

EL IMPUESTO DE PLUSVALÍA Y LA REESTRUCTURACIÓN DE EMPRESAS DE ECONOMÍA SOCIAL

Miguel Ángel Luque Mateo

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Almería

RESUMEN

Las operaciones de reestructuración de empresas de economía social suelen conllevar transmisiones de inmuebles urbanos sujetas al IIVTNU, salvo que se encuentren acogidas al régimen especial de fusiones y escisiones de la LIS. En cumplimiento de las sentencias del Tribunal Constitucional del año 2017, el Proyecto de Ley presentado en su día incorpora un nuevo supuesto de no sujeción, cuando no se produce incremento de valor del terreno. Sin embargo, dicha propuesta incluye una fórmula de corrección basada en el “valor comprobado” por la Administración autonómica en el ITPAJD y en el ISD que puede generar una enorme conflictividad. Por otro lado, el Proyecto introduce una importante diferencia cuantitativa en el periodo de generación de la plusvalía, en relación con el correspondiente al régimen especial del Capítulo VII del Título VII de la LIS. Ello permite diferentes opciones de planificación fiscal a la hora de proyectar una reestructuración de empresas de economía social.

PALABRAS CLAVE: Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, reestructuración de empresas de economía social, comprobación de valores, suspensión.

CLAVES ECONLIT: H25, H71, K34, P13, L33.

THE TAX ON THE INCREASE IN VALUE OF URBAN LAND AND THE RESTRUCTURING OF SOCIAL ECONOMY COMPANIES

ABSTRACT

Restructuring operations by social economy companies usually entail transfers of urban real estate subject to Tax on the Increase in Value of Urban Land, except when they are subject to Corporation Tax Law on special regimes for mergers and breakups. The Spanish Bill currently processed in the Spanish Parliament, in compliance with 2017 Spanish Constitutional Court decisions, includes a new case of non-subjection to cover when there is not an increase in value of the land. This proposal, however, may cause big disputes because it includes a correction formula based on the “verified value” by the Administration of the Autonomous Communities with respect to Transfer Tax, Stamp Duty and Inheritance Tax. Additionally, the Bill introduces an important quantitative difference within the generation period of the capital gain, in relation to the special regime established in Title VII, Chapter VII of Corporation Tax Law. Thus, allowing different tax planning choices when designing a company restructuring operation.

KEY WORDS: Tax on the Increase in Value of Urban Land, restructuring social economy companies, verification of values, suspension.

SUMARIO¹

1. Introducción. 2. Aspectos generales del IIVTNU. 3. La transmisión de inmuebles urbanos en las operaciones de reestructuración de empresas de economía social. 3.1. Régimen especial del Capítulo VII del título VII de la LIS. 3.2. Inaplicación del régimen especial. Sujeción al impuesto. 3.2.1. Inexistencia de rama de actividad. 3.2.2. Ausencia de “motivo económico válido”. 4. La problemática de las disminuciones de valor de los terrenos y las sentencias del TC. 5. Modificaciones de las normativas forales y propuesta de reforma del TRLRHL tras los pronunciamientos del TC. 6. Aspectos conflictivos de la propuesta normativa. 6.1 Compatibilidad del régimen de la proposición con el de la disposición adicional segunda de la LIS. 6.2. La utilización del “valor comprobado” para la determinación de la existencia de incremento. 6.3. “Valor comprobado” versus “valor comprobado firme”. 7. Conclusiones. Bibliografía.

1. Introducción

Es por todos conocido que las operaciones de transmisión de terrenos de naturaleza urbana a las que se les aplica el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, recogido en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), no están sujetas al Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante IIVTNU), según establece la disposición adicional segunda del citado texto legal.

No obstante, existen dos excepciones a la aplicación del mencionado beneficio fiscal. La primera viene recogida en la propia disposición adicional citada y se refiere a las aportaciones no dinerarias especiales, reguladas en el artículo 87

1. El estudio se realiza en el marco del Centro de Investigación en Derecho de la Economía Social y la Empresa Cooperativa de la Universidad de Almería (CIDES), en el seno del Proyecto de Investigación “La reforma de la financiación local en el marco de la Unión Europea” (DER2016-80514-P; AEI/FEDER, UE), financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad (programa estatal de fomento de la Investigación Científica y Técnica de Excelencia, subprograma de generación del conocimiento).

de la LIS, cuando no se integran en una rama de actividad. La otra excepción, contenida en el art. 77.2 de la LIS, consiste en la renuncia por el propio obligado tributario a la aplicación del régimen especial de fusiones y escisiones, a pesar de cumplirse los requisitos legalmente establecidos. En tales supuestos, las transmisiones de los terrenos de naturaleza urbana estarán sujetas al mencionado impuesto municipal.

En el artículo se abordará la doctrina jurisprudencial recaída al respecto, cuyas conclusiones son las siguientes:

- No cabe confundir «rama de actividad» con «simple bloque patrimonial».
- Debe entenderse por rama de actividad aquel conjunto de elementos patrimoniales de activo y pasivo que formen una unidad económica, en sentido de una explotación con organización propia que le permita funcionar con autonomía, lo que no implica necesariamente independencia, al poder estar integrado dicho conjunto patrimonial en otra organización superior.
- No es de aplicación el régimen especial en el supuesto de que los terrenos aportados hubieran pertenecido al patrimonio particular de las personas físicas, no afecto al desarrollo de actividades económicas.

En otro orden de consideraciones, el trabajo analiza la compatibilidad del régimen jurídico correspondiente a las operaciones de reestructuración de empresas de economía social con la regulación del tributo municipal contenida en la proposición de Ley por la que se modifica el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL), presentada el 6 de marzo de 2017 (XII Legislatura) por el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso², como consecuencia de la Sentencia del Tribunal Constitucional número 59/2017, de 11 de mayo de 2017, que declara inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 de la citado texto refundido. Aunque la disolución de las Cortes ha provocado la caducidad de dicha iniciativa³, es de esperar que en esta XIII Legislatura

2. *Boletín Oficial de las Cortes, Congreso de los Diputados, XII Legislatura*, de 9 de marzo de 2018.

3. La publicación de la caducidad de tal proposición de Ley fue acordada por la Mesa de la Diputación Permanente del Congreso, en su reunión del día 13 de marzo de 2019, de conformidad con lo dispuesto por el art. 97 del Reglamento de la Cámara. *Vid. BOCG. Congreso de los Diputados. XII Legislatura. Serie D*, núm. 519, de 27 de marzo de 2019.

se tramite una nueva iniciativa de contenido similar, por el amplio apoyo que suscitó la anterior proposición⁴.

La redacción propuesta contiene dos previsiones con especial relevancia para nuestro objeto de estudio. Por una parte, establece que no se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos, respecto de las cuales el sujeto pasivo acredite la inexistencia de incremento de valor, por diferencia entre los valores reales de transmisión y adquisición del terreno. Para proceder a tal acreditación se tomarán los valores efectivamente satisfechos respectivamente en la transmisión y adquisición del bien, que consten en los títulos que documenten la transmisión, o bien en su caso, los comprobados por la Administración tributaria a quien corresponda la gestión de los impuestos que gravan la transmisión del inmueble, si fueren mayores a aquellos.

En segundo lugar, el texto del proyecto de Ley presentado en su día establece, como regla general, que en la posterior transmisión de los inmuebles, para el cómputo del número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor de los terrenos, no se tendrá en cuenta el periodo anterior a su adquisición. Sin embargo, prevé dos excepciones, entre las cuales se encuentran los supuestos de aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles que resulten no sujetas en virtud de la disposición adicional segunda de la LIS⁵.

4. La toma en consideración de la anterior Proposición de Ley del Grupo Parlamentario Popular en el Congreso fue respaldada por 236 diputados. 70 diputados se abstuvieron y solo 34 votaron en contra, en la Sesión Plenaria núm. 119 de 29 de mayo de 2018. El texto propuesto era fruto de un acuerdo entre el Ministerio de Hacienda y la Federación Española de Municipios y Provincias, aprobado por su Junta de Gobierno el 9 de enero de 2018. MARTÍN FERNÁNDEZ aboga, sin embargo, por aprovechar la reforma del TRLRHL para sustituir el actual IIVTNU por otro, denominado “Impuesto sobre la participación en la plusvalía urbanística municipal”, que gravaría el beneficio económico derivado del incremento de aprovechamiento en la utilización del suelo, producido por las acciones urbanísticas de regulación y que son competencia del Ente público. MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2019): «El Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: presente y futuro», en CHICO DE LA CÁMARA (Dir.), *Aspectos de interés para una futura reforma de las Haciendas Locales*, Tirant lo Blanch, Valencia, p. 273.

5. La enmienda núm. 22, presentada al articulado de la proposición de Ley por el Grupo Parlamentario Confederado de Unidos Podemos-En Comú Podem-En Marea, proponía eliminar dicha excepción, en la medida en que se pretendía suprimir el supuesto de no sujeción contemplado en la disposición adicional segunda de la LIS, requiriendo al Gobierno, en la enmienda núm. 23, a presentar un sistema de tributación específico en este impuesto para las operaciones en las que resultara aplicable el régimen fiscal específico contenido en el Capítulo VII del Título VII de la LIS. *Vid. BOCG. Congreso de los Diputados. XII Legislatura. Serie B*, núm. 225-4, de 6 de noviembre de 2018, pp. 18 y 19.

En estos casos, se entiende que el citado lapso temporal no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones de fusión, escisión o canje de valores.

Dado que el periodo de generación del incremento constituye un elemento esencial para el cálculo de la base imponible del tributo municipal, la aplicación de la regla especial del régimen de fusiones y escisiones, que toma como fecha de adquisición aquella en la que se produjo el anterior devengo del impuesto, en lugar de la pauta general contenida en el proyecto, puede suponer un aumento considerable en la cuota resultante del futuro impuesto. Ante esta situación, se realizará un análisis de la prohibición de aplicar la regla general, más favorable al obligado tributario, a los supuestos de aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles urbanos, susceptibles de enmarcarse en el régimen especial de fusiones y escisiones.

Por otra parte, el artículo planteará diversas opciones de planificación fiscal en el tributo objeto de nuestro estudio, para las operaciones de reestructuración empresarial, con el fin de acreditar la inexistencia de incremento alguno del valor de los terrenos. Ello, incluso cuando sea aplicable el régimen especial contenido en la LIS, mediante la renuncia al mismo o a través de la aportación o transmisión de los inmuebles urbanos de manera independiente a los demás elementos constitutivos de la rama de actividad. Precisamente, las diferentes opciones se presentarán sobre la base del concepto indeterminado “valor normal de mercado” y la posibilidad de declarar un valor inferior al publicado por la Administración tributaria competente. Junto a ello, se analizará la casuística generada por la remisión a los valores comprobados por dicha Administración para la determinación de la base imponible del IIVTNU.

2. Aspectos generales del IIVTNU

El IIVTNU es un tributo directo, real e instantáneo, cuyo objeto son las plusvalías en terrenos de naturaleza urbana. Su regulación se contiene, básicamente en lo que se refiere a los territorios de régimen común⁶, en los artículos 104 a 110 del TRLHL.

6. El TRLHL establece que su marco de aplicación es todo el territorio nacional, sin perjuicio de los regímenes financieros forales de los territorios históricos del País Vasco y Navarra. Así, en el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, se reconoce a las Juntas Generales de los Territorios Históricos

Desde su creación en 1919⁷, como Arbitrio sobre Incremento de Valor de los Terrenos, este tributo ha presentado como idea de fondo la necesidad de recuperar para la colectividad parte del incremento del precio generado en el terreno, no tanto por el esfuerzo del propietario, cuanto por causas exógenas al mismo, especialmente relativas a la actividad urbanizadora de los gobiernos locales y a la instalación y gestión de los servicios colectivos⁸. Es lo que se ha llamado “plusvalías inmerecidas”⁹. De hecho, determinados pronunciamientos lo fundamentan directamente en el artículo 47 de la Constitución¹⁰. No obstante, la dialéctica entre el principio de capacidad económica y el principio de beneficio como funda-

competencias para regular los tributos locales que se exigirán en sus ámbitos respectivos. En forma similar, el Convenio Económico de Navarra con el Estado establece, en virtud de su régimen foral, que Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario.

7. Para un análisis del origen y evolución de este tributo, *vid.*, entre otros, HERNÁNDEZ LAVADO, A. (1991): “El impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”, *La reforma de las Haciendas Locales*, Tomo II, Lex Nova, Valladolid; QUESADA SANTIUSTRE, F. (2001): *El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana*, Bayer Hermanos, Barcelona, y MORENO FERNÁNDEZ, J.I. (2019): «Die philosophie des als-ob: el gravamen de las minusvalías “como si” fuesen plusvalías», en CHICO DE LA CÁMARA (Dir.), *Aspectos de interés para una futura reforma de las Haciendas Locales*, Tirant lo Blanch, Valencia, pp. 199-229.

8. *Cfr.*, entre otras, las SSTs de 5 de febrero de 2001 (RJ 2001\1518); 29 de noviembre de 1997 (RJ 1997\9284); 22 de julio de 1996 (RJ 1996\6685) y 13 de abril de 1992 (RJ 1992\3291), así como la consulta vinculante (en adelante CV de la DGT nº 153/2014, de 23 de enero (JT 2014\474). En este sentido, *vid.* SÁNCHEZ GALIANA, J.A. Y CALATRAVA ESCOBAR, M.J. (1993): “El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid; y CARRASCO PARRILLA, P. J. (2008): “Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana” en Carrasco Parrilla, P. J. (dir.): *Derecho tributario local*, Atelier, Barcelona. Respecto a la polémica suscitada por el sometimiento a gravamen de aumentos de valor de terrenos derivados del esfuerzo del propietario que ha sufragado las cuotas de urbanización, *vid.* ORÓN MORATAL, G. (2001): *El impuesto municipal de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a través de cuestiones prácticas*, Editorial Práctica de Derecho, Valencia; CASANA MERINO, F. (1994): *El impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Marcial Pons, Madrid; y BUENO MALUENA, C. (1997): “Reflexiones acerca del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU)”, *Revista de Hacienda Local*, nº 87.

9. HINOJOSA TORRALVO, J.J. (1993): “La tributación de los incrementos de valor de terrenos en Europa”, *Crónica Tributaria*, nº 68.

10. *Cfr.* SSTs de 4 de diciembre de 1993 (RJ 1993\9307); 29 de noviembre de 1997 (RJ 1997\9284), así como la STSJ de Andalucía, Granada, de 24 de febrero de 2003 (JT 2003\668).

mento de la sujeción a este tributo no puede considerarse una cuestión pacífica¹¹.

El IIVTNU es un tributo de establecimiento y exacción potestativa para los municipios, al igual que el ICIO y a diferencia del IBI, el IAE y el IVTM¹², que son de establecimiento obligatorio (art. 59 del TRLRHL). No obstante, la práctica totalidad de los ayuntamientos lo tienen establecido, incluso con coeficientes y tipos relativamente altos¹³, dada la escasez de recursos de los Entes Locales. En este sentido, conviene tener presente que constituye una fuente de financiación nada insignificante desde el punto de vista de generación de ingresos para los municipios, aunque su importancia no se sitúe en niveles de los años del auge inmobiliario¹⁴.

El art. 107.1 del TRLHL dispone que la base imponible está constituida por el incremento del valor de los terrenos puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años. Tras la reforma operada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, se omitió la referencia legal al incremento real. Por tanto, su cuantificación resulta de una fórmula sencilla: se toma como referencia el valor catastral del terreno o suelo en el momento del devengo. En caso de que este sea consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, podrá reducirse hasta un 60% en los cinco primeros años de efectividad, si el ayuntamiento así lo establece. Y sobre

11. Para un análisis de esta cuestión en el régimen tributario español, italiano, británico y francés, *vid.* HINOJOSA TORRALVO, J.J. (1993); *Op. cit.*. En contra del carácter extrafiscal de este tributo, *vid.* MONCHÓN LÓPEZ, M. (2001): *El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*, Comares, 2ª ed., Granada; y PLAZA VÁZQUEZ, A.L. Y VILLAVERDE GÓMEZ, M. B. (2005): “Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, *Cuadernos de Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, nº 38.

12. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO); Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI); Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), e Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM).

13. *Vid.* AGENCIA TRIBUTARIA DE MADRID (2017): *Ranking Tributario de los Municipios Españoles 2017*.

14. *Vid.* la clasificación económica del ejercicio 2018 en OFICINA VIRTUAL PARA LA COORDINACIÓN FINANCIERA CON LAS ENTIDADES LOCALES. *Publicación de información de los presupuestos de las Entidades Locales. Ejercicio 2018*. Recuperado el 30 de junio de 2018 de <http://serviciosweb.meh.es/apps/EntidadesLocales/>. En el año 2016 los ayuntamientos ingresaron por este tributo 2.577 millones de euros —un 0,23 % del PIB—. *Vid.* BOCG. *Congreso de los Diputados. XII Legislatura. Serie B*, núm. 225-4, de 6 de noviembre de 2018, p. 49.

el valor resultante se aplican unos coeficientes multiplicadores aprobados por el ayuntamiento, en función de los años de posesión de inmueble, con el límite previsto en el TRLHL (3,7 hasta 5 años; 3,5 hasta 10 años; 3,2 hasta 15 años y 3 hasta 20 años). El producto de esta operación se multiplica por el tipo de gravamen fijado, sin que pueda exceder del 30 por ciento¹⁵.

De esta forma, hasta los pronunciamientos del Tribunal Constitucional en el año 2017, el incremento de valor se daba por supuesto en todo caso, sin posibilidad de discusión. Tal regulación originaba una magnitud que no era la realmente existente, sino la derivada del método objetivo establecido para calcular la base imponible¹⁶, resultando en muchas ocasiones un saldo de plusvalía positiva con independencia -o de manera más explícita, de espaldas- del incremento o disminución del valor que en la realidad determinaba el mercado. Ello implicaba que el centro de gravitación de la problemática planteada se estructurase, no tanto en torno a la determinación del hecho imponible, como en el de la magnitud económica o valorativa del mismo, obtenida a través de la base imponible, determinada conforme a las reglas del art. 107 del TRLHL, sin admitirse prueba en contrario¹⁷.

La situación descrita se vía agravada por la utilización para el cálculo de la base imponible de unos valores catastrales, en ciertas ocasiones, superiores a los de mercado¹⁸, fruto de unas ponencias de valores aprobadas, como atinadamente se ha dicho, «en el punto más álgido del ciclo económico de la “burbuja inmobiliaria” (es decir, antes de la «crisis económica»)»¹⁹.

15. La regulación de la base imponible y del tipo de gravamen de este tributo se encuentra en los arts. 107 y 108 del TRLHL.

16. Debe recordarse que el art. 50.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) otorga un carácter voluntario al método de estimación objetiva de bases imponibles, sin bien es cierto, que el rango de esta norma es similar al de la Ley de Haciendas Locales.

17. *Vid.* la jurisprudencia citada en LUQUE MATEO, M.A. (2014): “El Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en tiempos de crisis”, en DE LA PEÑA AMORÓS, M^a M. (Coord.), *La financiación de las entidades locales en tiempos de crisis*, Tirant lo Blanch, Valencia, pp. 327 a 365.

18. Lo que podía suponer una vulneración del principio de capacidad económica (STS, de 30 de mayo de 2014, JUR\2014\163933).

19. CHICO DE LA CÁMARA, P. Y HERRERA MOLINA, P. M. (2012): “Algunas opciones de política legislativa en relación con el incremento de la presión fiscal en el impuesto sobre bienes inmuebles” en Serrano Antón, F. (dir.), *Problemática de los procedimientos tributarios en las Haciendas Locales*, Aranzadi-Civitas.

Llegados a este punto, se debe advertir que las entidades de economía social no presentan ventajas específicas en este tributo, más allá de los beneficios fiscales aplicables al resto de entidades y del supuesto de no sujeción correspondiente a la adjudicación de pisos a los socios integrantes de una cooperativa²⁰.

3. La transmisión de inmuebles urbanos en las operaciones de reestructuración de empresas de economía social

3.1. Régimen especial del capítulo VII del título VII de la LIS

La Disposición adicional segunda de la LIS dispone que las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana, incluidas en operaciones de reestructuración de empresas de economía social a las que resulte aplicable el régimen especial de fusiones y escisiones, regulado en el Capítulo VII del Título VII del citado texto legal, no devengarán el IIVTNU²¹. Añade que «en la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el citado Capítulo». Consecuentemente, en la posterior transmisión, el período impositivo será mayor.

Este tipo de beneficio fiscal, que supone una merma de ingresos para las Entidades Locales²², no dará lugar a compensación alguna para las mismas por

20. «La adjudicación-venta, por la Sociedad-Cooperativa a los socios-cooperativistas integrantes de la misma, de las parcelas-viviendas construidas, no está sujeta el IIVTNU, dado que no hay una verdadera transmisión de la propiedad. La Sociedad-Cooperativa actúa únicamente de mero instrumento coordinador, con el fin de facilitar a los asociados, copartícipes en la propiedad inmobiliaria de la Sociedad-Cooperativa, a expensas de sus aportaciones, la consecución de la parcela-vivienda que les ha correspondido» (CV núm. 2399/2008, de 26 de octubre –JUR 2009, 481677–).

21. Regula el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad Europea o un Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

22. Precisamente, la enmienda núm. 22 presentada al articulado de la proposición de Ley de reforma de la LHL por el Grupo Parlamentario Confederado de Unidos Podemos-En Comú Podem-En Marea, se refiere a esta cuestión en los siguientes términos: «Conviene por tanto poner en marcha las medidas necesarias para evitar esa disminución de ingresos y ello supone eliminar determinadas exoneraciones que pueden no estar justificadas o que se considere oportuno revisar». Añade que «no existe por tanto la obligación comunitaria ineludible de exonerar dichos supuestos del pago del impuesto, bastando con definir un proceso de cálculo diferente del fijado en el artículo 4.4 de la Directiva [2009/133/CE del

el Estado, puesto que la disposición adicional segunda de la LIS excluye de aplicación el art. 9.2 del TRLRHL, que contiene dicha obligación de compensación.

Las aportaciones no dinerarias de terrenos urbanos sí se someten a gravamen, cuando los mismos no se hallen integrados en una rama de actividad y dichas operaciones se produzcan a consecuencia de escisiones, fusiones o aportaciones de empresas en las que, conforme al art. 87 de la LIS, se de una de las siguientes circunstancias:

- Que la entidad que recibe la aportación del terreno sea residente en territorio español o realice actividades en este por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados.
- Que, una vez realizada la aportación del terreno, el contribuyente aportante participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el cinco por ciento.

El elemento fundamental de este supuesto de no sujeción al IIVTNU se encuentra en la aplicación del régimen especial regulado en el capítulo VII del título VII de la LIS a las operaciones de reestructuración planteadas (escisión total o parcial), cumpliendo con los requisitos allí establecidos. Este es el criterio mantenido de forma pacífica por las diversas contestaciones a consultas de la DGT²³. A este respecto, se pueden extraer las siguientes conclusiones del análisis jurisprudencial²⁴:

- No cabe confundir rama de actividad con simple bloque patrimonial, cual es el caso de unas fincas que por sí solas no son, en absoluto, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios.

Consejo, de 19 de octubre de 2009] para prescindir de dicha exoneración. En coherencia con este planteamiento y con la enmienda siguiente, es necesario eliminar este párrafo del articulado de la proposición de ley. *Vid. BOCG. Congreso de los Diputados. XII Legislatura. Serie B*, núm. 225-4, de 6 de noviembre de 2018, p. 19.

23. *Vid.* las contestaciones de las consultas vinculantes de la DGT números V643 y 766-2014, de 10 y 19 de marzo de 2014 (PROV 2014, 164220 y 170519, respectivamente); 1717/2010, de 27 de julio (JT 2010, 1124); 158/2009 de 27 de enero (JT 2009, 445), así como la consulta de 1 de agosto de 2002 (PROV 2002, 249006).

24. SSTSJ de Cataluña 542/2015 de 14 de mayo y 410/2012, de 19 de abril.

- Debe entenderse por rama de actividad aquel grupo de elementos patrimoniales del activo y del pasivo que formen una unidad económica, en sentido de una explotación con organización propia que le permita funcionar con autonomía, lo que no implica necesariamente independencia, al poder estar integrado el mismo en una organización superior.
- No es de aplicación el régimen especial en el caso de que los terrenos aportados hubieran pertenecido al patrimonio particular de las personas físicas no afecto al desarrollo de actividades económicas y hubieran sido afectados a la actividad empresarial desarrollada por ellas por un período inferior a tres años a la fecha de la aportación.
- La simple transmisión de elementos patrimoniales no basta para que opere la exención; es necesario que los mismos constituyan un soporte económico suficiente para mantener la actividad empresarial.

3.2. Inaplicación del régimen especial. Sujeción al impuesto

La transmisión de inmuebles de naturaleza urbana en las operaciones de reestructuración de empresas de economía social²⁵, al igual que el resto de entidades, estará sujeta al IIVTNU cuando no se aplique el régimen especial de fusiones y escisiones, regulado en el Capítulo VII del Título VII de la LIS, como acabamos de exponer en el epígrafe anterior. Ello ocurrirá en diversos supuestos, entre los que resaltan los siguientes:

- a) cuando la transmisión de los inmuebles no se enmarque en una rama de actividad, sino que se circunscriba a un simple bloque patrimonial, en el sentido expuesto *ut supra*;
- b) cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal²⁶.

25. Sobre este tema, *vid.* VARGAS VASSEROT, C. (dir.) (2019): *Integración y Concentración de Empresas Agroalimentarias*, Dykinson, Madrid, así como AGUILAR RUBIO, M. (2015): «Los procesos de reestructuración socialmente sostenibles en el Impuesto sobre Sociedades», *Revista Vasca de Economía Social*, nº. 12, pp. 53-71.

26. Art. 89.2 de la LIS.

Seguidamente abordamos estos dos motivos con más detenimiento, no sin antes exponer que, en las operaciones de escisión parcial, aportación de activos y fusión por absorción en las que se devengue el impuesto –por no serles de aplicación el régimen especial de reorganizaciones empresariales–, los sujetos pasivos serán la sociedad escindida, la sociedad aportante, y la sociedad absorbida respectivamente²⁷.

3.2.1. *Inexistencia de rama de actividad*

El art. 76.4 de la LIS define la rama de actividad como «el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios»²⁸.

En el supuesto de que la transmisión de inmuebles urbanos no se considere integrada en una organización empresarial diferenciada para cada conjunto patrimonial, nos encontraremos ante una operación sujeta al IIVTNU. Según el criterio mantenido en la Resolución de la DGT de 20 de enero de 2014, la mencionada autonomía deberá motivarse por la diferente naturaleza de las actividades desarrolladas por cada rama o, existiendo una única actividad, en función del destino y naturaleza de estos elementos patrimoniales, que requiera de una organización separada como consecuencia de las especialidades existentes en su explotación económica que exija de un modelo de gestión diferenciado determinante de diferentes explotaciones económicas autónomas.

3.2.2. *Ausencia de “motivo económico válido”*

El fundamento del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y canje de domicilio social de una sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión

27. Consultas Vinculantes de la Dirección General de Tributos V19/2011 de 12 de enero 2011, y V2859/2013 de 27 de septiembre de 2013.

28. Dicho concepto deriva de la trasposición de la Directiva 2009/133/CE, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o un SCE de un Estado miembro a otro.

Europea reside en que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización. Cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, se dice que la fiscalidad presenta un papel neutral en esas operaciones.

Por el contrario, cuando el objetivo de dichas operaciones es meramente fiscal y lo que se persigue es una ventaja tributaria al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial citado. Consecuentemente, las transmisiones de bienes inmuebles incluidas en dichas reestructuraciones empresariales estarán sujetas al IIVTNU.

El apartado segundo del art. 89 de la LIS dispone lo siguiente:

No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

Las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria que determinen la inaplicación total o parcial del régimen fiscal especial por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal.

Esta cláusula antiabuso tiene su génesis en el Derecho de la Unión. Concretamente, en la Directiva de fusiones 90/434/CEE de 23 de julio de 1990, cuyo noveno considerando decía:

[...] conviene prever la facultad de los Estados miembros de rechazar el beneficio de la aplicación de la presente Directiva cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones tenga como objetivo el fraude o la evasión fiscal [...]

La directiva citada se traspuso a nuestro Derecho por medio de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas. Más tarde, tal previsión se recogió en el apartado 2 del artículo 110 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS, redacción que fue modificada por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social. Dicho texto se incorporó

en el apartado 2 del art. 96 del TRLIS, encontrándose actualmente en el art. 89.2 de la actual LIS con el tenor literal transcrito en las líneas anteriores.

Durante estos treinta años se han dictado numerosas resoluciones administrativas y pronunciamientos jurisprudenciales dispares sobre este aspecto. No es este el lugar para desarrollar toda esta problemática. Por lo que al estudio interesa, conviene recordar que, según ha sostenido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, para comprobar si una operación persigue un motivo económico válido, las autoridades nacionales competentes no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder, caso por caso, a un examen global de la misma, susceptible de control judicial²⁹.

A pesar del tiempo transcurrido, se ha advertido que no se pueden identificar unas pautas mínimas en determinadas operaciones de reestructuración sobre la concurrencia de los aludidos motivos económicos válidos, lo que no favorece la seguridad jurídica, quedando en ocasiones a merced de la apreciación jurisprudencial la operación de hecho planteada³⁰.

4. La problemática de las disminuciones de valor de los terrenos y las sentencias del TC

Según se ha expuesto en los epígrafes precedentes, la sujeción al IIVTNU de la transmisión de inmuebles urbanos con motivo de reestructuración de empresas de economía social dependerá de si tal operación es susceptible de acogerse al régimen especial regulado en el Capítulo VII del Título VII de la LIS. No obstante, aun cuando a la reestructuración no le sea aplicable este régimen tributario, la transmisión de inmuebles inherentes a la misma podría considerarse no sujeta, si se demuestra que no se ha producido incremento de valor desde la adquisición del inmueble hasta su transmisión. Esta es la conclusión a la que ha llegado el Tribunal Constitucional en las sentencias 26, 37, 59 y 72 de 2017³¹.

29. *Vid.* las sentencias de 31 de marzo de 1993, KRAUS, C-19/92 y de 17 de julio de 1997 (caso C-28/95, *Leur-Bloem*).

30. MAGRANER MORENO, F. J.: «La concurrencia del controvertido “motivo económico válido” en las operaciones de reestructuración empresarial (STS 20 de julio de 2014)», *Tribuna Fiscal*, nº 277, 2015, p. 26.

31. Para una visión global de esta cuestión *vid.*, FERNÁNDEZ PAVÉS, M^a. J.: *¿En qué situación está el impuesto de “plusvalía”? La posibilidad de inaplicación y obtención de devoluciones*, Tirant lo Blanch,

En las citadas resoluciones, el Tribunal resuelve la posible inconstitucionalidad de los apartados primero y segundo del art. 107 del TRLRHL, además de los preceptos similares contenidos en las normas forales de Guipuzkoa, Álava y Navarra. Los diferentes fallos declaran que el IIVNTU no es contrario a la Constitución española, según la configuración descrita en los primeros apartados de esta comunicación. Sin embargo, el citado Tribunal considera inconstitucionales y nulos los citados artículos cuando lleven a someter a tributación situaciones que no expresen capacidad económica³², es decir, cuando se produzca una transmisión en la que no se manifieste riqueza alguna, entendida como aumento de valor del terreno urbano. En dos de las citadas sentencias, el Tribunal extiende la declaración de inconstitucionalidad al art. 110.4 del TRLRHL, por conexión con el art. 107, que regula el régimen de autoliquidación del tributo, al impedir a los obligados tributarios acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica.

El Tribunal Supremo ha interpretado el alcance de esta declaración concluyendo que los arts. 107.1 y 107.2.a) del TRLRHL adolecen solo de una nulidad parcial, mientras que es total en el caso del art. 110.4 del citado texto legal³³. A tenor de la doctrina de dicho Tribunal, resulta plenamente aplicable el tributo, en aquellos supuestos en los que el obligado tributario no acredite que la transmisión de la propiedad de los terrenos no ha puesto de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el art. 31.1 de la CE. Consecuentemente, siguiendo el criterio del citado Tribunal, y mientras no entre en vigor la reforma legal anunciada, no estarán sujetas al impuesto las transmisiones de inmuebles urbanos, fruto de reestructuraciones de empresas de economía

Valencia, 2018; CALVO VERGEZ, J. (2019): *Plusvalía municipal tras su inconstitucionalidad*, La Ley, Madrid, 2019.

32. Para el TC, «al establecer el legislador la ficción de que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado, soslayando aquellos supuestos en los que se haya producido ese incremento, “lejos de someter a tributación una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado art. 31.1 CE” (SSTC 26/2017, JF 3; y 37/2017, JF 3)».

33. *Vid.* las sentencias de 9, 17 y 18 de julio de 2018, entre otras. *Vid.* PAGÈS i GALTÉS, J. (2019): «Efectos de la declaración de inconstitucionalidad parcial del IIVTNU tras la sentencia interpretativa dictada por el Tribunal Supremo en 2018», *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica: Nueva Época*, nº. 11, 2019, pp. 156-183.

social, cuando el contribuyente pruebe la inexistencia de incremento de valor del terreno.

Según el Tribunal Supremo, para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU, el sujeto pasivo podrá: «ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición que se refleja en las correspondiente escrituras públicas»; b) «optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o, en fin, c) emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT». Advierte el Tribunal que, «aportada –según hemos dicho, por cualquier medio– por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del TRLHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía»³⁴.

En este contexto, seguidamente nos plantearemos la compatibilidad de este supuesto de no sujeción con el del régimen especial de fusiones y escisiones contenido en la LIS.

5. Modificaciones de las normativas forales y propuesta de reforma del TRLRHL tras los pronunciamientos del TC

La declaración de inconstitucionalidad descrita en el epígrafe anterior presenta un alcance limitado, como hemos visto. Para el Tribunal Constitucional,

la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Los territorios forales han cumplido diligentemente el mandato del Tribunal Constitucional, procediendo a aprobar nuevos textos normativos conforme a los

34. SSTs de 13 de febrero y 27 de marzo de 2019, entre otras.

fallos citados, incluyendo la no sujeción para los supuestos en que existe incremento de valor con motivo de la transmisión de los terrenos urbanos. Así, nos encontramos con el Decreto Foral-Norma 2/2017, de Gipuzkoa, de 28 de marzo, por el que se modifica el IIVTNU; el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017, del Consejo de Gobierno Foral de Álava, de 28 de marzo, relacionado con el IIVTNU; la Ley Foral de Navarra 19/2017, de 27 de diciembre; y el Decreto Foral Normativo 3/2017 de Bizkaia, de 20 de junio.

Frente a la situación foral descrita, en el ámbito de régimen común, años después de la publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional, lo único que existe es una proposición de Ley caducada para la modificación del TRLRHL³⁵. Paradójicamente, la Exposición de motivos de la misma dice textualmente que la

Ley tiene por objeto dar rápida respuesta al mandato del Alto Tribunal de llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto como consecuencia de la Sentencia, sin esperar el completo desarrollo del proceso de reforma abierto con la creación por parte del Gobierno de la Comisión de Expertos para la revisión y análisis del actual sistema de financiación local.

La propuesta planteada en su día contiene un nuevo supuesto de no sujeción, mediante la incorporación en el art. 104 del TRLRHL del apartado 5, con efectos retroactivos desde el 15 de junio de 2017³⁶, para los casos en que el sujeto pasivo acredite que no ha obtenido un incremento de valor, con el siguiente tenor:

No se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos, respecto de las cuales el sujeto pasivo acredite la inexistencia de incremento de valor, por diferencia entre los valores reales de transmisión y adquisición del terreno.

35. Vid. la notas 2 y 3.

36. Diversas enmiendas al articulado de la Proposición de Ley planteaban otorgar carácter retroactivo, bien al texto legal, bien a la STC 59/2017, con diferentes límites. Así, las enmiendas números 7 y 14 de los grupos parlamentarios de Esquerra y de Ciudadanos, respectivamente, defienden que la retroactividad afecte a todas las liquidaciones y autoliquidaciones de las que deriven cuantías recaudadas indebidamente en los 4 años anteriores no prescritos. Por su parte, la enmienda núm. 42 del Grupo Parlamentario Confederal de Unidos Podemos-En Comú Podem-En Marea, habla de aplicación a las transmisiones anteriores, «salvo que los actos liquidatorios correspondiente hubieran adquirido firmeza o, en su caso, hubiera prescrito el derecho a solicitar la correspondiente devolución».

A estos efectos, el sujeto pasivo deberá declarar la transmisión no sujeta, así como aportar las pruebas que acrediten la inexistencia de incremento de valor. Para acreditar la inexistencia de incremento de valor, como valores reales de transmisión y adquisición del terreno se tomarán los efectivamente satisfechos respectivamente en la transmisión y adquisición del bien inmueble, que consten en los títulos que documenten la transmisión, o bien, en su caso, los comprobados por la Administración tributaria a quien corresponda la gestión de los impuestos que gravan la transmisión del inmueble, en caso de que sean mayores a aquellos.

En el caso en que el valor del suelo no se encuentre desglosado, se calculará aplicando la proporción que represente en la fecha de la transmisión el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del bien inmueble.

Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas de los párrafos anteriores, tomando por importe real de los valores respectivos aquellos que consten en la correspondiente declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o bien el comprobado administrativamente por la Administración tributaria a quien corresponda la gestión del impuesto que grava la transmisión en caso de que sea mayor a aquel.

En la posterior transmisión de los inmuebles a los que se refiere este apartado, para el cómputo del número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor de los terrenos, no se tendrá en cuenta el periodo anterior a su adquisición. Lo dispuesto en este párrafo no será de aplicación en los supuestos de aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles que resulten no sujetas en virtud de lo dispuesto en el apartado 3 de este artículo o en la disposición adicional segunda de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades³⁷.

37. La enmienda núm. 16 presentada por el Grupo Parlamentario Ciudadanos a la Proposición de Ley proponía añadir un último párrafo a este apartado, con la siguiente redacción: «El valor real de transmisión determinado conforme a las reglas de este apartado, se actualizará mediante la aplicación al mismo de la variación, en más o en menos, que se haya producido en el Índice General Nacional de Precios al Consumo que publica el Instituto Nacional de Estadística en el período comprendido entre el mes natural en que la adquisición haya tenido lugar y el mes natural inmediatamente anterior a aquel en que la transmisión haya tenido lugar, ambos inclusive». La justificación de la enmienda sostiene que de no introducirse esta técnica que neutraliza los efectos de la erosión inflacionaria (55,1% en los últimos 20 años) «se estaría gravando una capacidad económica puramente nominal o ficticia», lo que ha sido declarado inconstitucional, precisamente, por la STC 59/2017, de 11 de mayo. *Vid. BOCG. Congreso de los Diputados. XII Legislatura. Serie B*, núm. 225-4, de 6 de noviembre de 2018, pp. 11 y 12.

Además, con efectos desde la entrada en vigor de la Ley, se propone la sustitución de los porcentajes anuales aplicables sobre el valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto por unos coeficientes máximos establecidos en función del número de años transcurridos desde la adquisición del terreno, que serán actualizados anualmente, mediante norma con rango legal, teniendo en cuenta la evolución del mercado inmobiliario, así como los coeficientes de actualización de valores catastrales a que se refiere el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, que aprueba la Ley del Catastro Inmobiliario (en adelante, TRLCI). Esta opción se articularía mediante la modificación de los apartados 1 y 4 del art. 107 del TRLRHL, con la siguiente redacción:

1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de 20 años, y se determinará multiplicando el valor del terreno en el momento del devengo, calculado conforme a lo dispuesto en los apartados 2 y 3 de este artículo, por el coeficiente que corresponda al periodo de generación conforme a lo previsto en su apartado 4.

4. El periodo de generación del incremento de valor será el número de años transcurridos desde la fecha de adquisición del terreno hasta la fecha de su transmisión.

En los supuestos de no sujeción, salvo que por ley se indique otra cosa, para el cálculo del periodo de generación del incremento de valor puesto de manifiesto en una posterior transmisión del terreno, se tomará como fecha de adquisición, a los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, aquella en la que se produjo el anterior devengo del impuesto.

En el cómputo del número de años transcurridos se tomarán años completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de año. En el caso de que el periodo de generación sea inferior a un año, se prorrateará el coeficiente anual teniendo en cuenta únicamente el número de meses completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de mes.

El coeficiente a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo, calculado conforme a lo dispuesto en los apartados anteriores, será el que corresponda de los aprobados por el ayuntamiento según el periodo de generación del incremento de valor, sin que pueda exceder de los límites siguientes:

<i>Periodo de generación</i>	<i>Coficiente</i>	<i>Periodo de generación</i>	<i>Coficiente</i>
<i>Inferior a 1 año</i>	<i>0,09</i>	<i>11 años</i>	<i>0,08</i>
<i>1 año</i>	<i>0,11</i>	<i>12 años</i>	<i>0,09</i>
<i>2 años</i>	<i>0,11</i>	<i>13 años</i>	<i>0,16</i>
<i>3 años</i>	<i>0,11</i>	<i>14 años</i>	<i>0,23</i>
<i>4 años</i>	<i>0,10</i>	<i>15 años</i>	<i>0,30</i>
<i>5 años</i>	<i>0,09</i>	<i>16 años</i>	<i>0,38</i>
<i>6 años</i>	<i>0,08</i>	<i>17 años</i>	<i>0,44</i>
<i>7 años</i>	<i>0,07</i>	<i>18 años</i>	<i>0,50</i>
<i>8 años</i>	<i>0,06</i>	<i>19 años</i>	<i>0,55</i>
<i>9 años</i>	<i>0,06</i>	<i>Igual o superior a 20 años</i>	<i>0,60</i>
<i>10 años</i>	<i>0,06</i>		

*Estos coeficientes máximos serán actualizados anualmente mediante norma con rango legal, pudiendo llevarse a cabo dicha actualización por Ley de Presupuestos Generales del Estado*³⁸.

*Si, como consecuencia de la actualización referida en el párrafo anterior, alguno de los coeficientes aprobados por la vigente ordenanza fiscal resultara ser superior al correspondiente nuevo máximo legal, se aplicará este directamente hasta que entre en vigor la nueva ordenanza fiscal que corrija dicho exceso*³⁹.

38. La enmienda núm. 2 del Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana a la proposición de Ley presentada en su día, proponía sustituir la referencia a la “Ley de Presupuestos Generales del Estado” por una exigencia de publicación de tales coeficientes “en el plazo no superior al mes de septiembre”, con el «objetivo de mejorar la planificación fiscal y presupuestaria de los ayuntamientos», al aprobar tales entes «sus ordenanzas fiscales en el mes de octubre». *Vid. BOCG. Congreso de los Diputados. XII Legislatura. Serie B*, núm. 225-4, de 6 de noviembre de 2018.

39. La enmienda núm. 3 presentada a la proposición de Ley por el Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana proponía añadir un nuevo punto 5 al art. 107, con la siguiente redacción: «En caso de comprobarse la existencia de incremento de valor, pero este incremento sea inferior al incremento determinado por el método de cálculo de la base imponible, se tomará como base imponible definitiva el incremento efectivamente comprobado por la administración». La justificación de la enmienda se ilustra con el caso en que el incremento de valor resulte inferior a la cuota tributaria del impuesto, calculada conforme a las previsiones de la norma. *Vid. BOCG. Congreso de los Diputados. XII Legislatura. Serie B*, núm. 225-4, de 6 de noviembre de 2018, p. 3.

Por último, y como consecuencia de la introducción del supuesto de no sujeción, citado anteriormente, se faculta a los ayuntamientos para establecer el sistema de autoliquidación y para efectuar las correspondientes comprobaciones de los valores declarados. Ello, mediante la modificación del apartado 4 del art. 110 del TRLRHL que se transcribe a continuación:

Los ayuntamientos quedan facultados para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante de aquella dentro de los plazos previstos en el apartado 2 de este artículo. Respecto de dichas autoliquidaciones, sin perjuicio de las facultades de comprobación de los valores declarados por el sujeto pasivo a los efectos de lo dispuesto en el artículo 104.5 de esta ley, el ayuntamiento correspondiente solo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas.

En ningún caso podrá exigirse el impuesto en régimen de autoliquidación cuando se trate del supuesto a que se refiere el párrafo tercero del artículo 107.2.a) de esta ley.

Aunque la propuesta descrita se inserta en una proposición de Ley que ha caducado, es de esperar, como hemos indicado *ut supra*, que en esta nueva Legislatura se presente una iniciativa en términos similares a la anterior, incluyendo en su caso algunas de las sugerencias contenidas en las enmiendas presentadas por los diferentes grupos parlamentarios. En todo caso, coincidimos con quienes defienden que la modificación que se opere finalmente en el tributo debe atender a tres aspectos: a) no hacer tributar situaciones en las que no exista incremento de valor; b) permitir a los interesados acreditar la inexistencia del hecho imponible y también la existencia de un incremento “real” menor al objetivamente calculado, y c) corregir la defectuosa articulación del sujeto pasivo en las transmisiones lucrativas, para que el “contribuyente” sea el transmitente (causante o donante) y el “sustituto del contribuyente” el adquirente (heredero/legatario o donatario)⁴⁰.

40. MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: «Die philosophie des als-ob: el gravamen de las minusvalías “como si” fuesen plusvalías», *op. cit.*, pp. 256-257.

6. Aspectos conflictivos de la propuesta normativa

6.1. Compatibilidad del régimen de la proposición con el la disposición adicional segunda de la LIS

En el supuesto de transmisiones de bienes inmuebles urbanos en el marco de operaciones de reestructuración de empresas de economía social que reúnan los requisitos del Capítulo VII del Título VII de la LIS, en los que se acredite inexistencia de incremento de valor, puede surgir la duda del régimen de no sujeción aplicable. Aunque, en principio, los supuestos de no sujeción deberían tener los mismos efectos prácticos, como corolario de la falta de realización del hecho imponible, sin embargo, las consecuencias de la aplicación de lo dispuesto en el proyectado art. 104.5 del TRLRHL y en la disposición adicional segunda de la LIS son distintas, en relación con el aspecto temporal de la generación del futuro incremento de valor. Mientras que en esta última se indica que «en la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el Capítulo VII del Título VII», en el primero de los preceptos se adopta una solución diferente, indicándose que «no se tendrá en cuenta el periodo anterior a su adquisición».

Respecto a esta última previsión, se ha afirmado que parecería más bien un supuesto de exención, «al interrumpirse el cómputo del plazo de generación de ese incremento de valor, aunque éste no se haya producido realmente con dicha transacción según el cálculo efectuado»⁴¹.

No obstante, la duda planteada queda despejada en la misma proposición de Ley presentada, mediante la utilización del recurso del principio de especialidad normativa⁴². En efecto, el párrafo sexto, *in fine*, del propio art. 104.5 del TRLRHL establece que lo dispuesto en el mismo en relación con el cómputo del número de años «no será de aplicación en los supuestos de aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles que resulten no sujetas en virtud de la disposición

41. FERNÁNDEZ PAVÉS, M^a. J. (2018): *¿En qué situación está el impuesto de “plusvalía”?*, op. cit., p. 45.

42. Vid. TARDIO PATO, J.A. (2003): «El principio de especialidad normativa (*lex specialis*) y sus aplicaciones jurisprudenciales», *Revista de Administración Pública*, nº 162, pp. 189-225.

adicional segunda de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades»⁴³.

Dado que el periodo de generación del incremento constituye un elemento esencial para el cálculo de la base imponible del tributo municipal, la aplicación de la regla especial del régimen de fusiones y escisiones, que toma como fecha de adquisición aquella en la que se produjo el anterior devengo del impuesto, en lugar de la regla general, puede suponer un aumento considerable en la cuota resultante del futuro impuesto. Por tal motivo, en los supuestos de aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles urbanos, susceptibles de enmarcarse en el régimen especial de fusiones y escisiones, la entidad de economía social podría plantearse –tras un análisis fiscal global de la operación– la renuncia a la aplicación de dicho régimen especial (art. 89.1 LIS), o la aportación o transmisión de los inmuebles urbanos de manera independiente a los demás elementos constitutivos de la rama de actividad, *v. gr.*

6.2. La utilización del “valor comprobado” para la determinación de la existencia de incremento

Tal y como se ha indicado *ut supra*, el párrafo tercero del proyectado art. 104.5 del TRLRHL dispone que, para acreditar la inexistencia de incremento de valor, se tomarán los valores efectivamente satisfechos respectivamente en la transmisión y adquisición de bien, que consten en los títulos que documenten la transmisión. Sin embargo, incorpora un mecanismo de corrección de dichos valores, al indicar que se aplicarán los «comprobados por la Administración tributaria a quien corresponda la gestión de los impuestos que gravan la transmisión del inmueble, si fueren mayores a aquellos». En definitiva, si los “valores comprobados” de transmisión fuesen superiores a los de adquisición –aunque los valores

43. MARTÍN FERNÁNDEZ advierte que tampoco resultará de aplicación el nuevo aspecto temporal del régimen de no sujeción del proyectado art. 104.5 del TRHRHL en los supuestos de aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles que resulten no sujetas en virtud de lo dispuesto en el art. 104.3 del TRHRHL (aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes, así como entre ellos o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias de nulidad, separación o divorcio, sea cual sea el régimen económico matrimonial). MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2019): «El Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: presente y futuro», *op. cit.*, p. 269.

declarados hubieren sido inferiores—, tales operaciones se encontrarían sujetas al tributo.

La expresión contenida en la proposición de Ley nos remite ineludiblemente a la actividad de comprobación de valores relativa a los tributos que gravan el tráfico patrimonial y en los que corresponde al obligado tributario declarar el valor real de los bienes adquiridos. Nos referimos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD) y al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD). En dichos tributos, el mencionado valor de los bienes inmuebles objeto de comprobación se configura como un componente de su base imponible.

Dicha actividad de comprobación se llevará a cabo por la Administración tributaria autonómica, al tratarse de tributos estatales cedidos a las CCAA de régimen común, normalmente en el procedimiento de gestión regulado en el 134 de la LGT⁴⁴, sin perjuicio de que pueda realizarse dentro de otros procedimientos, como el de inspección⁴⁵. De hecho, la letra *d*) del art. 141 de la LGT la incluye expresamente entre las funciones administrativas de la inspección tributaria⁴⁶, remitiéndose a lo dispuesto en los artículos 134 y 135 de dicha Ley. Además, los arts. 129 y 134 de la LGT, así como el 159.1 del Real Decreto 1965/2007, de 27 de julio, que aprueba el Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria (en adelante, RGGI) posibilitan la realización de ese tipo de actuaciones en el seno de un procedimiento de gestión iniciado mediante declaración o en uno de comprobación limitada, pero no así en uno de verificación de datos⁴⁷.

44. Subsección 4ª, de la Sección 2ª, del Capítulo III, del Título III de la LGT.

45. Por otra parte, se ha advertido que «las actuaciones de valoración tributaria no siempre se incardinan en las *funciones comprobadoras* (de gestión o inspección) de la Administración». Cfr. MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CASADO OLLERO, G. (2017): *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 25ª ed., Tecnos, Madrid, pp. 395 y 396.

46. Ubicado en el Título III, dentro del Capítulo IV, dedicado a las «actuaciones y procedimiento de inspección». *Vid.*, también, el art. 13.1 del RGIT de 1986. CERVERA TORREJÓN y MAGRANER MORENO ya afirmaron que «tanto los órganos de inspección como los órganos de gestión de la Administración tributaria tienen facultades para comprobar los valores declarados por el contribuyente, debiendo utilizar para ejercer esta función los medios establecidos en el artículo 52 de la LGT [de 1963]». (CERVERA TORREJÓN, F. y MAGRANER MORENO, F.J. (1994): *La comprobación de valores: causas de impugnación*, Tecnos, Madrid, p. 18). *Vid.* PERIS GARCÍA, P.: *La comprobación de valores y las garantías del contribuyente*, *op. cit.*, p. 36.

47. Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC) de 19 de enero, 23 de febrero de 2012 y 13 de mayo de 2015.

Para determinar ese valor comprobado se deberá acudir a alguno de los medios contenidos en el art. 57 de la LGT, cuyo apartado primero alude a:

- a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.
- b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal⁴⁸.
- c) Precios medios de mercado.
- d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.
- e) Dictamen de peritos de la Administración.
- f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.
- g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.
- h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien.
- i) Cualquier otro que determine la ley propia de cada tributo.

El art. 57.3 de la LGT se remite a la legislación de cada tributo para la regulación concreta de los medios de comprobación. En el ITPAJD, esta se encuentra, junto a las demás disposiciones comunes, en los arts. 46 a 48 de la Ley del ITPAJD⁴⁹ y en los arts. 91, 120 y 121 del Reglamento del ITPAJD⁵⁰. Por su parte, la LISD y su Reglamento⁵¹ abordan esta cuestión dentro del Capítulo dedicado a la base imponible, en los arts. 18 y 40 respectivamente. En cualquier caso, tanto el art. 18.1 de la Ley del ISD como y el art. 46.2 de la Ley del ITPAJD remiten a los medios de comprobación contenidos en la LGT.

A la normativa citada, se añaden los distintos preceptos autonómicos aprobados en virtud de las competencias normativas en materia de gestión, atribuidas

48. Los medios referidos en las letras *a)* y *b)* del art. 57.1 de la LGT constituyen el desdoble de los incluidos en la letra *a)* del art. 52.1 de la LGT de 1963. Para SÁNCHEZ SERRANO esta última letra contenía «no uno, sino tres medios de comprobación distintos –capitalización, imputación de rendimientos, estimación por el valor de que se trate–». *Cfr.* SÁNCHEZ SERRANO, L.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, *op. cit.*, p. 437.

49. Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del ITPAJD.

50. Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, que aprueba el Reglamento del ITPAJD.

51. Ley 29/1987, de 18 de diciembre y Real Decreto 1704, de 30 de julio, respectivamente.

por las sucesivas leyes reguladoras del sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. No obstante, el Tribunal Constitucional ha declarado que, aunque el encaje formal de este aspecto en la delegación competencial autonómica es correcto, los órganos de gestión tributaria de las CCAA «tan sólo podrán incoar expedientes de comprobación de valores utilizando los mismos criterios que el Estado, esto es, los contenidos en el citado art. 57 de la LGT»⁵².

La regulación foral de los territorios vascos sobre comprobación de valores en las operaciones que gravan el tráfico patrimonial es muy parecida a la diseñada por la LGT. Así se desprende de la lectura de los arts. 56, 128 y 129 de las Normas Forales 6/2005, de 28 de febrero, de Álava y 2/2005, de 8 de marzo, de Gipuzkoa; al igual que los arts. 55, 127 y 128 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, de Bizkaia. Navarra, sin embargo, ha optado por unificar todos los aspectos sustantivos y procedimentales de la comprobación de valores en un único precepto, el 44 de la Ley 13/2000, de 14 de diciembre.

Si bien es cierto que la jurisprudencia⁵³, los órganos económico-administrativos⁵⁴, cierto sector doctrinal⁵⁵ y diversa normativa autonómica⁵⁶ otorgan

52. SSTC 161/2012, de 20 de septiembre; 25/2016, de 15 de febrero, y 33/2016, de 18 de febrero, entre otras. Tal y como establece el art. 55.1.a de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. *Vid.* al respecto, FALCÓN Y TELLA, F. (2016): «La inconstitucionalidad de las normas autonómicas que modifican los medios de comprobación de valores regulados por el Estado (SSTC 25/2016, de 15 de febrero, y 33/2016, de 18 de febrero)», *Quincena Fiscal*, nº 9.

53. SSTS de 9 de abril de 2002 y 7 de diciembre de 2011; SSTSJ de Castilla y León de 18 de junio de 2007 y 25 de mayo de 2009; SSTSJ de Murcia de 11 de abril y 24 de mayo de 2013; STSJ de Asturias de 22 de julio de 2013.

54. RRTEAC de 29 de enero, 22 de noviembre y 20 de diciembre de 1973, 28 de febrero y 6 de junio de 1974, 13 de noviembre de 1975, 21 de octubre de 1976, 14 de julio de 1977, 3 de mayo y 6 de diciembre de 1979, 22 de mayo de 1991 y 27 de mayo de 1993, entre otras.

55. HUESCA BOADILLA, R. (2008): «La comprobación de valores: principio y fin», en VILLAR EZCURRA, M. (Dir.); *Estudios Jurídicos en Memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, IEF, Madrid, p. 1063; GUERRA REGUERA, M. (2015): «Comprobación de valores. El uso de la tasación hipotecaria. Análisis de la jurisprudencia existente en la materia», *Quincena Fiscal*, nº 3, p. 3.

56. Art. 37 del D. Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, de la CA de Andalucía; art. 27 del D. Legislativo 1/2011, de 28 de julio, de la CA de Galicia; art. 70 del D. Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, de Extremadura; art. 28.2 del Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre, que aprueba la Ley Foral del ISD de Navarra.

total libertad a la Administración para elegir, indistintamente, cualquiera de los medios de valoración a los que se refiere el art. 57 de la LGT, entendemos que, dentro de la «discrecionalidad técnica» de la Administración, debería elegirse el medio más adecuado y acorde con el bien a valorar –el más idóneo al caso concreto–⁵⁷.

En este sentido, hemos defendido que el dictamen de peritos de la Administración es el medio más idóneo para la valoración de inmuebles, en la medida en que toma en cuenta el bien de forma individualizada, analizando detalles concretos del mismo⁵⁸. Y tal planteamiento se ha visto corroborado por la doctrina instaurada por el Tribunal Supremo desde el año 2018, según la cual la estimación por referencia a valores catastrales carece de idoneidad, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles⁵⁹.

57. Como señala la STS de 14 de julio de 2010, «si la utilización de cualquiera de los medios del art. 52 [hoy 57] de la LGT nos ofrece un valor que no es el real de los bienes transmitidos, tal valoración debe ser rechazada..., y es que de lo que se trata es de encontrar “el valor” real de los bienes transmitidos y no “un” valor cualquiera de los bienes aunque esté previsto en el art. 52 [hoy 57] de la LGT». *Vid.*, en este sentido, PERIS GARCÍA, P. (1996): *La comprobación de valores y las garantías del contribuyente*, *op. cit.*, pp. 28; SÁNCHEZ SERRANO, L. (1982): *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, *op. cit.*, p. 434; VILLALBA LAVA, M. (2014): «Reflexiones sobre la determinación del valor real del bien como base imponible en los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Sucesiones y Donaciones», *Nueva Fiscalidad*, nº 1, p. 86; DELGADO GARCÍA, A.M. y OLIVER CUELLO, R. (2018): *Los procedimientos en el ámbito tributario*, UOC, Barcelona, p. 149.

58. Esta es la tesis mantenida en la STSJ de la C. Valenciana, de 6 de junio de 2013, que considera que en «las transmisiones inmobiliarias, las características específicas, físicas, de conservación y de otra índole, hacen ineludible la comprobación “in situ” de cada inmueble por el técnico correspondiente, y deben reflejarse en la notificación de la liquidación, al objeto de que el interesado pueda combatirlos o en su caso solicitar la tasación pericial contradictoria». A partir de ello se razona que lo contrario «supondría que la administración, simplemente cambiando el sistema de comprobación descargaría la carga de la prueba sobre el contribuyente, con la consiguiente necesidad de impugnar administrativa y jurisdiccionalmente el acto administrativo». *Vid.* en este sentido, VARONA ALABERN, J.E. (2011): «Motivación y valor comprobado de los bienes inmuebles», *REDF*, Civitas, nº 149, p. 20. FALCÓN Y TELLA, R. (2013): «Ni en el procedimiento de verificación de datos ni el de comprobación limitada pueden realizarse tasaciones de inmuebles; y menos basadas en Google Maps», *Quincena Fiscal*, nº 19, p. 9 a 13; LUQUE MATEO, M.A.: «El procedimiento de comprobación de valores», en MERINO JARA, I. (Dir.) y MANZANO SILVA, E. (Coord.): *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*, Bosch, Barcelona, 2014, pp. 202-204.

59. El Supremo ha establecido como doctrina que «el método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes (artículo 57.1b) de la Ley General Tributaria) no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya

Llegados a este punto, conviene advertir que el texto propuesto para el art. 104.5 del TRLRHL no ha incluido una fórmula como la contenida en el art. 36 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, Ley del IRPF), que remite a las normas del ISD para la determinación del importe real de los valores correspondientes a las ganancias patrimoniales en las transmisiones a título lucrativo. En tal caso, se faculta para que la Administración que gestiona el IRPF pueda comprobar el valor conforme a dicho parámetro. Por el contrario, la proposición de la Ley se refiere al «valor comprobado administrativamente por la Administración tributaria» a quien corresponda la gestión del ITPAJD y del ISD. Es decir, al resultado del expediente de comprobación de valores realizado por dicha Administración, sin otorgar competencia alguna a la Administración Local para realizar comprobaciones propias, a diferencia de la normativa de Navarra que también otorga esta posibilidad a los ayuntamientos⁶⁰. En el régimen común, solo se facultaría a las corporaciones locales a aplicar el resultado valorativo que otra Administración –la autonómica– haya obtenido tras una actividad comprobadora realizada en un procedimiento idóneo.

Por tanto, la posibilidad de que las administraciones locales puedan comprobar la base imponible del IIVTNU se hace depender de la existencia de actividad comprobadora del valor de los bienes por parte de otra Administración tributaria y, en su caso, de su resultado. Ello significa que, si esta última Administración no comienza o no culmina dicha función, la primera no podrá regularizar el valor

estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complementa con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se somete a avalúo». Añade que la aplicación de ese método de comprobación «no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes, figuren en disposiciones generales o no», así como que «la aplicación de tal método para rectificar el valor declarado por el contribuyente exige que la Administración exprese motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real, sin que base para justificar el inicio de la comprobación la mera discordancia con los valores o coeficientes generales publicados por los que se multiplica el valor catastral». Y además, deja claro quién corresponde la carga de la prueba en este terreno: «el interesado no está legalmente obligado a acreditar que el valor que figura en la declaración o autoliquidación del impuesto coincide con el valor real, siendo la Administración la que debe probar esa falta de coincidencia». *Vid.* SSTs de 23 de mayo, 13 y 19 de junio, 5 de junio, 2, 17 y 18 de julio, 18 de diciembre de 2018, entre otras.

60. *Vid.* apartado 4 del art. 172 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, según redacción dada por el art. primero de la Ley Foral 19/2017, de 27 de diciembre.

declarado por el obligado tributario. Y no será inusual la falta de iniciación de actividad comprobadora por parte de la Administración autonómica en muchos casos, a pesar de declararse valores inferiores a los que correspondería según las normas del ITPAJD y del ISD.

Baste advertir de los supuestos especiales en los que no procede la comprobación de valores, como ocurre en las transmisiones de viviendas de protección oficial o categorías asimiladas, en la adquisición de inmuebles a través de subastas públicas, en los casos en que existe un precio establecido o percibido por un Ente Público o en las situaciones inherentes a los procedimientos concursales⁶¹. A ellos podrían añadirse los casos en los que la Administración no inicie procedimiento alguno, bien por encontrarnos ante supuestos exentos o no sujetos a tales tributos –como las aportaciones de bienes inmuebles en la constitución o ampliación de capital en el Impuesto sobre Operaciones Societarias–, bien por las elevadas reducciones y demás beneficios fiscales aprobados por la mayoría de las CCAA a efectos del ISD. En definitiva, la configuración prevista del IIVTNU imposibilitará la actividad comprobadora a las administraciones locales, con lo que se amplían las posibilidades para que, en nuestro caso, las empresas de economía social puedan “planificar” la no sujeción de la transmisión de inmuebles urbanos en el IIVTNU, mediante la declaración de valores inferiores a los reales, en una reestructuración que no se acoja al régimen especial de las fusiones y escisiones.

6.3. “Valor comprobado” *versus* “valor comprobado firme”

Trasladar al ámbito probatorio la realización o no del hecho imponible, así como la comprobación de su valoración a través del mecanismo previsto en la proposición de Ley presentada en su día puede generar una gran conflictividad en un tributo, como el IIVTNU, que tradicionalmente ha gozado de una pacífica gestión desde la entrada en vigor de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre⁶². De hecho, más del treinta por ciento de las cuestiones que se plantean ante los tribu-

61. Vid. LUQUE MATEO, M. A. (2016): *La comprobación de valores de bienes inmuebles en el ISD y en el ITP y AJD. Procedimiento de gestión y vías de oposición*, Tirant lo Blanch, Valencia, pp. 64-100.

62. Para MARTÍN FERNÁNDEZ, el proyectado sistema de prueba de la falta de realización del hecho imponible resucitará y multiplicará los viejos problemas que venía presentado la gestión del tributo con anterioridad al año 1988. MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2019): «El Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: presente y futuro», *op. cit.*, p. 272.

nales económico-administrativos y una parte muy notable de las que se ventilan ante los órganos judiciales con competencias tributarias giran en torno a esta cuestión⁶³. Pueden traerse a colación las innumerables comprobaciones de valores y liquidaciones recibidas por los contribuyentes que han adquirido inmuebles a las entidades financieras con motivo de la crisis financiera, aprovechando las caídas de los precios. A pesar de no existir ocultación ni defraudación alguna, sino simplemente adquisición al *valor real*, la aplicación de los métodos de comprobación basados en precios medios de mercado o coeficientes multiplicadores sobre los valores catastrales da como resultado unos valores administrativos muy superiores a los *reales* declarados.

La utilización del medio de oposición consistente en la tasación pericial contradictoria y, sobre todo, el incremento de las impugnaciones ordinarias frente a las comprobaciones de valores desde que el Tribunal Supremo ha declarado que el citado método de multiplicar el valor catastral por un coeficiente no es idóneo ni adecuado para comprobar el valor de los inmuebles⁶⁴, provocará que los valores comprobados por la Administración autonómica no adquieran firmeza, con el riesgo de su futura anulación. Ante esta circunstancia podría plantearse si la referencia que se prevé al “valor comprobado” debe entenderse como “valor comprobado firme” o como simple “valor comprobado”, aunque se haya implementado una vía de oposición frente al mismo.

En nuestra opinión, la interpretación correcta sería la de considerar aplicable el valor comprobado, aunque se hubiera impugnado. Ello, debido a la obligatoriedad e inmediata ejecutividad de los actos administrativos tributarios. No olvidemos que la consecuencia principal del recurso consiste en oponerse a la firmeza de la resolución o acto que se pretende impugnar, pero no a la ejecutividad del mismo⁶⁵.

63. LUQUE MATEO, M. A.: *Ibíd.*, p. 27.

64. *Vid.* la nota 59. Sobre esta cuestión *vid.* GARCÍA FERNÁNDEZ, A. (2019): «Análisis de la estimación por referencia a los valores que figuran en registros oficiales de carácter fiscal como medio de comprobación de valores», *Estudios Financieros, Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, nº. 430, pp. 111-134.

65. MENÉNDEZ REXACH, A. (1993): «Procedimientos Administrativos: Finalización y Ejecución», en la obra colectiva *La Nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Tecnos, Madrid, pp. 271 a 274. *Vid.* los arts. 113.3 de la Ley de Bases de Régimen Local y 14.2.i) del TRLRHL; 25.1 y 39.1 del Reglamento de Revisión en Vía Administrativa, y 38, 98 y 117 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Ahora bien, en caso de que se hubiese suspendido la ejecutividad de tales actos, no podrían ser utilizados por la Administración local para comprobar el IIVTNU. Y esta circunstancia será muy común, puesto que el art. 135.1 de la LGT dispone que, en los casos en que el interesado solicite el inicio del procedimiento de tasación pericial contradictoria o impugne una comprobación de valor y se reserve *el derecho a promoverla*, la sola presentación de tal reserva determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación, sin necesidad de garantía⁶⁶.

Entendemos que cuando la base imponible de otros tributos se determine en función del valor comprobado en el ITPAJD o en el ISD, la liquidación que se dicte en el seno de un procedimiento de comprobación o inspección de esos otros tributos se debería suspender automáticamente, en aplicación de lo dispuesto en el mencionado apartado primero del art. 135 de la LGT. Ello sería extrapolable al IIVTNU, si finalmente llegara a aprobarse una modificación del TRLRHL en los términos contenidos en la proposición de Ley que venimos analizando.

Interpretando el párrafo segundo del art. 135.1 de la LGT según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto configurado por el párrafo anterior, nos llevaría a entender que una liquidación del IIVTNU realizada sobre la base del valor comprobado en el ITPAJD o en el ISD, respecto del que se ha promovido o reservado el derecho a promover la tasación pericial contradictoria, debe suspenderse automáticamente. Ello, por tratarse de obligaciones tributarias conexas⁶⁷, en la medida en que la base imponible de la primera se habría determinado en función del valor comprobado en alguno de los dos últimos tributos citados.

Debe advertirse que el precepto de la LGT alude de forma genérica a la figura de la liquidación, respecto de la que se ordena la suspensión de su ejecución. Concretamente, se refiere a la liquidación dictada como consecuencia de un procedimiento de comprobación de valores en el que la normativa propia del tributo prevé dicha posibilidad. Por tanto, cumpliéndose todos los requisitos analizados –liquidación en el IIVTNU consecuencia de la liquidación girada en el ITPAJD o en el ISD resultante de un procedimiento de comprobación de valor

66. Vid. el análisis que realizamos sobre este tema en LUQUE MATEO, M.A. (2018): *La suspensión en materia tributaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, pp. 153-164.

67. Art. 68.9 LGT. Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2017): «Un ejemplo más de la impericia del legislador: la prescripción tributaria frente a la potestad de comprobación y a las denominadas obligaciones conexas», *Quincena Fiscal*, nº. 15.

respecto del que se ha promovido o reservado el derecho a la tasación pericial contradictoria— la ejecución de la liquidación del primer tributo debería suspenderse en los términos contenidos en el art. 135 de la LGT.

En este supuesto, sería conveniente que el obligado tributario informara a la Corporación Local de la presentación de la solicitud de suspensión en el ámbito autonómico, a pesar de que nos encontraríamos ante una suspensión *ope legis*, en la medida en que la Administración tributaria autonómica pudiera no remitir a aquella la información relativa a la tasación pericial contradictoria promovida por el interesado⁶⁸.

Concluimos advirtiendo de la gran utilidad práctica que presenta para el obligado tributario la regulación de la suspensión, con motivo de la reserva del derecho a la tasación pericial, tanto respecto a los tributos gestionados por la Administración autonómica (ITPAJD e ISD) como en relación con el IIVTNU. Ello, especialmente en los casos en los que se hace uso del derecho a promoverla, tras un dilatado procedimiento de impugnación del acto de comprobación de valores, tanto en reposición como en la vía económico-administrativa, con el considerable retraso que esta última presenta en nuestros días. No obstante, se ha denunciado, igualmente, su posible utilización con finalidades espurias para conseguir un significativo aplazamiento del pago, sin garantías y sin incurrir en grandes costes⁶⁹. Piénsese que, el supuesto planteado, que empieza con el recurso de reposición y finaliza con la segunda instancia en el TEAC, puede conllevar unos cuantos años. Si a ello se suma la estrategia de solicitar la tasación pericial contradictoria reservada, dentro del mes de notificación del fallo del TEA y desistir de la misma por incumplir el requisito de comunicar el nombramiento del perito o su valoración, o por no depositar los honorarios del tercer perito⁷⁰, el aplazamiento obtenido *de facto* podría prolongarse bastantes años más. Durante todo ese

68. Para paliar esta posible falta de comunicación, la enmienda núm. 11 del Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana a la proposición de Ley de reforma del TRLRHL proponía incluir una nueva disposición adicional referente a la formalización de un convenio de intercambio de información entre las diferentes administraciones implicadas. *Vid. BOCG. Congreso de los Diputados. XII Legislatura. Serie B*, núm. 225-4, de 6 de noviembre de 2018, p. 8.

69. MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (1996): *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Marcial Pons, Madrid, pp. 212 y 213; VILLAVERDE GÓMEZ, M.B. (2010): *Tasación pericial contradictoria en inmuebles*, Sepin, Madrid, p. 118.

70. A tenor de lo dispuesto en el art. 162 del RGGI, en tales supuestos la notificación de la liquidación que proceda, según lo establecido en el art. 135.3 de la LGT, iniciará el plazo previsto en el art. 62.2 de la LGT para que el ingreso sea efectuado.

período, al estar suspendida la ejecutividad del acto, no podría dictarse liquidación alguna que regularizara el valor declarado por las empresas de economía social en el IIVTNU, en caso de que su reestructuración conllevara la transmisión de bienes inmuebles urbanos.

7. Conclusiones

La propuesta de modificación de la regulación del IIVTNU presentada en la Legislatura pasada posibilita que el sujeto pasivo de dicho tributo –en nuestro caso, las empresas de economía social– puedan “provocar” una situación de no sujeción al impuesto en las transmisiones de inmuebles urbanos, mediante la declaración de valores adecuados, en una reestructuración que no se acoja al régimen especial de las fusiones y escisiones contenido en la disposición adicional segunda de la LIS.

En relación con lo expuesto, consideramos que trasladar al ámbito probatorio la realización o no del hecho imponible e implementar un mecanismo de corrección del valor declarado, consistente en la utilización del “valor comprobado” en los tributos que gravan el tráfico patrimonial, puede generar una gran conflictividad en un tributo, como el IIVTNU, que tradicionalmente ha gozado de una pacífica gestión. De hecho, más del treinta por ciento de las cuestiones que se plantean ante los tribunales económico-administrativos y una parte muy notable de las que se ventilan ante los órganos judiciales con competencias tributarias giran en torno a esta cuestión. Y esta situación es previsible que se agrave tras la doctrina sentada por el Tribunal Supremo, a partir del año 2018, que cuestiona la aplicación de los coeficientes correctores del valor catastral (art. 57.1.b de la LGT) como método de comprobación de valores de los bienes inmuebles urbanos.

Además, debe advertirse que la posibilidad de comprobación de la base imponible del IIVTNU en el seno de las administraciones locales se hace depender de la existencia de actividad comprobadora del valor de los bienes por otra Administración tributaria y, en su caso, del resultado positivo de la misma. Ello significa que, si esta última Administración no culmina dicha función, la primera no podrá regularizar el valor declarado por el obligado tributario. Y no serán inusuales los casos en que falte tal actividad comprobadora por parte de la Administración autonómica, a pesar de declararse valores inferiores a los que correspondería según las normas del ITPAJD y del ISD. Baste pensar en los supuestos exentos o no sujetos a tales tributos –como las aportaciones de bienes

inmuebles en la constitución o ampliación de capital en el Impuesto sobre Operaciones Societarias—, y en los casos en que el resultado práctico de la actividad comprobadora sea nulo o insignificante, debido a los importantes beneficios fiscales y las significativas reducciones aprobadas por las CCAA.

Por otro lado, la suspensión automática sin garantía de la liquidación resultante del acto administrativo de comprobación de valores, en caso de solicitud de tasación pericial contradictoria en los tributos que gravan el tráfico patrimonial cedidos a las CCAA, puede generar una situación mayor de incertidumbre en la gestión del IIVTNU. Especialmente cuando se haga uso de la reserva del derecho a promoverla, tras una dilatada impugnación del acto de comprobación de valores, tanto en reposición como en la vía económico-administrativa, con el considerable retraso que esta última presenta en nuestros días.

A la situación de incertidumbre descrita habría que añadir la posibilidad que tienen las empresas de economía social, en los supuestos de reestructuraciones que conlleven aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles urbanos susceptibles de enmarcarse en el régimen especial de fusiones y escisiones, de plantearse —tras un análisis fiscal global de la operación— renunciar al mismo o aportar o transmitir tales inmuebles de manera independiente a los demás elementos constitutivos de la rama de actividad. En definitiva, si en esta XIII Legislatura se presenta una propuesta de reforma del TRLRHL con un contenido similar a la proposición analizada en este trabajo, auguramos un futuro de inseguridad jurídica, conflictividad y, a la vez, de posibilidades de planificación fiscal en el IIVTNU, para la empresas que pretendan acometer una reestructuración que lleve implícita la transmisión de bienes inmuebles urbanos.

Bibliografía

- AGUILAR RUGIO, M. (2015): «Los procesos de reestructuración socialmente sostenibles en el Impuesto sobre Sociedades», *Revista Vasca de Economía Social*, nº. 12.
- AGENCIA TRIBUTARIA DE MADRID (2017): *Ranking Tributario de los Municipios Españoles 2017*.
- BUENO MALUENA, C. (1997): «Reflexiones acerca del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU)», *Revista de Hacienda Local*, nº 87.
- CARRASCO PARRILLA, P.J. (2008): «Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», en CARRASCO PARRILLA, P. J. (dir.): *Derecho tributario local*, Atelier, Barcelona.
- CALVO VERGEZ, J. (2019): *Plusvalía municipal tras su inconstitucionalidad*, La Ley, Madrid.
- CASANA MERINO, F. (1994): *El impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Marcial Pons, Madrid.
- CERVERA TORREJÓN, F. & MAGRANER MORENO, F.J. (1994): *La comprobación de valores: causas de impugnación*, Tecnos, Madrid.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. & HERRERA MOLINA, P.M. (2012): «Algunas opciones de política legislativa en relación con el incremento de la presión fiscal en el impuesto sobre bienes inmuebles», en Serrano Antón, F. (dir.), *Problemática de los procedimientos tributarios en las Haciendas Locales*, Aranzadi-Civitas.
- DELGADO GARCÍA, A.M. & OLIVER CUELLO, R. (2008): *Los procedimientos en el ámbito tributario*, UOC, Barcelona.
- FALCÓN Y TELLA, R. (2013): «Ni en el procedimiento de verificación de datos ni el de comprobación limitada pueden realizarse tasaciones de inmuebles; y menos basadas en Google Maps», *Quincena Fiscal*, nº 19.
- FALCÓN Y TELLA, F. (2016): «La inconstitucionalidad de las normas autonómicas que modifican los medios de comprobación de valores regulados por el Estado (SSTC 25/2016, de 15 de febrero, y 33/2016, de 18 de febrero)», *Quincena Fiscal*, nº 9.

- FERNÁNDEZ PAVÉS, M^a.J. (2018): *¿En qué situación está el impuesto de “plusvalía”? La posibilidad de inaplicación y obtención de devoluciones*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- GARCÍA FERNÁNDEZ, A. (2019): «Análisis de la estimación por referencia a los valores que figuran en registros oficiales de carácter fiscal como medio de comprobación de valores», *Estudios Financieros, Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, n.º. 430.
- GUERRA REGUERA, M. (2015): «Comprobación de valores. El uso de la tasación hipotecaria. Análisis de la jurisprudencia existente en la materia», *Quincena Fiscal*, n.º 3.
- HERNÁNDEZ LAVADO, A. (1991): «El impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», *La reforma de las Haciendas Locales*, Tomo II, Lex Nova, Valladolid.
- HINOJOSA TORRALVO, J.J. (1993): «La tributación de los incrementos de valor de los terrenos en Europa», *Crónica Tributaria*, n.º 68.
- HUESCA BOADILLA, R. (2008): «La comprobación de valores: principio y fin», en VILLAR EZCURRA, M. (Dir.); *Estudios Jurídicos en Memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, IEF, Madrid.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2017): «Un ejemplo más de la impericia del legislador: la prescripción tributaria frente a la potestad de comprobación y a las denominadas obligaciones conexas», *Quincena Fiscal*, n.º 15.
- LUQUE MATEO, M.A. (2014): «El procedimiento de comprobación de valores», en MERINO JARA, I. (Dir.) & MANZANO SILVA, E. (Coord.): *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*, Bosch, Barcelona.
- LUQUE MATEO, M.A. (2014): «El Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en tiempos de crisis», en DE LA PEÑA AMORÓS, M^a M. (Coord.), *La financiación de las entidades locales en tiempos de crisis*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- LUQUE MATEO, M.A. (2016): *La comprobación de valores de bienes inmuebles en el ISD y en el ITP y AJD. Procedimiento de gestión y vías de oposición*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- LUQUE MATEO, M.A. (2018): *La suspensión en materia tributaria*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- MAGRANER MORENO, F.J. (2015): «La concurrencia del controvertido “motivo económico válido” en las operaciones de reestructuración empresarial (STS 20 de julio de 2014)», *Tribuna Fiscal*, n.º 277.

- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2019): «El Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: presente y futuro», en CHICO DE LA CÁMARA (Dir.), *Aspectos de interés para una futura reforma de las Haciendas Locales*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., & CASADO OLLERO, G. (2017): *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (1996): *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Marcial Pons, Madrid.
- MENÉNDEZ REXACH, A. (1993): «Procedimientos Administrativos: Finalización y Ejecución», en la obra colectiva *La Nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Tecnos, Madrid.
- MONCHÓN LÓPEZ, M. (2001): *El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*, Comares, 2ª ed., Granada.
- MORENO FERNÁNDEZ, J.I. (2019): «Die philosophie des als-ob: el gravamen de las minusvalías “como si” fuesen plusvalías», en CHICO DE LA CÁMARA (Dir.): *Aspectos de interés para una futura reforma de las Haciendas Locales*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- ORÓN MORATAL, G. (2001): *El impuesto municipal de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a través de cuestiones prácticas*, Editorial Práctica de Derecho, Valencia.
- PAGÈS i GALTÉS, J. (2019): «Efectos de la declaración de inconstitucionalidad parcial del IIVTNU tras la sentencia interpretativa dictada por el Tribunal Supremo en 2018», *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica: Nueva Época*, nº. 11, 2019
- PERIS GARCÍA, P. (1996): *La comprobación de valores y las garantías del contribuyente*, Civitas, Madrid.
- PLAZA VÁZQUEZ, A.L. & VILLAVERDE GÓMEZ, M.B. (2005): «Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Cuadernos de Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, nº 38.
- QUESADA SANTIUSTRE, F. (2001): *El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana*, Bayer Hermanos, Barcelona.

- SÁNCHEZ GALIANA, J.A. & CALATRAVA ESCOBAR, M.J. (1993): «Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid.
- SÁNCHEZ SERRANO, L. (1982): *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo I, Ley General Tributaria, VV.AA., Edersa, Madrid.
- TARDIO PATO, J.A. (2003): «El principio de especialidad normativa (*lex specialis*) y sus aplicaciones jurisprudenciales», *Revista de Administración Pública*, nº 162.
- VARGAS VASSEROT, C. (dir.) (2019): *Integración y Concentración de Empresas Agroalimentarias*, Dykinson, Madrid.
- VARONA ALABERN, J.E. (2011): «Motivación y valor comprobado de los bienes inmuebles», *REDF*, Civitas, nº 149.
- VILLALBA LAVA, M. (2014): «Reflexiones sobre la determinación del valor real del bien como base imponible en los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Sucesiones y Donaciones», *Nueva Fiscalidad*, nº 1.
- VILLAVERDE GÓMEZ, M.B. (2010): *Tasación pericial contradictoria en inmuebles*, Sepin, Madrid.