

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084028

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE BALEARES

Resolución de 29 de junio de 2021

Pleno

Recl. n.º 114/2019

#### SUMARIO:

#### **IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Cálculo. Normas generales. Transmisiones onerosas. Valor de adquisición. Inmueble adquirido por usucapión.**

- *La fecha de la sentencia que reconoce la usucapión no es la fecha de adquisición del inmueble.* La sentencia del juzgado que declara justificada la adquisición del pleno dominio sobre el inmueble por parte del contribuyente, solamente reconoce un derecho que este ostentaba desde que se dieron las condiciones jurídicas exigidas y, en consecuencia, esta última fecha (la de la sentencia) no puede considerarse como fecha de adquisición. Consecuentemente, en los supuestos de transmisión de inmuebles adquiridos mediante usucapión, la fecha de adquisición que debe tomarse en cuenta, de cara a la determinación de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida, es aquélla en la que concurren los requisitos exigidos para que dicha usucapión opere.

- *No inclusión en la declaración de la ganancia patrimonial cuando se produjo la usucapión. Prescripción del derecho a exigir el pago.* El reclamante no incluyó la ganancia de patrimonio en el ejercicio 2002, cuando se produjo la usucapión. Ni tampoco lo hizo en el ejercicio 2010, cuando ya existía una sentencia que reconocía su propiedad. Pero, por otro lado, la Administración no ha efectuado comprobación alguna para regularizar la ganancia de patrimonio que el transmitente no incluyó en el IRPF del año de la adquisición. La posibilidad de regularizar la ganancia de patrimonio derivada de esta incorporación de bienes que supone la usucapión ha prescrito. Pero esta prescripción no puede afectar al valor de adquisición que debe darse al inmueble. Si la norma determina que el valor de adquisición debe ser el valor de mercado, no puede entenderse que este valor de mercado sea «cero» (o solo los gastos inherentes a la adquisición). Esta circunstancia (la prescripción) no puede arreglarse entendiéndose que el valor de mercado del inmueble en la fecha en que debió integrarse en la base imponible del IRPF será inexistente, pues dicho inmueble sí tenía un valor de mercado. Y este es el que debe tomarse en consideración. Lo que ocurre es que ha prescrito el derecho a exigir el pago de impuestos por esta adquisición no declarada. En suma, no declarar una ganancia no puede determinar «per se» que el valor de mercado de ese bien sea de cero.

- *El valor de adquisición de un inmueble adquirido por usucapión es el valor de mercado.* Si el valor de adquisición del inmueble transmitido debe ser el valor de mercado en la fecha en la que se produce la adquisición del inmueble por usucapión, debe determinarse cuál es el valor de mercado del bien. A estos efectos, el reclamante aporta dos informes periciales (o de tasación inmobiliaria) para sustentar el valor de mercado. La Administración rechaza los dictámenes, alegando que se trata de un informe y no de una tasación, sin determinar el que a su juicio es o pudiera ser el citado valor de mercado, y sin iniciar un procedimiento de comprobación de valores para desvirtuar o corregir el declarado por el contribuyente. Por tanto, el valor declarado por el reclamante en su autoliquidación del IRPF del ejercicio 2013 como valor de mercado debe confirmarse. [Vid., Resolución TEAC, de 2 de febrero de 2017, RG 3961/2016 (NFJ065337)].  
**(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 35, 36, 37, 45 y 46.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66 y ss.

Código Civil, arts. 353 a 383, 609, 1.930, 1.940, 1.949 y 1.959.

En Palma de Mallorca, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra la desestimación del recurso de reposición relativa a la regularización practicada por la Oficina Gestora (Administración de la AEAT de ...) con relación al IRPF de 2013.

La cuantía de la presente reclamación asciende a 11.958,17 euros.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

## Primero.

El día 30/01/2019 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 29/01/2019 contra la desestimación del recurso de reposición relativa a la regularización practicada por la Oficina Gestora (Administración de la AEAT de ...) con relación al IRPF del ejercicio 2013.

La desestimación del citado recurso de reposición se notificó en fecha 3 de enero de 2019.

## Segundo.

La regularización practicada al reclamante parte de un requerimiento efectuado por la Oficina Gestora, notificado en fecha 30 de mayo de 2018.

Realizados los trámites oportunos, en fecha 25 de septiembre de 2018 se notifica la liquidación provisional respecto del ejercicio 2013.

Esta liquidación provisional se fundamenta en los siguientes hechos y fundamentos de derecho (se reproducen textualmente):

- *"Se aumenta la base imponible del ahorro declarada en el importe de las ganancias patrimoniales, generadas en más de un año, derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales, según lo dispuesto en los artículos 6.2.d, 33 a 37 y 39 de la Ley del Impuesto".*

- *"La deducción practicada por sujetos pasivos de edad igual o superior a 65 años es incorrecta, según establece el artículo 3 de la Ley 6/2007"*

- *"La deducción practicada por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas es incorrecta, de acuerdo con el artículo 80.bis de la Ley del Impuesto".*

- *"El contribuyente fue requerido para que aportara documentación justificativa de la transmisión de los inmuebles con referencia catastral ... y .... De la documentación aportada, RGE ..., y de los datos en poder de esta Administración queda justificado que el inmueble con referencia catastral ... no ha sido transmitido, se emite propuesta de liquidación y se da plazo para que formule alegaciones.*

*El contribuyente presenta alegaciones, 12/09/2018, RGE... y solicita que se tengan en cuenta como valor de adquisición los gastos, 9.381,71 euros, en que se incurrió para poder usucapir. Esta Administración tiene en cuenta los citados gastos actualizados, ... euros, como valor de adquisición"*

## Tercero.

Contra esta liquidación provisional el interesado presentó recurso de reposición, recurso que fue desestimado por la Oficina Gestora en los siguientes términos (se reproduce textualmente la contestación):

### ANTECEDENTES

*Con fecha 15-10-2018 se presentó escrito en el que se solicita:*

*El recurrente expone en síntesis lo siguiente:*

*Que de acuerdo con las consultas vinculantes V2354-09, V1923-05 y V2718-07 el valor de adquisición del inmueble transmitido será el valor de mercado de dicha finca en el momento de su adquisición por usucapión, momento en que quedó acreditado, mediante sentencia firme, el cumplimiento de posesión interrumpida por plazo superior a 30 años.*

*Que adjunta informe de tasación de valoración de mercado a efectos de 2012 de dicha finca urbana realizada por Agente de la Propiedad colegiado "...", quien, para poder analizar el mercado de la zona, en esas fechas ha realizado un muestreo consultando transmisiones de propiedades similares y obtener el valor técnico medio de la finca referida.*

*También se adjunta otro informe de valoración del solar, realizado por el arquitecto **Bts**, número de colegiado ..., en el cual se ha tenido en cuenta la situación y características del inmueble, la comprobación de la documentación, las características de la localidad y del entorno, normativa urbanística aplicable, características del terreno, criterios de valoración, datos del mercado, cálculo del método residual, conclusiones y documentación anexa que refuerza todo el análisis.*

*Que el contribuyente considera que no se ha tenido en cuenta el hecho de que la Usucapión según el Código Civil es una de tantas formas de adquisición de la propiedad, concretamente se trata de una adquisición originaria, no una transmisión onerosa o lucrativa. Por lo que teniendo en cuenta el artículo 34.1.b) de la Ley del IRPF se*

tendría que tener en cuenta el valor de mercado, al valorar la adquisición, puesto que no es ni una adquisición onerosa ni lucrativa.

Que en la declaración del IRPF 2013 se declaró tanto la segregación como la transmisión de dicha finca (huerto), pero se solicita se tengan por aportadas las nuevas pruebas y se recalculen el precio de adquisición, por lo que no habría habido ganancia patrimonial, sino lo contrario al tener en cuenta además los gastos y la revalorización.

## ACUERDO

**PRIMERO.** Considerando que este órgano es competente para conocer y resolver las cuestiones planteadas en este procedimiento.

**SEGUNDO.** De acuerdo con:

De acuerdo con las consultas expuestas por el propio recurrente, en la fecha de adquisición de la finca ha de situarse en el ejercicio 2002, procediéndose en ese momento a una ganancia patrimonial por incorporación de un bien al patrimonio del contribuyente que deberá cuantificarse por el valor de mercado de la finca adquirida. Posteriormente, en el momento de la transmisión (en el presente caso en el ejercicio 2013) al declarar la ganancia patrimonial el valor de adquisición será el importe consignado como ganancia patrimonial en su declaración del IRPF 2002.

El artículo 108 de la Ley General Tributaria habla de las presunciones en materia tributaria y en su párrafo 4 dispone: "Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario".

Si examinamos la declaración del IRPF 2002 presentada por el contribuyente, observamos que no se ha declarado ninguna ganancia patrimonial. Dicho hecho sólo será posible si el contribuyente ha valorado el inmueble incorporado a su patrimonio en cero euros. Si dicho dato es erróneo debería presentar una rectificación de la declaración del IRPF 2002.

El recurrente aporta un informe del valor de mercado a efectos del 2002 así como un informe de valoración del solar. En primer lugar, hay que reseñar que se trata de un informe y no de una tasación. Este hecho no es baladí, pues la diferencia entre la tasación y el informe es que el primero es un documento que establece el valor orientativo de un inmueble mediante la aplicación de diferentes métodos de valoración, pero carece, a diferencia de la tasación, de valor legal al no ajustarse a un procedimiento valorativo normado. Así, el informe de valoración inmobiliaria no es necesario visar el inmueble, ni realizar un estudio de sus características o condiciones para obtenerlo. Será suficiente con conocer los datos catastrales para poder realizar la valoración. Por su parte una tasación inmobiliaria posee el valor fijado obtenido como resultado de un proceso normalizado de tasación y que aparece en el informe final.

Dicho lo cual, no se puede admitir los informes de valoración emitidos en octubre del 2018 para fijar el valor de mercado de un inmueble del año 2002, como es el caso que nos ocupa.

Por todo lo expuesto se desestima el recurso presentado.

## Cuarto.

Frente a la denegación del mencionado recurso de reposición el interesado interpone la presente reclamación económico-administrativa en la que formula, en síntesis, las siguientes alegaciones

1ª) Improcedencia de la liquidación practicada. Se reproduce el contenido de tres consultas vinculantes de la DGT.

2ª) El valor de adquisición de un inmueble adquirido por usucapión debe ser el valor de mercado, más los gastos e inversiones inherentes a la adquisición, en el momento de la adquisición de la propiedad del inmueble, en este caso, en 2002, para lo cual aporta dos tasaciones o informes periciales.

3ª) Que en las alegaciones presentadas el 11 de septiembre de 2018 solo incluyó los gastos inherentes a la adquisición y que no alegó nada respecto del valor de mercado ya que en aquel momento era desconocedor de la doctrina de la DGT al respecto.

4ª) Que la finca se adquirió por usucapión y se transmitió en 2013 por el mismo valor de mercado que el adquirido, por lo que no hay ganancia patrimonial por la que se deba tributar.

5ª) Que en las alegaciones presentadas en el recurso de reposición ya señala que la adquisición de la propiedad tuvo lugar en 2002; y que la sentencia que lo reconoce fue del año 2010. Y que, por tanto, hay prescripción.

6ª) Que lo anteriormente explicado no implica que el valor de adquisición del inmueble sea de cero euros, sino que debe aplicarse el valor de mercado.

7ª) Y que, por último, no está de acuerdo con la manifestación de la Oficina Gestora respecto de la no aceptación de los informes periciales aportados.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

### Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si resulta a justada a Derecho la liquidación practicada por la Oficina Gestora respecto del cálculo de la ganancia de patrimonio obtenida la venta de un inmueble propiedad del reclamante, en el ejercicio 2013, inmueble que había sido adquirido por éste mediante la denominada usucapión.

### Tercero.

En la autoliquidación presentada por el reclamante respecto al IRPF de 2013 se declara en la venta del inmueble adquirido por usucapión un valor de adquisición de ... euros, idéntico al valor de transmisión, por lo que la ganancia de patrimonio asciende a cero euros.

La Oficina Gestora, por el contrario, entiende que el citado valor de adquisición, ya que se trata de un bien inmueble adquirido por el reclamante por usucapión, debe ser el declarado en su IRPF de 2002, y no el valor de mercado, tal y como solicita el reclamante.

Acepta, en consecuencia, como valor de adquisición los ... euros de gastos (actualizados) inherentes a la citada adquisición acreditados por el reclamante y, por tanto, establece que la ganancia de patrimonio sujeta a tributación se cuantifica en ... euros.

### Cuarto.

Llegados a este punto, este Tribunal debe determinar cual es el valor de adquisición atribuible al inmueble transmitido en el ejercicio 2013.

Estas son las fechas relevantes para la resolución de la controversia:

- Respecto del inmueble transmitido por el reclamante en el año 2013 ha quedado acreditado una posesión pública, pacífica, ininterrumpida y en concepto de dueño desde el año 1972.
- Por tanto, la adquisición de la propiedad en los términos que establece el Código Civil a efectos de la prescripción adquisitiva o usucapión se ha producido en el año 2002.
- Que la adquisición de la propiedad en la forma descrita ha sido declarada en fecha 16 de junio de 2010, mediante sentencia del Juzgado de Primera Instancia número 2 de ....
- Que, como se ha indicado, la finca adquirida por usucapión se ha transmitido en el año 2013.

### Quinto.

La usucapión o prescripción adquisitiva se regula en los artículo 609 y 1930 y siguientes del Código Civil. En concreto, señala el primero de ellos:

«Artículo 609.

*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».*

Asumiendo este Tribunal como propio el criterio que, a tal efecto, establece la Dirección General de Tributos, la enumeración de modos de adquisición de la propiedad recogida en el precepto transcrito ha sido criticada por parte de la doctrina, que señala que no es exhaustiva, ya que no contempla otros modos existentes de adquisición (la accesión, regulada en los artículos 353 a 383 del Código Civil) y frecuentemente induce a confusión, ya que ni indica cuáles son los contratos que la producen, al referirse a "ciertos contratos mediante la tradición," ni justifica el hecho de que la donación aparezca de modo aislado y no como contrato que es.

Para sistematizar los distintos modos de adquisición de la propiedad, la doctrina científica los ha clasificado en originarios y derivativos en función de si se produce una adquisición primigenia -bien porque antes no existía la propiedad y a través de esta adquisición se crea, bien porque hacen surgir el dominio sobre la cosa, independientemente de un título anterior - o si la adquisición se produce a consecuencia de un traspaso de una propiedad ya existente. En los llamados derivativos es precisa la intervención de más de una persona (de una manera u otra, bien en una relación contractual o no), mientras que en los originarios no, ya que se crean al margen de la voluntad común o a través de actos unilaterales del individuo. Así, los modos recogidos en el Código Civil se pueden encuadrar del siguiente modo (no se incluye el modo de adquisición por Ley, porque habrá de estarse a cada supuesto concreto, para determinar su naturaleza, y porque todos los modos, en el fondo, se adquieren por Ley, porque así lo establece la Ley -por accesión y por Ley, por ocupación y por Ley, etc.):

- Originarios: Accesión, ocupación, prescripción adquisitiva.
- Derivativos: Donación, sucesión y ciertos contratos mediante la tradición (compraventa, permuta, etc.).

En cuanto a la tradición, se entiende por tal al acto por el cual un sujeto entrega a otro la posesión de una cosa determinada. En sí misma, la tradición no es un modo de adquisición de la propiedad si no va acompañada de un título suficiente que la legitime: el simple traspaso posesorio no pasa de ser una cuestión material, sin que implique transmisión jurídica de la propiedad, es por ello que el artículo 609 del Código Civil habla de "ciertos contratos mediante la tradición" (sistema del título y el modo: el título sería la justificación o legitimación jurídica mientras que el modo implica la entrega -material, simbólica o instrumental- de la posesión o del poder sobre la cosa).

En esta clasificación, la prescripción adquisitiva o usucapión debe encuadrarse en el primer grupo, 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 justo título (prescripción adquisitiva ordinaria) o incluso sin el título (prescripción adquisitiva extraordinaria).

A todo ello se refiere el Código Civil en sus artículos 1930, 1940 y 1949, que disponen lo siguiente:

«Artículo 1930.

*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».*

«Artículo 1940.

*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».*

«Artículo 1949.

*Contra un título inscrito en el Registro de la Propiedad no tendrá lugar la prescripción ordinaria del dominio o derechos reales en perjuicio de tercero, sino en virtud de otro título igualmente inscrito, debiendo empezar a correr el tiempo desde la inscripción del segundo»*

La usucapión o prescripción adquisitiva del dominio y demás derechos reales sobre bienes inmuebles se caracteriza en el Código Civil por ser una forma de adquisición que exige haber desarrollado una posesión en concepto de dueño, pública, pacífica y no interrumpida, durante treinta años, sin necesidad de título ni buena fe.

A estos efectos, el artículo 1.959 del Código Civil establece:

"Artículo 1.959

*Se prescriben también el dominio y demás derechos reales sobre los bienes inmuebles por su posesión no interrumpida durante treinta años, sin necesidad de título ni de buena fe, y sin distinción entre presentes y ausentes, salvo la excepción determinada en el artículo 539."*

## **Sexto.**

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.

Esta ganancia de patrimonio se integrará en la base imponible general del IRPF (artículos 45 y 46 de la Ley 35/2006); y debe integrarse en función de su valor de mercado.

Así lo establece de manera taxativa el artículo 37 de la Ley 35/2006 (LIRPF)

*Artículo 37. Normas específicas de valoración.*

*1. Cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda:*

*(...)*

**l) En las incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión, se computará como ganancia patrimonial el valor de mercado de aquéllos**

Es, por tanto, esta norma la que debe tenerse en cuenta en el análisis de la cuestión, y no lo preceptuado en los artículos 35 (adquisiciones a título oneroso, por el importe real efectivamente satisfecho, más los gastos e inversiones procedentes) y 36 (adquisiciones a título gratuito, por el valor que resulte de aplicación en función de las normas que regulan el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) del mismo texto normativo.

Es voluntad de esta sede que este aspecto sea puesto de manifiesto de manera clara desde este momento: lo que esta Resolución va a analizar, exclusivamente, es cual debe ser el valor de adquisición respecto a un bien (inmueble en este caso) cuya propiedad se ha adquirido por prescripción adquisitiva o usucapión, y no cual debe ser el correspondiente valor en transmisiones o adquisiciones de bienes efectuadas a título oneroso o lucrativo.

## **Séptimo.**

Se expone a continuación la doctrina más relevante a estos efectos

Resolución TEAC 2 de febrero 2017 ( 00/03961/2016/00/00):

Antecedente de Hecho QUINTO:

*El Director General de Tributos, por su parte, formuló las alegaciones siguientes en el procedimiento:*

*1. Las presentes alegaciones se limitan al análisis de la adecuación o no a la normativa reguladora del IRPF del criterio establecido en la resolución del TEAR de Castilla y León, según el cual la AEAT debió sustituir el valor de adquisición correspondiente a un inmueble por un valor estimado o tasado a fijar por la propia AEAT, ante la conclusión adoptada por ésta de que el contribuyente no había acreditado dicho valor de adquisición.*

*2. Conforme al artículo 35.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, el valor de adquisición en el ámbito de las ganancias y pérdidas patrimoniales es el resultado de sumar diversos componentes, uno de los cuales es el "importe real" efectivamente satisfecho para la adquisición del bien o derecho, esto es, el precio satisfecho cuando se ha adquirido a un tercero o los desembolsos efectuados en caso de construcción del mismo, como parece ser el caso de la resolución del TEAR de Castilla y León.*

*No obstante lo anterior, existen otros supuestos excepcionales y expresamente previstos en la Ley del IRPF en los que se establece que el valor de adquisición sea un valor estimado, consistente en el valor de mercado atribuible al bien o derecho en el momento de su adquisición. Así ocurre en el caso de las adquisiciones a título lucrativo, en las que al no existir contraprestación, el artículo 36 de la ley establece que el valor de adquisición será el que resulte de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que pueda exceder del valor de mercado, siendo éste el "valor real" (artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), considerándose por el Tribunal Supremo en reiterada jurisprudencia como tal "valor real" el valor de mercado de los bienes y derechos. También ocurre en las adquisiciones onerosas en las que el precio no consiste en el desembolso de un determinado importe sino en la entrega de un bien o derecho, por lo que la Ley del IRPF establece un valor de adquisición determinado en función del valor de mercado del bien o derecho entregado a cambio (así ocurre, por ejemplo, en el caso de las permutas del artículo 37.1.h), de las*

aportaciones no dinerarias del artículo 37.1.d) o de las fusiones y escisiones del artículo 37.1.e). Por último, 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.

\* Consulta V1923-05, de 28 de septiembre

El consultante, junto con su esposa, ostenta la posesión de una finca a título de dueño desde el 21 de septiembre de 1.972. Con fecha de 2 de marzo de 2005 el Juzgado de Primera Instancia número Cuatro de Badalona resolvió declarando al consultante titular de pleno dominio de dicha finca como consecuencia de la institución de la usucapión o prescripción adquisitiva.

Cuestión planteada

Fecha de adquisición de la finca a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La usucapión o prescripción adquisitiva del dominio y demás derechos reales sobre bienes inmuebles se caracteriza tanto en el derecho catalán (artículo 342 de la Compilación de Derecho Civil) como en el derecho común (artículo 1.959 del Código Civil) por ser una forma de adquisición que exige haber desarrollado una posesión no interrumpida en concepto de dueño, durante treinta años, sin necesidad de título ni buena fe.

En virtud de estas notas definitorias, debe concluirse que, el consultante, que posee a título de dueño una finca desde el 21 de septiembre de 1972 adquiere por usucapión el día 21 de septiembre de 2002. La sentencia del 2 de marzo de 2005 del Juzgado de Primera Instancia número Cuatro de Badalona, que falla a favor de la existencia de usucapión y ordena que se proceda a la inscripción del dominio a favor del consultante, no hace sino reconocer un derecho que se ostentaba desde que se dieron las condiciones jurídicas exigidas y, en consecuencia, la suya no puede considerarse como fecha de adquisición del mismo. Lo contrario haría depender la institución de la usucapión de la existencia de una resolución judicial, cuando la normativa civil no exige título alguno, sino sólo la posesión continuada a título de dueño durante el plazo arriba indicado.

En consecuencia, la fecha de adquisición de la finca objeto de consulta ha de situarse en el ejercicio 2002, produciéndose en ese momento una ganancia patrimonial por incorporación de un bien al patrimonio del contribuyente que deberá cuantificarse por el valor de mercado de la finca adquirida, como se concluye de los artículos 32.1 b) y 35.1 l) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004 de 5 de marzo (BOE del día 10).

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

\* Consulta V2718-07, de 19 de diciembre

El consultante ostenta la posesión de una finca rústica a título de dueño y sin interrupción desde el año 1952, teniendo su origen esta posesión en la anterior posesión de la finca por sus padres, ignorando el título por el cual sus padres pudieron adquirir el dominio de la misma. La última inscripción registral data del año 1923, desconociéndose el paradero del titular registral y de sus posibles causahabientes. Promovido expediente de dominio para la reanudación del tracto sucesivo, con fecha 4 de octubre de 1994 el Juzgado de 1ª Instancia nº 2 de Reus resolvió mediante Auto declarando justificada la adquisición del pleno dominio por parte del consultante sobre la citada finca. La finca ha sido transmitida el 3 de febrero de 2006, habiéndose otorgado escritura pública.

Cuestión planteada

Fecha de adquisición de la finca.

La usucapión o prescripción adquisitiva del dominio y demás derechos reales sobre bienes inmuebles se caracteriza tanto en el derecho catalán (artículo 342 de la Compilación de Derecho Civil) como en el derecho común (artículo 1.959 del Código Civil) por ser una forma de adquisición que exige haber desarrollado una posesión no interrumpida en concepto de dueño, durante treinta años, sin necesidad de título ni buena fe.

En virtud de estas notas definitorias, debe concluirse que, el consultante, que posee a título de dueño una finca desde el año 1952, adquiere por usucapión el mismo día del año 1982. El Auto del 4 de octubre de 1994 del

Juzgado de Primera Instancia número 2 de Reus, que declara justificada la adquisición del pleno dominio sobre la finca por parte del consultante y ordena que se proceda a la inscripción del dominio a favor del mismo, no hace sino reconocer un derecho que se ostentaba desde que se dieron las condiciones jurídicas exigidas y, en consecuencia, la suya no puede considerarse como fecha de adquisición. Lo contrario haría depender la institución de la usucapación de la existencia de una resolución judicial, cuando la normativa civil no exige título alguno, sino sólo la posesión continuada a título de dueño durante el plazo arriba indicado.

En consecuencia, a los efectos de la tributación de la ganancia patrimonial generada en la transmisión, la fecha de adquisición de la finca habrá de situarse en el año 1982.

\* Consulta V3538-20, de 15 de diciembre

Con fecha 3 de diciembre de 2019 se dictó Sentencia por un Juzgado de Primera Instancia de Badalona en la que se fallaba la titularidad del pleno dominio de una vivienda a favor de la consultante en la que ésta reside, por usucapación o prescripción adquisitiva.

#### Cuestión planteada

Se consulta el valor de adquisición de dicha vivienda, y desde qué momento debe contarse el plazo de 3 años de residencia en la vivienda para la aplicación de la exención por reinversión en la adquisición de una vivienda habitual, en caso de vender la vivienda adquirida por usucapación.

#### Contestación completa

La usucapación o prescripción adquisitiva del dominio y demás derechos reales sobre bienes inmuebles se caracteriza tanto en el derecho catalán como en el derecho común (artículo 1.959 del Código Civil) por ser una forma de adquisición que exige haber desarrollado una posesión no interrumpida en concepto de dueño, durante los plazos establecidos en la ley (siendo aplicable al caso consultado el plazo de 30 años), sin necesidad de título ni buena fe.

En virtud de estas notas definitorias, debe concluirse que, la consultante, que posee a título de dueño una finca, adquiere por usucapación en el momento en que de acuerdo con la sentencia ha transcurrido el plazo de 30 años establecido legalmente para la usucapación. La sentencia de 3 de diciembre de 2019, que declara justificada la adquisición del pleno dominio sobre la finca por parte de la consultante y ordena que se proceda a la inscripción del dominio a favor de la misma, no hace sino reconocer un derecho que se ostentaba desde que se dieron las condiciones jurídicas exigidas y, en consecuencia, la suya no puede considerarse como fecha de adquisición. Lo contrario haría depender la institución de la usucapación de la existencia de una resolución judicial, cuando la normativa civil no exige título alguno, sino sólo la posesión continuada a título de dueño durante el plazo arriba indicado.

En consecuencia, a los efectos de la tributación de la ganancia patrimonial generada en la transmisión de la vivienda adquirida por usucapación, la fecha de adquisición de la finca habrá de situarse en el momento en que de acuerdo con la sentencia se haya producido la usucapación 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. I) 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.

Respecto a la doctrina expuesta de la DGT debe precisarse que esta no vincula a esta Tribunal; sin embargo se incluye en la presente Resolución ya que esta Sede comparte el criterio de la misma. No obstante, debe añadirse que, al contrario de lo mencionado, esta doctrina sí es vinculante para la Administración Tributaria.

Esto es lo que establece, al citado respecto, la Resolución del TEAC de 23 de marzo de 2021

Y es que los Órganos y dependencias de la A.E.A.T. deben seguir los criterios vinculantes de la D.G.T., y deben hacerlo -ex. ese art. 89.1 de la Ley 58/2003- por imperativo legal; debiendo tenerse en cuenta, eso sí, que toda la Administración tributaria, incluida en ésta la propia D.G.T., está vinculada por la doctrina reiterada que haya establecido este Tribunal Económico Administrativo Central, como sí lo recoge el art. 239 de Ley 58/2003 en su actual apartado 8:

"8. La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía. El Tribunal Económico-Administrativo Central recogerá de forma expresa en sus resoluciones y acuerdos que se trata de doctrina reiterada y procederá a publicarlas según lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 86 de esta Ley. En cada Tribunal Económico-Administrativo, el criterio sentado por su Pleno vinculará a las Salas y el de ambos a los órganos unipersonales. Las resoluciones y los actos de la Administración tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constar expresamente."

Con lo que, si sobre determinada cuestión, existe doctrina de este T.E.A.C., esa será la doctrina que vinculará a los órganos de aplicación de los tributos que ese art. 239.8 cita; los que, en caso de no acatarla, estarán incumpliendo lo dispuesto en ese art. 239.8, y no en el art. 89.1 al que aquí se ha apelado.

Además, debe tenerse en cuenta que esa sujeción de los Órganos y Dependencias de la Administración tributaria a los criterios vinculantes de la D.G.T. (art. 89.1), y, por encima de estos, a los de este T.E.A.C. (art. 239.8), cuando tales criterios y doctrinas son favorables a los obligados tributarios, generan en los mismos unos auténticos "derechos subjetivos" a que se les apliquen tales criterios y doctrinas; derechos subjetivos que ellos podrán hacer valer con motivo de la revisión de los actos administrativo-tributarios en que esos criterios y doctrinas no se hayan seguido; como así lo ha recogido este Tribunal en diversas resoluciones, como la de 22/09/2015 (R.G. 2294/2013) y la de 15/12/2015 (R.G. 1503/2014), y también la A.N., por ejemplo en la sentencia de 16/03/2011 (dictada en el Rec. núm. 260/2008), que se cita en la segunda de esas dos resoluciones de este Tribunal.

Por otra parte, este Tribunal hace ver que, en un caso como el presente, no debe ni puede entrar a conocer sobre el fondo del asunto de lo que se le suscita; pues si lo hiciera, estaría abriendo una vía que permitiría a los órganos de aplicación de los tributos vulnerar lo dispuesto en el repetido art. 89.1 de la Ley 58/2003, es decir, vulnerar el carácter vinculante para ellos de las contestaciones a las consultas de la Dirección General de Tributos que fueran favorables para los obligados tributarios, al habilitar una vía para que los Órganos que tienen acceso al recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (art. 242.1 de la Ley 58/2003) pudiesen intentar combatir los criterios vinculantes de la D.G.T. que entiendan no convenientes y que resulten favorables para los obligados tributarios; pues para ello bastaría con que, en un caso concreto, una Dependencia tributaria no siguiese el criterio concernido, lo que previsiblemente generaría una impugnación por parte del obligado afectado y una estimación por un T.E.A.R. en única instancia, y que luego por la vía de ese art. 242. se acabara residenciando ante este Tribunal Central una discusión que nunca debería haberle llegado.

Y por último, este Tribunal hace ver que todo lo dicho es para los casos en los que está presente la situación que la norma (el repetido art. 89.1) contempla; es decir, "siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta" de la D.G.T., y, naturalmente, siempre que el correspondiente criterio o doctrina de la D.G.T. no haya sido superado por la propia D.G.T. o por este Tribunal Central.

### **Octavo.**

En virtud de estas notas definitorias, y en base a la doctrina anteriormente expuesta, debe concluirse que el recurrente, que posee a título de dueño el inmueble, lo adquiere por usucapión en la fecha en que se cumplen treinta años desde el inicio de la posesión.

La sentencia del Juzgado del año 2010 que declara justificada la adquisición del pleno dominio sobre el inmueble por parte del consultante, no hace sino reconocer un derecho que este ostentaba desde que se dieron las condiciones jurídicas exigidas y, en consecuencia, esta última fecha (la de la sentencia) no puede considerarse como fecha de adquisición. Lo contrario haría depender la institución de la usucapión de la existencia de una resolución judicial, cuando la normativa civil no exige título alguno, sino solo la posesión continuada a título de dueño durante el plazo arriba indicado.

Consecuentemente, en los supuestos de transmisión de inmuebles adquiridos mediante usucapión, la fecha de adquisición de los mismos que debe tomarse en cuenta, de cara a la determinación de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida, es aquella en la que concurren los requisitos exigidos para que dicha usucapión opere (en la que se produzca el período de posesión en concepto de dueño, pública, pacífica y no interrumpida requerido).

En ese momento se entiende adquirida la titularidad del inmueble, y su incorporación al patrimonio del contribuyente da lugar a una ganancia patrimonial de importe equivalente al valor de mercado, a esa fecha, en los términos, claros que al respecto establece el meritado artículo 37 de la Ley 35/2006.

No comparte este Tribunal el criterio de la Oficina Gestora; es cierto que el reclamante no incluyó la ganancia de patrimonio en el ejercicio 2002. Ni tampoco lo hizo en el ejercicio 2010, cuando ya existía una sentencia que reconocía su propiedad respecto del inmueble adquirido. Pero también es cierto que la Administración no ha

efectuado comprobación alguna para regularizar la ganancia de patrimonio que el ahora transmitente no incluyó en el IRPF del año de la adquisición.

Llegados a este punto, debe ponerse de manifiesto que la Oficina Gestora tuvo la posibilidad de comprobar el valor de adquisición, aun cuando se tratara de un ejercicio prescrito. Esta posibilidad encuentra su fundamento en la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 1995 (RJ 1995\9957), referida, no obstante, a un supuesto del Impuesto de Sucesiones. No existiendo, por tanto, ni valor declarado ni valor comprobado, resulta plenamente acertado que la oficina competente para la gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas efectúe su propia valoración, tal y como ha señalado el Tribunal Supremo en la meritada sentencia de 15/12/1995:

*"Ahora bien, esto no quiere decir que si los contribuyentes no han declarado la adquisición hereditaria a efectos del Impuesto sobre Sucesiones, dificultando así la gestión de este tributo y el ejercicio del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre Sucesiones, por transcurso del plazo de prescripción, quede la Administración inerte y no pueda proceder a valorar a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no prescrito, aplicando precisamente las normas del Impuesto sobre Sucesiones, a las que se remite el artículo 20, apartado 7, de la Ley 44/1978".*

Esta doctrina del TS ha sido reiterada por sentencia del mismo Tribunal de fecha 9 de diciembre de 2011 (rec. 653/2008), donde se dijo:

*"La fijación del valor del inmueble a efectos del citado impuesto no fue realizada por los servicios competentes para proceder a su liquidación en la fecha en la que se adquirió la nuda propiedad, habiendo prescrito el derecho de la Administración para liquidar. No obstante, en aplicación de la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 1995, cabe aplicar las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para proceder a valorar a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no prescrito".*

Por tanto, la posibilidad de regularizar la ganancia de patrimonio derivada de esta incorporación de bienes que supone la usucapión ha prescrito (artículos 66 y ss. de la LGT)

Pero esta prescripción no puede afectar al valor de adquisición que debe darse al inmueble transmitido. Si la norma determina que este (el valor de adquisición) debe ser el valor de mercado, no puede entenderse que este valor de mercado sera "cero" (o solo los gastos inherentes a la adquisición).

Esta circunstancia (la prescripción) no puede "arreglarse" entendiendo que el valor de mercado del inmueble en la fecha en que debió integrarse en la base imponible del IRPF sera inexistente, pues dicho inmueble sí tenía un valor de mercado. Y este es el que debe tomarse en consideración tal y como señala el reiterado artículo 37 de la Ley IRPF. Lo que ocurre es que, como se ha indicado, ha prescrito el derecho a exigir el pago de impuestos por esta adquisición no declarada.

Si bien se ha determinado anteriormente que esta Resolución no entra en el análisis de otros supuestos que no sean el estricto asunto de la usucapión, sí que, para corroborar el criterio mantenido al respecto, se traslada la doctrina del TEAC respecto al valor de adquisición que debe atribuirse a un inmueble adquirido por herencia cuando se produce su posterior transmisión:

Resolución TEAC de 2 de febrero de 2017, para unificación de criterio dictada al amparo del artículo 229.1.d) segundo párrafo.

Pronunciamientos TEAR's en el mismo sentido: TEAR de Andalucía de 27.09.2012 RG 29/5336/2010; TEAR de Extremadura de 30.11.2009 y 28.02.2011 RG 06/1880/2007 y 10/491/2008; TEAR de Valencia de 20.09.2011 RG 46/7568/2012 y 17.12.2013 RG 12/3412/2012 y ac,; TEAR de La Rioja RG 26/961/11.

*QUINTO. Establecido por lo expuesto que el valor de adquisición debe determinarse en función del que tenían las fincas heredadas en el año 1998, es evidente que no puede aceptarse el declarado por el interesado en su autoliquidación, al referirse a las fincas de reemplazo, corresponder al año 2007 y carecer de cualquier sustento técnico. Ahora bien, tampoco puede aceptarse ese valor -cero- asignado por la Administración, pues si bien es cierto que en una adquisición a título lucrativo el coste para el beneficiario se limita a los gastos que puedan originarse en la operación, el legislador (al menos desde la Ley 44/78) siempre ha remitido a la normativa del Impuesto sobre Sucesiones para la determinación del valor. A partir de ello y estableciendo el artículo 9 de la Ley 29/1987, reguladora del impuesto sobre sucesiones, que "Constituye la base imponible del Impuesto: a) En las transmisiones <mortis causa>, ... el valor real de los bienes y derechos ...", e indicando el artículo 18.1 de la misma norma que "La Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria" (artículo 52 de Ley 230/1963, General Tributaria que se corresponde con el artículo 57 de la Ley 58/2003 referido a la comprobación de valores), lo procedente sería que la oficina gestora obtenga ese valor "real" (que, conforme doctrina y jurisprudencia señalan, debe ser el de "mercado", aquél que se fijaría libremente entre partes independientes) por el medio que estime pertinente de los señalados en el citado art. 57, concediendo al reclamante la posibilidad de rebatirlo a través de la tasación pericial contradictoria.*

Merece ser especialmente destacada la resolución del TEAR de Valencia, de 17 de diciembre de 2013 (reclamación nº 12/03412/2012 y acumuladas), en la que se describe como el propio órgano de aplicación de los tributos entiende que en tal caso la Administración ha infringido manifiestamente una norma de rango legal y procede a la revocación del acto en el que se consideró valor de adquisición 0 euros.

Así, se lee literalmente lo siguiente:

## "ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO:** En 20/04/2007 se inició por la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT de Castellón un procedimiento de comprobación limitada, dado que el contribuyente arriba mencionado no había presentado autoliquidación del IRPF del ejercicio 2004, resultando obligado a ello según la información resultante de las bases de datos de la A.E.A.T.

El 30/04/2010 se notificó liquidación provisional del IRPF-2004, resultando una deuda tributaria de 93.952,12 euros, en la que somete a tributación, entre otros rendimientos, las rentas procedentes de ganancias patrimoniales consecuencia de la transmisión de inmueble a JXX RXX SA por importe de 397.873,87 euros y la venta del terreno de PA La XX, DXX, por importe de 50.714,66 euros "en base al importe de venta de ambas transmisiones al desconocer la fecha y el valor de adquisición, al no haber sido declarado por el interesado ni contestar al requerimiento de aportación de documentación".

No constando que se presentara recurso de reposición ni reclamación económico-administrativa contra la misma, dicha liquidación provisional devino firme, y así lo considera la Subdirección General de Asistencia Jurídica y Coordinación Normativa del Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T. en informe evacuado en procedimiento de revocación.

El 09/02/2010 el interesado presentó solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho de la citada liquidación provisional, siendo declarada inadmisibles mediante resolución del Director del Departamento de Gestión Tributaria de 02/02/2011.

Posteriormente, el 21/06/2011, el interesado presentó escrito en el que solicita el inicio del procedimiento de revocación de la liquidación provisional del IRPF-2004, alegando la improcedencia de asignar a los valores de adquisición cero euros y considerando incorrecta la determinación de la ganancia patrimonial. Por resolución de 19/09/2011 se propone por la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT de Castellón el inicio del procedimiento de revocación de la citada liquidación al considerar la existencia de una incorrecta determinación de la ganancia patrimonial. Con fecha 28/12/2011 se notifica el acuerdo de la Delegada Especial de la AEAT de Valencia por el que se inicia el procedimiento para la revocación de la citada liquidación provisional, en fecha 13/01/2012 el contribuyente presentó escrito reafirmando en sus alegaciones y, asimismo, se solicitó a la Dirección del Servicio Jurídico la emisión del pertinente informe sobre la procedencia de la revocación de dicha liquidación provisional, órgano que en 05/06/2012 emitió informe en el que consideraba concurría causa de revocación de las contempladas en el art. 219 de la LGT.

En 22/06/2012 por la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T. se dictó acto acordando revocar parcialmente la liquidación provisional del IRPF-2004, al considerar que el órgano que dictó la liquidación provisional no tuvo en cuenta el art. 32.1.a) del TRLIRPF, aprobado por R.D.Legislativo 3/2004, ya que el valor de adquisición tomado en consideración fue de cero euros, por lo que, a juicio de dicho Departamento procedía calcular el valor inicial conforme a la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, apreciando infracción manifiesta de Ley que afecta a una situación jurídica particular que pone de manifiesto la improcedencia del acto dictado, puesto que de mantenerse la liquidación se estaría provocando un perjuicio económico al contribuyente. Por último y en lo que respecta al acuerdo sancionador, concurriría causa de revocación parcial como consecuencia de la desaparición de la liquidación provisional, siendo una circunstancia sobrevenida respecto de dicho acuerdo sancionador en cuanto que éste trae causa de la liquidación provisional, lo que determinaría su improcedencia parcial.

Vista la resolución adoptada por la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T. en el procedimiento de revocación, la Dependencia Provincial de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT de Castellón dictó, en fecha 31/07/2012, acuerdo en ejecución de dicha resolución, procediendo a calcular la ganancia patrimonial generada por la transmisión de dos fincas (una sita en Huelva y otra en Tortosa) que fueron adquiridas por herencia, teniendo en cuenta como precio de adquisición el valor que consta en la escritura de aceptación de herencia aportada por el contribuyente, por lo que, procede a cuantificar el cálculo de la citada ganancia patrimonial, anulando la liquidación revocada, generando una nueva liquidación, con clave XXX por importe de 52.761,66 euros, reaplicando los ingresos efectuados hasta la fecha del acto a la nueva deuda, devolviendo intereses de demora por ingreso reaplicado y, asimismo, acuerda anular la sanción originaria, dictando en su lugar nueva liquidación sancionadora, con clave XXX, por la que le impone una sanción reducida por importe de 11.616,81 euros, igualmente se le exige la reducción del 25% por pérdida de conformidad, con clave XXX por importe de 3.872,27 euros.

**SEGUNDO:** Respecto de la liquidación provisional del IRPF del ejercicio 2005, acontecen los mismos avatares ya señalados en el antecedente anterior.

(...)

En 18/07/2012 por la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T. se dictó acto acordando revocar parcialmente la liquidación provisional del IRPF-2005, al considerar que el órgano que dictó la liquidación provisional no tuvo en cuenta el art. 32.1.a) del TRLIRPF, aprobado por R.D.Legislativo 3/2004, ya que el valor de adquisición tomado para determinar la ganancia patrimonial fue de cero euros, igualmente, revocó parcialmente el acuerdo sancionador al traer causa de la liquidación provisional.

(...)"

En relación con todo lo anterior, llama la atención la pasividad de las oficinas en todos los casos en que se ha acabado aplicando el criterio controvertido, pues, ante la posibilidad de acudir al criterio de cero euros, no despliegan actividad alguna para determinar el valor de adquisición incluso pese a la documentación aportada por el contribuyente y la información que obra en poder de la Administración suministrada por Notarios y Registradores, y la información que, a partir de lo aportado por el contribuyente -aunque sea documentación todavía insuficiente- y de los datos que ya obran en poder de la Administración, ella misma podía haber intentado obtener razonablemente, entre otros medios, mediante los oportunos requerimientos de información a terceros.

SEXTO: Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, se trata de determinar si ante la falta de aportación por el contribuyente de la documentación que permita a juicio de la oficina gestora calcular el valor de adquisición del inmueble, resulta admisible el criterio de en tales casos asignar un valor de adquisición de 0 euros.

A juicio de este Tribunal Central, la respuesta será negativa en la generalidad de los supuestos, por las razones siguientes:

a) Si la adquisición del inmueble se produjo a título lucrativo, mediante transmisión intervivos o mortis causa, la Administración debería haber tomado como valor de adquisición en virtud del artículo 36 LIRPF el valor real del inmueble, pero nunca el de 0 euros, quedando legitimada la Administración para acudir a los medios de comprobación de valores que regula el artículo 57 de la LGT. Por lo tanto si en estos casos la Administración hubiera considerado un valor de adquisición de cero euros, la Administración estaría infringiendo abiertamente un precepto de una norma legal, el artículo 36 LIRPF

En suma, no declarar una ganancia no puede determinar "per se" que el valor de mercado de ese bien sea de cero.

## Noveno.

Por último, si el valor de adquisición del inmueble transmitido debe ser el valor de mercado en la fecha en la que se produce la adquisición del inmueble por usucapión, debe determinarse cual es el valor de mercado del citado bien.

A estos efectos, y sin perjuicio del valor aclarado en el IRPF del año 2013, el reclamante aporta dos informes periciales (o de tasación inmobiliaria) para sustentar el citado valor de mercado.

La Administración se limita a rechazar los citados dictámenes, alegando que se trata de un informe y no de una tasación, sin determinar el que a su juicio es o pudiera ser el citado valor de mercado. Y sin iniciar un procedimiento de comprobación de valores para desvirtuar o corregir el declarado por el contribuyente, tal y como establece el propio TEAC en la Resolución anteriormente transcrita. Posibilidad que, como se ha explicado en el anterior Fundamento de Derecho de esta Resolución, el Tribunal Supremo ha reconocido expresamente (sentencia de 15 de diciembre de 1995, ratificada por una posterior de fecha 9 de diciembre de 2011)

Por tanto, el valor declarado por el reclamante en su autoliquidación del IRPF del ejercicio 2013 como valor de mercado debe confirmarse.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

## ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.