

BOLETÍN DEL MINISTERIO DE JUSTICIA

Año LXXVII

Núm. 2.270

Diciembre de 2023

ESTUDIO DOCTRINAL



**LA IMPUTACIÓN DE RENTA INMOBILIARIA
EN LOS SUPUESTOS DE OCUPACIONES
ILEGALES DE BIENES RAÍCES**

José Manuel González Dona



MINISTERIO
DE LA PRESIDENCIA, JUSTICIA
Y RELACIONES CON LAS CORTES

ISSN: 1989-4767

NIPO: 051-15-001-5

<https://revistas.mjusticia.gob.es/index.php/BMJ>

CONSEJO DE REDACCIÓN
BOLETÍN DEL MINISTERIO DE JUSTICIA

DIRECTOR

D. Antonio Pau

*Registrador de la propiedad y académico de número de la Real Academia
de Jurisprudencia y Legislación (España)*

SECRETARIO

D. Máximo Juan Pérez García

*Profesor titular de Derecho Civil
Universidad Autónoma de Madrid (España)*

CONSEJO DE REDACCIÓN

D. Enrique Peñaranda Ramos

*Catedrático de Derecho Penal
Universidad Autónoma de Madrid (España)*

D. Alfonso Luis Calvo Caravaca

*Catedrático de Derecho Internacional Privado
Universidad Carlos III de Madrid (España)*

D. Francisco Marín Castán

Presidente de la Sala Primera del Tribunal Supremo (España)

D.^a Encarnación Roca Trías

*Vicepresidenta emérita del Tribunal Constitucional
Académica de número de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación
Catedrática de Derecho Civil
Universidad de Barcelona (España)*

D.^a Magdalena Nogueira Guastavino

*Catedrática de Derecho del Trabajo y Seguridad Social
Universidad Autónoma de Madrid (España)*

D.^a Nieves Fenoy Picón

*Catedrática de Derecho Civil
Universidad Autónoma de Madrid (España)*

D. Ángel Menéndez Rexach

*Catedrático emérito de Derecho Administrativo
Universidad Autónoma de Madrid (España)*

D.^a Teresa Armenta Deu

*Catedrática de Derecho Procesal
Universidad de Girona (España)*

ENLACES DE CONTACTO

[Contacto Boletín](#)

[Normas de publicación en el Boletín del Ministerio de Justicia](#)

LA IMPUTACIÓN DE RENTA INMOBILIARIA EN LOS SUPUESTOS DE OCUPACIONES ILEGALES DE BIENES RAÍCES

JOSÉ MANUEL GONZÁLEZ DONA

*Doctorando en Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Santiago de Compostela*

RESUMEN

Mediante el presente trabajo se lleva a cabo un estudio del régimen legal de imputación de renta inmobiliaria en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas, especialmente en relación con aquellos supuestos en los que se produce la ilícita ocupación del bien objeto de gravamen por este tributo. Al efecto, en un primer momento se exponen una serie de cuestiones introductorias de relevancia en la materia sobre la situación actual de la vivienda en España y los factores que propician los supuestos de posesión ilícita y usurpación para, posteriormente, llevar a cabo una revisión crítica, por sus omisiones, del art. 85 de la ley del impuesto. En el mismo sentido, se efectúa un examen de la doctrina administrativa derivada de la Dirección General de Tributos y sus puntos de fricción con el ordenamiento. Tras todo ello, se exponen una serie de conclusiones obtenidas de la investigación.

PALABRAS CLAVE

Mercado de vivienda, ocupación ilícita, imputación de renta inmobiliaria, principio de capacidad económica, métodos de solución de conflictos.

THE IMPUTATION OF REAL ESTATE INCOME IN CASES OF ILLEGAL OCCUPATION OF REAL ESTATE

ABSTRACT

This paper carries out a study of the legal regime for the imputation of real estate income within the Personal Income Tax in relation to those cases in which the illegal occupation of the property subject to this tax occurs. To this end, a series of introductory questions of relevance to the subject on the current situation of housing in Spain and the factors that lead to the cases of illegal possession and usurpation are presented, in order to subsequently carry out a critical review, due to its omissions, of article 85 of the Tax Law. In the same vein, an examination is made of the administrative doctrine derived from the Directorate-General of Taxation and its points of friction with the legal system. After all this, a series of conclusions obtained from the research are presented.

KEYWORDS

Housing market, illegal occupation, imputation of real estate income, principle of economic capacity, methods of conflict resolution.

SUMARIO

1. Introducción	6
2. La usurpación de inmuebles en España.....	7
3. La problemática redacción del art. 85 de la LIRPF en la materia.....	10
4. La problemática solución de la Dirección General de Tributos	14
5. Conclusiones.....	17
6. Bibliografía empleada	19

1. INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo se aborda el régimen jurídico tributario de la imputación inmobiliaria como forma de renta gravada mediante el impuesto sobre la renta de las personas físicas, en aquellos supuestos en los que el inmueble de naturaleza urbana resulta ocupado ilegalmente durante el período impositivo.

Con esta pretensión, en un primer momento se realizará una alusión al preocupante fenómeno de la usurpación de propiedad inmobiliaria, con referencias a sus implicaciones jurídicas tanto de orden civil como de orden penal, así como a los datos que, en relación con el mismo, se aprecian en España.

Expuestas estas primeras consideraciones, se llevará a cabo un examen del régimen jurídico establecido primordialmente en el art. 85 de la ley del impuesto y de la doctrina administrativa derivada de la interpretación del precepto en estos supuestos.

Sobre esta última, se han podido apreciar una serie de elementos que hemos considerado como preocupantes de cara a la tutela de la seguridad jurídica de los sujetos pasivos y de la realización efectiva de los principios de justicia tributaria en relación con esta forma de renta gravada¹, motivo por el cual se procederá a exponer una serie de cuestiones problemáticas y una propuesta de solución a las mismas. Tras todo ello, se cerrará el presente trabajo con la exposición de una serie de conclusiones obtenidas del estudio.

1. Así, como señala RODRÍGUEZ BEREIJO, los principios constitucionales en materia tributaria enunciados en el art. 31 CE responden a los rasgos de esta clase especial de normas jurídicas que son los «principios» o «normas principales», pues más que un mandato susceptible de aplicación por sí mismo constituyen la base, el criterio o la justificación de aquel, en cuanto necesitan de una concreción en ulteriores normas y decisiones, la cual aquí, no se aprecia con claridad. *Cfr.* RODRÍGUEZ BEREIJO, Á., *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*, editorial Marcial Pons, Madrid, 2011, p. 41.

2. LA USURPACIÓN DE INMUEBLES EN ESPAÑA

Las controversias jurídicas derivadas de la titularidad de derechos reales o situaciones posesorias sobre bienes inmuebles han resultado un elemento de existencia constante en la historia del ordenamiento jurídico, tanto español como del resto de Estados.

Así, para la tutela de aquellos bienes, el Derecho ha desarrollado múltiples formas de obtención de la pacificación social en los distintos sistemas en que se halla integrado, apreciándose soluciones a la problemática de vivienda en materia administrativa², y mecanismos para la tutela de los derechos subjetivos mediante las oportunas acciones judiciales (tanto civiles como del orden penal) y otros medios de solución extrajudicial de conflictos.

En el orden civil, se debe recordar *prima facie* que la propiedad de los bienes resulta un derecho constitucional reconocido en el art. 33.1 de la Ley Fundamental, conforme al cual se garantiza el derecho a la propiedad privada y a la herencia, y que halla como límites explícitos la utilidad pública y el interés de la sociedad, a realizarse en los términos y por los procedimientos determinados en el ordenamiento jurídico.

Por su parte, el art. 348 del Código Civil (CC)³ determina que la propiedad es el derecho de gozar y disfrutar de una cosa o animal sin más limitaciones que las establecidas en las leyes, así como que el propietario tiene acción contra el tenedor o el poseedor de la cosa para reivindicarla.

De este modo, estos primeros preceptos esenciales sobre el derecho a la propiedad vienen a positivizar la definición clásica⁴ de la titularidad dominical como un conjunto de atribuciones del sujeto en relación con el bien, como son la obtención de utilidad (*uti*), de disfrute (*frui*), de disposición (*habere*) y de posesión (*possidere*), en las cuales, salvando las causas justificadas de utilidad pública o interés social (arts. 349 y 350 CC), debe existir el consentimiento por parte del propietario para que exista otra situación, jurídica o fáctica, que pueda suponer un límite o traba al ejercicio de su derecho subjetivo, no tolerándose el comportamiento ilícito en contrario por el ordenamiento jurídico.

2. Algunos ejemplos sobre esta cuestión se pueden observar en las medidas adoptadas por la Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda (BOE núm. 124, de 25 de mayo de 2023), en la Ley 4/2013, de 4 de junio, de medidas de flexibilización y fomento del mercado de alquiler de viviendas (BOE núm. 134, de 5 de junio de 2013), en medidas adoptadas en el ámbito de los Planes Estatales de Vivienda, el incremento de las líneas de crédito y ayuda pública al acceso a la misma y en otras semejantes adoptadas en el marco de los ordenamientos de las comunidades autónomas.

3. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. *Gaceta de Madrid* núm. 206, de 25 de julio de 1889.

4. Sobre esta cuestión resulta de interesante examen la obra de DAZA MARTÍNEZ, J., y RODRÍGUEZ ENNES, L., *Instituciones de Derecho Privado Romano*, editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, pp. 196-202, así como la de D'ORS, J., y AAVV., *Elementos de Derecho Privado Romano*, editorial EUNSA, Pamplona, 2014, p. 98.

Esta situación no resulta, además, exclusivamente tutelada por la legislación civil, toda vez que la propiedad inmobiliaria también se halla protegida por los preceptos dictados por el Estado en ejercicio de su *ius puniendi* en el sistema penal.

De este modo, atendiendo a las disposiciones del título XIII del libro II del Código Penal⁵, se puede apreciar cómo en su capítulo V, titulado «De la usurpación», se acogen diversos preceptos por medio de los cuales se establece una represión punitiva para la ocupación ilegal de inmuebles, que es el enfoque central del presente trabajo. De este modo, el art. 245 del instrumento normativo castiga tanto a aquel que, con violencia o intimidación, ocupe una cosa inmueble o usurpare un derecho real inmobiliario de pertenencia ajena, como a aquel que ocupe sin autorización debida y sin necesidad de que concurren aquellos medios específicos de ejecución un inmueble, vivienda o edificio ajeno que no constituyan morada, o se mantenga en ellos contra la voluntad de sus titulares.

En estas figuras existe un consenso doctrinal en aras a reconocer que el objeto jurídico de las figuras de injusto supone la tutela de la propiedad y demás derechos reales limitados, así como otros lícitos que pueden derivar de esa titularidad de inmuebles⁶ (*verbi gratia*, derechos de crédito como el arrendamiento o incluso el precario, radicalmente distinto por su origen y permanencia lícita a la ocupación ilegal).

La situación actual en España respecto a la ocupación ilegal de viviendas es motivo de preocupación para los propietarios de inmuebles que podrían verse afectados. Es evidente que la existencia de factores como la persistente pobreza y exclusión social de un sector de la población y la acuciante crisis económica actual derivada, en un primer momento de la perniciosa pandemia de COVID-19 y, posteriormente, del proceso de creciente inflación y recesión ocasionada por factores políticos y bélicos externos como las guerras

5. Ley Orgánica 10/1995, de 23 de diciembre, del Código Penal. BOE núm. 281, de 24 de noviembre de 1995.

6. Señala MUÑOZ CONDE que en los delitos patrimoniales, incluyendo la usurpación, el objeto jurídico trasciende el concepto de otros sistemas del Derecho, pues es tanto el valor económico del bien como la protección jurídica que se brinda a la relación de una persona con el mismo. Por ello resulta conveniente apreciar una concepción mixta jurídico-económica de patrimonio según la cual entre el sujeto pasivo de la conducta típica y el objeto material contra el que la misma se dirige es necesaria una relación protegida por el ordenamiento. Cfr. MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal, parte especial*, editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, pp. 328-329.

de Ucrania y de Israel, agudizan la necesidad de obtención de un techo para poder habitar cuando no se tiene capacidad adquisitiva⁷.

No obstante, es cierto que la usurpación de inmuebles no supone el camino lícito al privar indebidamente de las facultades dominicales al propietario de la finca urbana, máxime cuando a ello se suelen añadir problemas accesorios como son los daños en la propia vivienda derivados del comportamiento de los ilícitos moradores o el incremento de la conflictividad vecinal.

En el contexto actual, de acuerdo con las estadísticas de criminalidad ofrecidas por el Ministerio del Interior⁸, las denuncias registradas en el orden jurisdiccional penal han experimentado un paulatino incremento desde el año 2017, alcanzado su máximo histórico en el año 2021 con un total de 17.274, y descendiendo levemente durante el ejercicio 2022 hasta las 16.726.

Por su parte, tomando en consideración las estadísticas ofrecidas por el Consejo General del Poder Judicial⁹ en relación con las demandas de juicio verbal por desahucio derivadas de estas ocupaciones ilícitas, también se han visto incrementadas en los últimos años, alcanzándose su pico máximo en el ejercicio 2021 con la incoación de 3.479 procesos y experimentando un ligero descenso en el 2022 hasta las 2.785 causas.

Atendiendo al referido contexto, cabe a continuación preguntarse, como es el objeto de la presente investigación, los efectos que una ocupación ilegal de una vivienda durante el período impositivo produce, en la imputación de renta inmobiliaria, a un sujeto pasivo en el momento de realizar su declaración y autoliquidación por el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Para abordar esta cuestión, resulta indispensable hacer referencia a los preceptos aplicables de su ley reguladora y a la doctrina administrativa derivada de su interpretación.

7. Según apuntaba MUÑOZ FERNÁNDEZ, cuyas conclusiones resultan de similar aplicación en el contexto actual, a los factores económicos citados, originados por causas tales como las condiciones sociolaborales existentes en España, la elevada tasa de paro juvenil y la precariedad laboral se suma adicionalmente la cuestión demográfica, al estarse produciendo en España una importante reducción de población joven propiciado en parte por el retraso en la emancipación de la juventud, consecuencia de la precitada situación. Cfr. MUÑOZ FERNÁNDEZ, G. A., «Juventud y mercado de la vivienda en España: análisis de la situación» en *Revista de Estudios de Juventud*, núm. 116, 2017, pp. 166-167.

8. Los datos se encuentran expuestos por el Ministerio del Interior, para su consulta pública, en el siguiente *link*: <https://estadisticasdecriminalidad.ses.mir.es/publico/portalestadistico/>

9. La documentación estadística ofrecida por el Consejo General del Poder Judicial se halla accesible, para su consulta pública, mediante el siguiente enlace: <https://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Temas/Estadistica-Judicial/Estadistica-por-temas/Datos-penales-civiles-y-laborales/>

3. LA PROBLEMÁTICA REDACCIÓN DEL ART. 85 DE LA LIRPF EN LA MATERIA

Con carácter preliminar a la exposición de las cuestiones de relevancia en relación con la imputación de renta inmobiliaria se debe recordar, como ya resulta conocido, que el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) tiene por objeto la renta obtenida por los contribuyentes, entendiendo como tal la totalidad de los rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establecen por la ley, con independencia del lugar en donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador (art. 2 de la ley del impuesto).

En desarrollo de esta previsión normativa, el art. 6 del referido instrumento normativo establece que constituye el hecho imponible del tributo la obtención de renta por el contribuyente, componiendo la misma los rendimientos del trabajo, del capital, de actividades económicas, las ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta determinadas por la ley. Todas estas fuentes se clasifican, además, a efectos de determinar la base imponible y el cálculo del tributo en renta general y del ahorro.

En el caso particular que nos ocupa, la primera de las imputaciones de renta establecidas por el texto es referida a la renta inmobiliaria, regulada en el art. 85 de la ley del impuesto. Según reiterada jurisprudencia, la capacidad económica que se refleja mediante esta titularidad, y que permite la constitucionalidad del gravamen a tenor de lo establecido en el art. 31.1 de la Ley Fundamental, se halla en que el legislador entiende que todo inmueble que no suponga la vivienda habitual del sujeto pasivo es susceptible de generar una renta o un ingreso, de tal suerte que en el tributo se grava la mera posibilidad, la expectativa, de que el contribuyente pueda obtener ese rendimiento (adviértanse, al efecto, la Sentencia de la Sala III del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2021¹⁰, o las Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 3 de julio de 2023¹¹ o de 24 de julio de 2023¹²). A ello se suman consideraciones doctrinales, como la formulada por RAMOS PRIETO, que justifican constitucionalmente la imputación conforme a la tesis de la existencia de una renta de disfrute, consistente en el beneficio o rendimiento que el titular de un bien inmueble obtiene con su utilización o que puede obtener de manera potencial¹³.

Se debe recordar que con arreglo al primer apartado del art. 85 de la LIRPF, en el supuesto de bienes inmuebles urbanos, calificados como tales con arreglo a la normativa catastral, así como de inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos en ambos casos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos

10. Identificador ECLI:ES:TS:2021:910.

11. Identificador ECLI:ES:TSJM:2023:8162.

12. Identificador ECLI:ES:TSJM:2023:8719.

13. Cfr. RAMOS PRIETO, J., *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2008, p. 93.

del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado¹⁴, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 % al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo. Este porcentaje se reduce al 1,1 % en los supuestos en que los inmuebles se ubiquen en municipios en donde los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante procedimiento de valoración colectiva de carácter general y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez anteriores.

Si a la fecha de devengo el inmueble careciera de valor catastral o este no hubiera sido notificado al titular, el porcentaje será del 1,1 % y se aplicará sobre el 50 % del mayor de los siguientes valores: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición. Si se trata de inmuebles en construcción y en donde el inmueble no sea por razones urbanísticas susceptible de uso no se estimará renta alguna. Estos últimos aspectos deberán ser probados por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba aceptado en Derecho, tal y como ha establecido la Dirección General de Tributos en, *verbi gratia*, su Consulta Vinculante V1590-21, de 26 de mayo de 2021, entre otras.

Conforme al apartado segundo del precepto, estas rentas se imputarán a los titulares de los bienes inmuebles de acuerdo con lo establecido en el art. 11.3 LIRPF, en relación con lo cual la Dirección General de Tributos, en su Consulta Vinculante V0709-21, de 25 de marzo de 2021, entre otras, ha determinado que en los supuestos de existencia de copropiedad sobre el inmueble objeto de imputación cada uno de los obligados deberá computar la porción correspondiente conforme a las reglas de cálculo anteriormente examinadas. Por su parte, en los supuestos en que existan derechos reales de disfrute sobre el bien, la renta computable a estos efectos será la que correspondería al propietario.

Finalmente, el apartado tercero del precepto alude a los supuestos de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles, cuando la imputación se efectuará al titular del derecho real prorrateando el valor catastral en función de la duración anual del período de aprovechamiento. Si a la fecha de devengo del tributo los inmuebles carecen de valor catastral o no han sido notificados al titular, se tomará como base el precio de adquisición del derecho de aprovechamiento, no procediendo la imputación cuando la duración de los derechos no exceda de dos semanas por año.

A la vista de lo expuesto anteriormente, se puede apreciar cómo la ley reguladora del tributo no alude en ningún momento a la problemática derivada de la usurpación de estos inmuebles gravados. Así, la única reforma operada en el precepto ha tenido lugar

14. No obstante, se excluyen también los supuestos de grandes parcelas con pequeñas construcciones (confróntese, al efecto, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 29 de junio de 2023, identificador ECLI:ES:TSJCV:2023:3560).

en virtud de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre¹⁵, la cual no ha incorporado ninguna aclaración al respecto, aún cuando el fenómeno ya se estaba produciendo en el acuciante contexto de crisis financiera, cuyas consecuencias en la pérdida de poder adquisitivo han redundado en el desahucio por impagos de arrendamientos de vivienda, lanzamientos por ejecuciones hipotecarias y, en general, en una relevante pérdida del poder adquisitivo que ha impedido la obtención de un inmueble con fines de residencia a una gran parte de la población.

Del mismo modo, no resulta comprensible la inacción en el establecimiento de medidas al efecto en aras a la tutela de la seguridad jurídica de los contribuyentes titulares del inmueble en el ámbito de las medidas normativas que han integrado en los últimos tiempos el denominado «escudo social». Así, la suspensión, establecida por el Real Decreto-Ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19¹⁶, de los desahucios de arrendatarios en situación de vulnerabilidad por medio de juicio verbal cuyas acciones traen como causa las reclamaciones de renta o las cantidades indebidamente pagadas por el inquilino o la expiración del plazo de duración (reiteradamente prorrogadas hasta el 31 de diciembre de 2023) ha debido incorporar un régimen específico para los obligados tributarios en el precepto, determinando expresamente la exclusión del régimen de imputación de rentas por esos inmuebles mientras se mantuviese la referida situación.

Por consiguiente, si bien es cierto, como han señalado, entre otros autores, CARAVANTES LÓPEZ DE LERMA y ROMERO GONZÁLEZ, que la herencia derivada del recorrido de las etapas precedentes al 2020 ha dibujado en España un escenario en el que resulta imperativo desarrollar una actuación determinante para revertir la situación actual en materia de vivienda, obligando a replantear un cambio de paradigma tendente a garantizar una vivienda asequible y que la interdependencia del derecho a la vivienda con el resto de derechos reconocidos por el ordenamiento jurídico sitúa a aquella en una posición estratégica en pro de favorecer la cohesión social y el bienestar del conjunto de la sociedad¹⁷, en verdad no resulta procedente, a nuestro juicio, el establecimiento de medidas sociales sin regularse un contrapeso que en ningún momento resulta desfavorable a aquellas pero sí beneficioso para tutelar los intereses económicos de los titulares de bienes inmuebles en el ordenamiento tributario, como es la determinación expresa de la exclusión de estos supuestos del ámbito de la imputación de rentas.

Por su parte, consideramos del mismo modo que no debe operar en estos casos la imposición sobre rendimientos del capital inmobiliario por el valor de la cuantía indemnizatoria que, en su caso, se confiera al titular del derecho real, al no existir una

15. BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014.

16. BOE núm. 91, de 1 de abril de 2020.

17. Cfr. CARAVANTES LÓPEZ DE LERMA, G. y ROMERO GONZÁLEZ, J., «Vivienda pública y Estado de bienestar en España: balance y estado de la cuestión en la época del COVID-19», publicado en *Boletín de la Asociación de Geógrafos españoles*, núm. 91, 2021, pp. 28-29.

situación de voluntariedad previa en el negocio jurídico como la que se manifiesta en el art. 22 de la ley del impuesto y demás de pertinente aplicación.

Así pues, si entendemos, como lo realiza buena parte de la doctrina científica, que la imputación de renta inmobiliaria ostenta la naturaleza de medida fiscal destinada a penalizar la desocupación de viviendas¹⁸, no puede justificarse, conforme al principio de seguridad jurídica para los obligados tributarios, que la situación por la que un bien raíz ilícitamente usurpado no se halle regulado en el ámbito del Derecho positivo, debiendo atender al efecto a la doctrina administrativa dictada hasta la fecha, que resulta de pertinente aplicación.

18. Cfr. ÁLVAREZ BARBEITO, P., «Reflexiones sobre la fiscalidad de la vivienda vacía en España», en *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de A Coruña*, núm. 12, 2008, pp. 15-17.

4. LA PROBLEMÁTICA SOLUCIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Al estudiado tenor literal del art. 85 de la LIRPF se suma la cuestionable doctrina dada por la Dirección General de Tributos en la materia.

Así, si se aprecia el criterio expuesto en la Consulta Vinculante V1385-18, de 28 de mayo, seguido posteriormente en la Consulta Vinculante V0967-19, de 7 de mayo, la Consulta Vinculante V1197-20, de 4 de mayo, y en la Consulta Vinculante V1308-21, de 11 de mayo, el Centro Directivo determina que el propietario de una vivienda vacía que ha sido ocupada ilegalmente por terceras personas derivando de una situación de arrendamiento, tiene derecho a las rentas procedentes de la cesión o el uso, por lo que las mismas quedarían sujetas al impuesto, gravándose como rendimientos del capital inmobiliario, no procediendo consecuentemente efectuar la imputación de rentas inmobiliarias, aún sin haber obtenido aquellas.

Por su parte, en caso de ocupación ilegal del inmueble, podría surgir un rendimiento de capital inmobiliario equivalente por la indemnización fijada en la Sentencia que resolviera el procedimiento de desahucio en la parte correspondiente al lucro cesante o a la compensación por el valor de mercado de dicho uso y disfrute ilegal, si bien la existencia de este último rendimiento y su consiguiente sujeción al IRPF estaría condicionada a su reconocimiento en la Sentencia.

En consecuencia, operaría la exclusión del régimen de imputación desde el momento en que se inició dicho procedimiento y sin necesidad de esperar a su resolución, toda vez que el precepto de la ley del impuesto tiene como finalidad someter a gravamen una capacidad económica puesta de manifiesto por la titularidad de un derecho real sobre el inmueble, en línea con la doctrina jurisprudencial y científica anteriormente expuesta. La acreditación de la situación se podrá realizar por cualquier medio aceptado en Derecho conforme a las disposiciones de la Ley General Tributaria (LGT).

Atendiendo a lo que antecede, pueden realizarse una serie de críticas en relación con la doctrina interpretativa del precepto en la materia objeto de estudio.

Así, en primer lugar, el Centro Directivo no reconoce otros procedimientos de resolución extrajudicial de conflictos más allá del desahucio del inmueble por vía jurisdiccional, sea por haber lugar a la resolución del contrato de arrendamiento urbano o por ejecución de Sentencia estimatoria de las pretensiones del actor en ejercicio de acción reivindicatoria, declarativa de dominio o semejante. De esta manera, se ha guardado por lo pronto silencio en relación con soluciones tales como procesos de negociaciones entre las partes que condujesen a la perfección de contratos de transacción en la materia¹⁹; acuerdos adoptados en el seno de una mediación civil en los términos de la

19. Se debe recordar el carácter disponible en el ámbito civil de esta situación, y de que no se trata en ningún caso de una materia vetada para los contratos de transacción por el CC (arts. 1814 y siguientes).

Ley 5/2012, de 6 de mayo²⁰; o a la solución adoptada en un proceso de conciliación en los términos previstos en la Ley 15/2015, de 2 de julio, de la Jurisdicción Voluntaria²¹.

Con ello, el Centro Directivo, por lo pronto, no reconoce la posibilidad de recurrir a los medios alternativos de solución de controversias, a pesar de tratarse de métodos de satisfacción a los que por diversas autoridades, tanto nacionales como europeas, se ha instado a acudir²², lo que no deja de suponer una cierta contrariedad de esta doctrina y en estas recomendaciones y sugerencias a la ciudadanía, pues si bien en los hechos expuestos en las respectivas consultas no han tenido lugar estos métodos, el empleo de una dicción tan incisiva por la Dirección General de Tributos parece ostentar de entrada el veto a la utilización de los mismos.

En segundo lugar, en todas las consultas vinculantes expuestas, la Dirección General ha aludido a que la exclusión de la imputación de renta inmobiliaria opera desde el momento en el que se produce la incoación del proceso jurisdiccional, lo cual entendemos contrario a derecho por comenzar la situación con anterioridad al mismo.

Así, si se atiende a la precitada doctrina jurisprudencial, que ya hemos apuntado que es seguida por el Centro Directivo en sus consultas, según la cual la titularidad por el obligado tributario de un derecho real sobre el inmueble supone una manifestación de su capacidad económica por suponer una potencial fuente de rendimientos para el perceptor, en el momento en el que se está produciendo una usurpación del activo, la misma ya no tendrá lugar, contrariando consecuentemente la situación descrita este principio de justicia tributaria proclamado por el art. 31.1 de la Constitución Española (CE).

A esta tesis debe sumarse que la contravención del ordenamiento por el Centro Directivo prosigue en el instante mismo en el que el art. 85.1 de la LIRPF alude a la proporcionalidad de días en el período impositivo para que el sujeto pasivo declare y autoliquide la cuantía correspondiente en concepto de imputación inmobiliaria por el bien raíz objeto de la ilícita usurpación. Este extremo no deja de resultar verdaderamente llamativo, toda vez que aparenta que la Dirección General está contrariando su propio criterio en la materia.

Si se aprecian las Consultas Vinculantes V0350-19, de 19 de febrero de 2019, o V2206-20, de 30 de junio de 2020, relativas al cálculo de la imputación de renta en supuestos en que el inmueble se halla arrendado o en régimen de alquiler turístico o constituyendo vivienda habitual durante un determinado lapso temporal del ejercicio, se puede observar cómo se ha determinado que el cálculo de la imputación de renta ha de tener lugar en proporción al número de días en el período impositivo en que se ha encontrado en la situación descrita por la norma. Por el mismo motivo, la antedicha doctrina también ha vulnerado el criterio seguido por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal

20. BOE núm. 162, de 7 de julio de 2012.

21. BOE núm. 158, de 3 de julio de 2015.

22. A título ejemplificativo se puede citar el *Libro blanco sobre mecanismos extrajudiciales de solución de conflictos en España*.

Supremo, idéntico en la interpretación del precepto en supuestos tales como la expectativa de alquiler del inmueble mientras aún no se halla arrendado (Sentencia de 25 de febrero de 2021, entre otras).

Consecuentemente, el criterio seguido por la Dirección General en materia de usurpación de inmueble no deja de resultar contradictorio, manteniendo una situación contraria a los intereses del sujeto pasivo que se ha visto a lo largo del período impositivo en tal comprometida situación, toda vez que si bien ostenta un criterio justo a la recaudación en supuestos ajenos a la usurpación, en verdad asevera una doctrina gravosa para el contribuyente por la tardanza en la exclusión del régimen de imputación de renta inmobiliaria. Entendemos que esta situación debe ser enmendada, pues cerrar de esta manera la aplicación de la norma por no admitir otros medios de prueba (*verbi gratia*, la testifical) no deja de suponer tanto una aplicación *contra legem* de los preceptos expuestos por el Centro Directivo, como una restricción secundaria para los sujetos pasivos del empleo de cualquier medio probatorio válido en derecho en los términos del art. 106.1 de la LGT²³.

23. Apréciase en la materia la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 18 de julio de 2023 (identificador ECLI:ES:TSJCV:2023:3929).

5. CONCLUSIONES

De las cuestiones expuestas se pueden extraer una serie de reflexiones conclusivas, que a continuación se proceden a exponer:

PRIMERA: La precaria situación del mercado de vivienda en España deriva de una conjetura económica y demográfica de compleja superación y que provoca, entre otras consecuencias, un incremento de los supuestos de ocupación ilícita de bienes inmuebles, bien mediante el incumplimiento de relaciones contractuales previas como son, cuantitativamente, los contratos de arrendamiento o bien mediante la ejecución de conductas tipificadas por la ley penal como delictivas, resultando en todo caso el titular del bien inmueble afectado injustamente por la situación.

SEGUNDA: La normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no incluye, en sede de imputación de rentas inmobiliarias, ningún precepto en relación con estas situaciones ilícitas que tienen lugar en las segundas residencias u otros bienes raíces de los contribuyentes, lo que genera un escenario de relevante inseguridad jurídica para los mismos, conforme al texto de Derecho positivo.

Esta laguna jurídica no ha sido resuelta en ningún momento por el legislador, a pesar de haberse establecido en el ordenamiento jurídico medidas reiteradas en aras de la tutela de los sujetos ocupantes que se hallen en situación de vulnerabilidad social, lo que conlleva la necesidad de atender a los criterios que se exponen por los órganos competentes en materia de resolución de las consultas tributarias, previo seguimiento en múltiples casos de los trámites establecidos legal y reglamentariamente al efecto por los contribuyentes en esta perniciosa situación para la obtención de las correspondientes Consultas.

No obstante, entendemos que es pertinente una reforma legislativa del art. 85 de la LIRPF, mediante la cual se lleve a cabo la exclusión expresa del régimen de imputación de renta en los supuestos de ocupación ilícita del inmueble gravado de forma proporcional en aquellos períodos del ejercicio en que se halle en esa situación. Del mismo modo, consideramos que la indemnización que, en su caso, pueda obtener el obligado tributario de los ilícitos ocupantes no debe ser tratada como un rendimiento del capital inmobiliario, dada cuenta la falta de voluntariedad en la referida situación, a divergencia de lo que acaece en los supuestos contenidos en el art. 22 de la ley del impuesto.

TERCERA: En cuanto a la reiterada doctrina administrativa dada hasta el momento por la Dirección General de Tributos, entendemos que no resulta de lícita aplicación, toda vez que, en los supuestos de ocupación ilegal del inmueble gravado, cualquiera que fuese su causa, se producirá la exclusión del régimen de imputación de renta desde el momento en el que se incoa el correspondiente procedimiento, el cual deberá ser, en todo caso, judicial, excluyendo otros métodos de solución alternativa de las controversias generadas, aún a pesar de hallarnos ante una materia disponible como es el estado posesorio y la tenencia de derechos reales, en los términos del art. 6.2 del Código Civil y demás preceptos concordantes.

Así, el hecho de que la exclusión del gravamen no se produzca para el obligado tributario desde el inicio de la situación, aún cuando se pueda acreditar el referido momento por cualquier medio de prueba válido en Derecho, conforme establece el art. 106.1 de la Ley General Tributaria, no deja de contrariar el principio de capacidad económica, consistente en esta institución, como ha determinado la doctrina científica y la jurisprudencia expuesta, en la mera posibilidad de tenencia de renta derivada de la titularidad del inmueble, expectativa que en caso de hallarse el bien ocupado resulta inexistente.

CUARTA: La doctrina administrativa expuesta se ha referido, por ahora, a supuestos en los que se ha planteado en todo momento la existencia de un proceso judicial del orden jurisdiccional civil, cuya pretensión ha sido la de obtener la restitución del inmueble, así como los pertinentes procedimientos penales por los delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico cometidos contra los titulares contribuyentes, si bien es cierto que la incisiva redacción dada por el Centro Directivo en las Consultas Vinculantes estudiadas no ha dado pie por el momento a que se pueda admitir la exclusión desde el inicio de la situación ni a otros procedimientos de resolución, aspectos que deberían ser admitidos en resoluciones futuras, incluso cuando persistan las circunstancias expuestas.

Así, el inicio de un nuevo posicionamiento doctrinal en la materia por la Administración tributaria, unida a la debida labor del legislador en el ámbito de la regulación del IRPF para otorgar seguridad jurídica en la materia y, por ende, frenar la situación de ilegalidad tributaria denunciada por medio del presente trabajo de investigación, permitirá el regreso a estas situaciones de la debida aplicación de los principios de justicia tributaria, en particular, y de la seguridad jurídica proclamada, en general, en la elaboración, redacción, interpretación y aplicación del ordenamiento fiscal.

6. BIBLIOGRAFÍA EMPLEADA

- ÁLVAREZ BARBEITO, P., “Reflexiones sobre la fiscalidad de la vivienda vacía en España”, en *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de A Coruña*, núm. 12, 2008.
- CARAVANTES LÓPEZ DE LERMA, G. y ROMERO GONZÁLEZ, J., “Vivienda pública y Estado de bienestar en España: balance y estado de la cuestión en la época del COVID-19”, publicado en *Boletín de la Asociación de Geógrafos españoles*, núm. 91, 2021.
- DAZA MARTÍNEZ, J., y RODRÍGUEZ ENNES, L., *Instituciones de Derecho Privado Romano*, editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2009.
- D’ORS, J., y AAVV., *Elementos de Derecho Privado Romano*, editorial EUNSA, Pamplona, 2014.
- MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal, parte especial*, editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.
- MUÑOZ FERNÁNDEZ, G. A., “Juventud y mercado de la vivienda en España: análisis de la situación” en *Revista de Estudios de Juventud*, núm. 116, 2017.
- RAMOS PRIETO, J., *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2008.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, Á., *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*, editorial Marcial Pons, Madrid, 2011.

MAQUETACIÓN

DISEÑO GRÁFICO GALLEGO Y ASOCIADOS, S. L.

gallego@dg-gallego.com

Ministerio de Justicia

Secretaría General Técnica

Subdirección General de Documentación y Publicaciones

tienda.publicaciones@mjusticia.es

San Bernardo, 62

28015 Madrid

