta misma línea MENÉNDEZ MORENO, A destaca: *"Resulta una manifestación de riqueza más cuestionable también que la renta desde el punto de vista de las exigencias del principio de capacidad económica, sobre todo en determinados supuestos en que dicho gasto se refiere a bienes necesarios para la subsistencia de los adquirentes o de su familia."*¹¹⁵ Por todo ello, la imposición sobre el consumo en el ordenamiento jurídico español se articula a través de mecanismos de imposición indirecta, esto es, a través de un conjunto de impuestos indirectos y reales, que gravan el consumo y el tráfico de bienes y servicios en un momento concreto, tanto en el ámbito de una actividad empresarial como entre particulares.

Las principales figuras impositivas de este ámbito se pueden dividir en tres grandes grupos en función del tipo de consumo que graven:

En primer lugar, en el ámbito del tráfico patrimonial privado, el legislador establece la figura del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPO), regulado en Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se trata de un impuesto indirecto, real e instantáneo cedido a las CCAA, que grava diversas situaciones relativas al tráfico jurídico privado, por un lado las Transmisiones Patrimoniales Onerosas (ITPO), por otro las Operaciones societarias (IOS) y por último los Actos Jurídicos Documentados; que pueden ser: notariales, mercantiles y administrativos (IAJD). Como observa CUDERO BLAS, J: *"Es*

¹¹³ MANKIW, N.G.: *"Principios de Economía"*. 6a ed. Madrid: Cengage Learning; 2015. p.52

¹¹⁴ SESMA SÁNCHEZ B.: *"Fundamentos de Derecho Tributario"*. Valencia. Tirant lo Blanch; 2022. p. 299.

¹¹⁵ MENÉNDEZ MORENO, A.: *"Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de Cátedra"*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 23.ª Edición, 2022. p.113.

un impuesto indirecto e instantáneo bajo cuya denominación se engloban, en realidad, tres modalidades de actos jurídicos o contratos liquidables: las Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), las Operaciones Societarias (OS) y los Actos Jurídicos Documentados (AJD)”.¹¹⁶

Respecto al tráfico patrimonial empresarial, la figura principal es el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), regulado Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA. Se trata de un impuesto armonizado en el ámbito de la Unión Europea, de tal forma que las legislaciones de los Estados miembros deben adaptar su normativa interna a las Directivas UE. Además de ser un impuesto sobre el consumo, se caracteriza por ser un tributo neutral, lo que significa, tal y como especifica la reiterada jurisprudencia del TJUE, que se trata de un impuesto multifásico, pero no acumulativo, que grava todas las fases del proceso de producción y comercialización de los bienes y servicios, permitiendo a los sujetos pasivos que precedan en la cadena la deducción del IVA soportado en cada una de sus fases. Es también de carácter real y objetivo, y está parcialmente cedido a las CC de régimen común. En el territorio canario será de aplicación el Impuestos General Indirecto Canario (en adelante, IGIC).

Dentro de este mismo grupo se incluyen los Impuestos Especiales (de fabricación y otros impuestos regulados) en Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de los Impuestos Especiales son tributos que gravan el consumo específico, como es el de bebidas alcohólicas, o hidrocarburos, y están armonizados en el ámbito europeo (compatibles con el IVA). Por último, hay que mencionar otro tipo de impuestos de esta clase, entre los que se encuentra el Impuesto sobre Primas de Seguro (Ley 13/1996, 30 de diciembre), el Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero (L. 16/2013, de 29 de octubre), Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (Ley 4/2020, de 15 de octubre), Impuesto sobre Transacciones Financieras (Ley 5/2020, de 15 de octubre) y los recientes Impuestos para incentivar la economía circular (Ley 7/2022, de 8 de abril).

En último lugar, hay que hacer referencia a la imposición sobre el tráfico patrimonial internacional, que como consecuencia de la pertenencia de España en la Unión Europea, los únicos impuestos aplicables van a ser los Impuestos Aduaneros, regulados en el Código Aduanero de la Unión, aprobado por Reglamento 952/2013, de 9 de octubre, entre los que se encuentra; los Derechos a la Importación, gravan la importación o entrada legal de mercancías en el territorio aduanero de la Unión Europea procedentes de un territorio que no forma parte del mismo (países terceros, Ceuta y Melilla), cualquiera que sea el fin al que

¹¹⁶ CUDERO BLAS, J.: *“Fundamentos de Derecho Tributario”*. Valencia. Tirant lo Blanch; 2022. p. 281.

se destinen y la condición del importador; y los Derechos a la Exportación, que gravan las salidas legales de “*mercancías comunitarias*” del territorio aduanero comunitario.¹¹⁷

En lo que respecta a la usucapión, la imposición sobre el consumo va a resultar prácticamente irrelevante, pues, como se ha visto al inicio de este apartado, este tipo de imposición indirecta grava las adquisiciones y entregas, es decir, a las transmisiones de bienes, por lo tanto, teniendo en cuenta todo lo se ha ido analizando a lo largo de todo este trabajo, y siguiendo el criterio aceptado y consolidado por la jurisprudencia y la doctrina española, carecerá de sentido analizar la imposición indirecta sobre la usucapión, pues, como se ha reiterado, la prescripción adquisitiva se constituye como un modo de adquisición originario, y en ningún caso derivativo, ya que no se produce propiamente una transmisión. Así se ha manifestado el TS, respecto a la posible sujeción al ITPAJD, en la Sentencia 1363/2020, de 21 octubre: “*La adquisición de un bien por prescripción adquisitiva o usucapión, declarada en sentencia judicial firme, no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, por faltar los elementos objetivos del hecho imponible, como es la transmisión, que aquí está ausente, así como la onerosidad (art. 609 C.C)*”, y de igual manera, la DGT en la reciente consulta V0243-22, de 11 de febrero de 2022: “*Por lo tanto, y reiterando en este punto lo apuntado en esa consulta de 2015, el Centro Directivo indica que en caso de declararse la obtención del dominio por usucapión la operación no estaría sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto, por faltar el elemento de la transmisión o tradición.*”

Por último, resulta de interés analizar la posible sujeción de la usucapión al ITPAJD en la modalidad de actos jurídicos documentados. En este caso no estaríamos analizando propiamente el acto de la usucapión en sí, sino el acto de su reconocimiento a través de declaración judicial o notarial y su posterior inscripción en el Registro de la Propiedad. Partiendo del hecho imponible descrito en el artículo 28 LITPAJD: “*Están sujetas las escrituras, actas y testimonios notariales, en los términos que establece el artículo 31.*” Y observando el apartado segundo del artículo 31 LITPAJD: “*Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre*”, se puede concluir que en los casos en los que la usucapión se declare por documento notarial (y no

¹¹⁷ Tienen carácter excepcional y no permanente, es decir, se aplican en circunstancias excepcionales con el objeto de evitar el desabastecimiento de mercancías en la Unión Europea

por sentencia judicial), ya sea acta o escritura, estará sujeto al impuesto en la medida que supone la realización del hecho imponible de la cuota variable del documento notarial, ya que la no sujeción a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, determina la concurrencia de todo los requisitos exigidos por la Ley, pues tiene por objeto una cosa valuable, que contiene actos inscribibles en el Registro de la Propiedad y esos los actos no están sujetos al ITPO. En ese sentido se manifiesta la reciente Consulta V0243-22 de 11 de febrero de 2022: *“El documento notarial, ya sea escritura o acta, en el que se declare haber tenido lugar la usucapión o prescripción adquisitiva, no estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, ante la inexistencia de transmisión, al faltar por tanto el elemento esencial del hecho imponible de la referida modalidad; por el contrario, sí constituirá hecho imponible de la cuota variable del documento notarial, ya que, la no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, determina la concurrencia de todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD (EDL 1993/17918).”*

V. CONCLUSIONES

A lo largo del presente trabajo se ha pretendido realizar un análisis detallado de la fiscalidad de la usucapión en el sistema impositivo español estatal y local, lo que supone adentrarse en la frecuente e interesante relación entre el Derecho Público y Privado; en concreto entre el Derecho Tributario y el Derecho Civil con respecto a la usucapión o prescripción adquisitiva.

Antes de entrar en el estudio de la fiscalidad de la institución, se han analizado y sintetizado los aspectos generales de la usucapión o prescripción adquisitiva desde el punto de vista del Derecho Civil, prestando especial atención a la determinación del fundamento y naturaleza jurídica de dicha figura, pues, como se ha visto a lo largo de todo el trabajo, resulta fundamental la clarificación de su régimen y naturaleza jurídica como modo de adquisición de la propiedad de carácter originario, ya que va a condicionar totalmente su régimen fiscal.

Respecto a la fiscalidad de la usucapión, es importante destacar, en primer lugar, que su mayor incidencia se va a encontrar en la imposición sobre la renta, ya que las adquisiciones de bienes o derechos por medio de la prescripción adquisitiva van a suponer la generación y consiguiente gravamen de una renta para el sujeto pasivo, lo que se ajusta a la definición de renta de MENÉNDEZ MORENO, A, según el cual: *“La renta se puede describir como el conjunto de bienes y derechos de contenido económico que se incorporan al patrimonio de una persona o entidad en un periodo de tiempo determinado”*.

Por tanto, las adquisiciones derivadas de la usucapión deberán tributar por la renta generada en los diferentes impuestos directos estatales que gravan esta importante manifestación de capacidad económica, en cuyo caso, la tributación en una u otra de sus modalidades dependerá de la condición del adquirente; ya que, en el caso de que sea persona física residente, el tributo aplicable será el del IRPF, mientras que si es una persona jurídica (o determinadas entidades sin personalidad jurídica) residente, el gravamen aplicable será el IS, y finalmente, cuando el contribuyente no sea residente, será de aplicación, tanto para las personas físicas como para las jurídicas, el IRNR.

La teoría en este aspecto parece clara, aunque en la práctica, la tributación por esta forma de adquisición es prácticamente inexistente, debido principalmente a la incertidumbre que reviste en sí la propia adquisición y al escaso formalismo que requiere, a lo que se le suma el no menos escaso control de la Hacienda Pública. Piénsese que en la mayoría de los casos la transmisión es desconocida para el propietario anterior, lo que dificulta el conocimiento de la misma por la Agencia Tributaria, por lo que no es difícil que esta institución no termine con el debido cumplimiento del gravamen correspondiente. Imagínese, por ejemplo, una

donación de la que se quiere evitar el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, la posible ganancia patrimonial sujeta al IRPF, y en el caso de un terreno de naturaleza urbana, el IIVTNU, sería tan sencillo como que el donatario comenzara a actuar como titular del bien, es decir, que actuara como dueño de la cosa, creando tal apariencia en el tráfico jurídico, con la única exigencia de que el donante no realizara actuación reivindicatoria alguna, limitándose a consentir las actuaciones del donatario, en este caso usucapiente. En este supuesto, como se ha visto en la primera parte del trabajo, la mera prolongación en el tiempo de una situación de hecho terminaría consolidándose en una situación de derecho.

Esto mismo es lo que ha ocurrido en la mayoría de los casos analizados a lo largo del presente TFG (STS de 16 de noviembre 2016, STS 1363/2020, SAN 540/2011, STSJ Andalucía de 8 de julio de 2019, Resolución TEAC, de 2 de febrero de 2017, Resolución TEAC, de 14 de marzo de 2019 y Resolución TEAR de 29 de junio de 2021, entre otras), pues, en todos estos supuestos no se resuelve sobre la tributación de la usucapición en el momento que esta se produce, sino que se analizan y resuelven las transmisiones producidas con posterioridad a la usucapición consumida; estableciendo al respecto los adecuados métodos de valoración, por su incidencia sobre todo en el ámbito de las ganancias patrimoniales del IRPF (ya que no va a ser lo mismo fijar un valor de adquisición en función del valor de mercado, o del coste real). Además, en los casos que se devenga IIVTNU es de gran importancia delimitar correctamente los años de generación del incremento de valor, ya que este elemento incide notablemente en la cuantificación de la base del tributo.

En definitiva, lo que suele suceder en la práctica, es que las obligaciones fiscales derivadas de la adquisición de bienes por medio de la usucapición prescriben con el paso de los años, ya que, por lo general, la Agencia Tributaria solo tiene conocimiento de ellas con ocasión de las transmisiones u operaciones posteriores.

En cuanto a la imposición sobre el consumo, la incidencia de la usucapición va a ser prácticamente inexistente, pues, como se indicó, al tratarse de un modo de adquisición de la propiedad originario no se produce una verdadera transmisión; por lo que, en los impuestos regulados en este ámbito (ITPAJD e IVA principalmente) no se va a producir la realización del hecho imponible, ya que no existe un auténtico acto de consumo, tal y como ha puesto de relieve la STS 1363/2020, de 21 octubre.

Por último, a pesar de no haberse hecho una referencia expresa a lo largo del trabajo a la imposición sobre el patrimonio, ya que en ningún caso le va a afectar de forma directa la figura de la usucapición, es importante señalar que tendrá efecto de manera indirecta, puesto que la adquisición y el reconocimiento de los bienes y derechos adquiridos por medio de la

usucapión va a suponer, lógicamente, un incremento en el patrimonio de las personas físicas que tienen la condición de contribuyente.

VI. BIBLIOGRAFÍA

1. Referencias bibliográficas

- ALBALADEJO GARCÍA, M.: *"La usucapión"*. Madrid, San José S.A, 2004, p. 35.
- ALMUDÍ CID, J.M.: *"La tributación de las personas físicas no residentes en España"*. Quincena fiscal, Nº 15, 2005, págs..11-28.
- BAISTROCCHI E.: *"International Tax Law: A Legal Research Guide"*. Madrid, Wolters Kluwer, 2020, pág.176.
- BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R.: *"Manual de Derecho Civil. Derechos Reales"*. Edición 7º, Madrid, 2021, pág. 123.
- BLASCO DELGADO, C.: *"Los incrementos y disminuciones de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas"*. Lex Nova, Valladolid, 1997, pág.218.
- CASTÁN TOBEÑAS, J.: *"Derecho Civil Español, Común y Foral"*. Tomo II. Editorial Reus, Madrid, 2015, pág. 587.
- CORS MEYA, F.: *"Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales (I.G.E.C.)"* Revista de derecho financiero y de hacienda pública 2012.Vol. 52 Núm. 263, págs. 15-50.
- CUBERO TRUYO, A.M.: *"Los Impuestos Compendio de Derecho Fiscal"*. Valencia, Tirant lo Blanch; 2021, pág.264.
- CUDERO BLAS, J.: *"Fundamentos de Derecho Tributario"*. Valencia. Tirant lo Blanch; 2022, pág, 281.
- DÍAZ-PICAZO, L.M.: *"Fundamentos del Derecho Civil patrimonial"*. Tomo III, edición 5ª, Madrid, 2008, pág.785.
- LOZANO SERRAN, C.: *"Exenciones y derechos adquiridos"*. Tecnos, Madrid, 1989, pág.39.
- MANKIW, N.G.: *"Principios de Economía"*. 6ª ed. Madrid: Cengage Learning; 2015. pág.53.
- MARTÍN DELGADO, J. M.: *"Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ganancias y pérdidas de patrimonio"*. Lex Nova, Valladolid, 2000, pág. 429.
- MENÉNDEZ MORENO, A.: *"La historia interminable, como era de esperar, continúa"*. Revista Quincena fiscal, núm. 4 ,2020, págs.1-14.
- MENÉNDEZ MORENO, A.: *"Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de Cátedra"*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 22.ª Edición, 2022.
- MURILLO ALONSO, F.: *"El tipo cero en el sistema impositivo español"*. Madrid, McGraw-Hill, 1998, pág.54.

ORÓN MORATAL, G.: *“Fundamentos de Derecho Tributario”* [Internet]. Tirant lo Blanch; 2022, pág.405.

PÉREZ ROYO, I.: *“Los Impuestos. Compendio de Derecho Fiscal”*. Valencia. Ed. Tirant lo Blanch, 2023, pág. 226.

RUÍZ PERIS J.I.: *“La progresividad fiscal en el IRPF: consideraciones sobre su diseño y efectividad”*. Revista “El Cronista” núm3, 2015, págs.16-22.

SÁNCHEZ-CALERO ARRIBAS, B: *“La posesión en la usucapión de bienes muebles”* Revista Cuadernos Civitas de Jurisprudencia Civil 105 Septiembre-Diciembre 2017, pág.8.

SESMA SÁNCHEZ B.: *“Fundamentos de Derecho Tributario”*. Valencia. Tirant lo Blanch; 2022. Pág.299.

VÁZQUEZ TAÍN, M.A.: *“Fiscalidad de no Residentes”*. Valencia, Tirant lo Blanch; 2017, pág.57.

WINDSCHEID, Bernard. *Problemática sobre la actio*. Madrid. 1954, pág. 35.

YZQUIERDO TOLSADA, M.: *“Lecciones sobre posesión y usucapión”* Madrid, Dykinson, 2002, pág. 52.

2. Legislación

Constitución Española de 1978.

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los No Residentes y sobre el Patrimonio.

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023.

Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.