

TEMAS

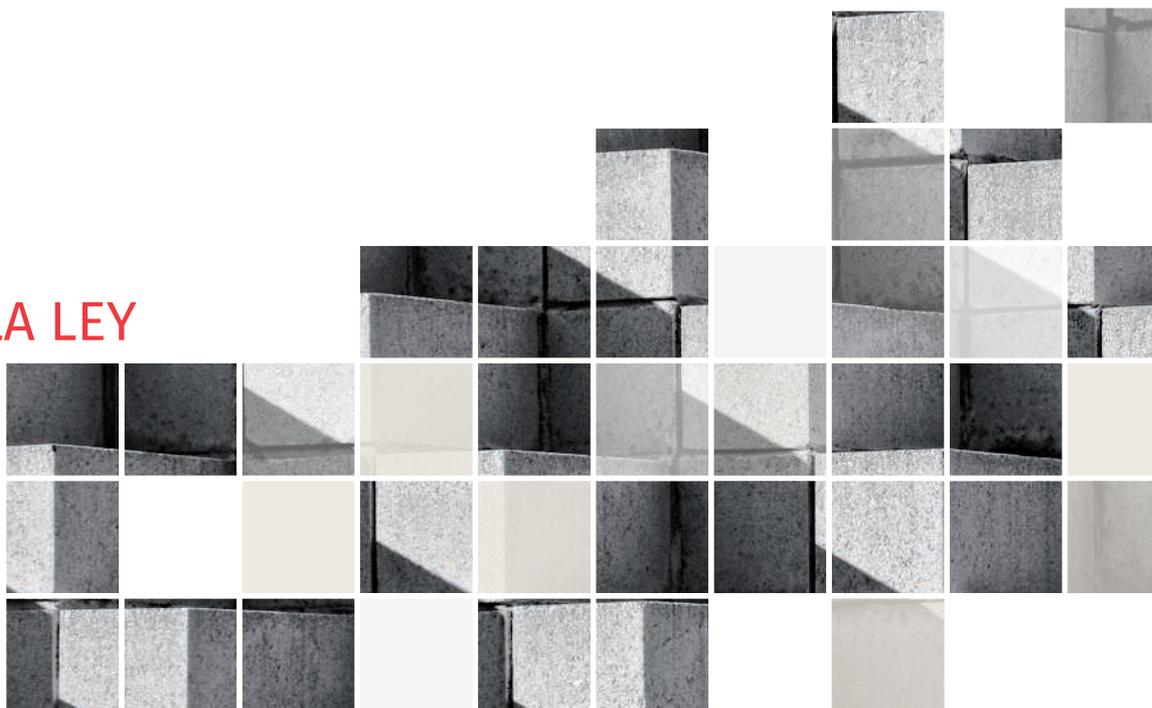
La plusvalía municipal tras su inconstitucionalidad

Litigiosidad, marco regulatorio y nuevos métodos de cálculo en el Real Decreto-ley 26/2021

2.ª Edición

Juan Calvo Vérguez

■ LA LEY



La plusvalía municipal tras su inconstitucionalidad

2.ª Edición

Litigiosidad, marco regulatorio y nuevos métodos
de cálculo en el Real Decreto-ley 26/2021

Juan Calvo Vérguez

© Juan Calvo Vérguez, 2022
© Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.

Wolters Kluwer Legal & Regulatory España

C/ Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)

Tel: 91 602 01 82

e-mail: clienteslaley@wolterskluwer.es

<http://www.wolterskluwer.es>

Segunda edición: Febrero 2022

Depósito Legal: M-2880-2022

ISBN versión impresa: 978-84-19032-22-5

ISBN versión electrónica: 978-84-19032-23-2

Diseño, Preimpresión e Impresión: Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.

Printed in Spain

© **Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

VI.

APORTACIONES DE INMUEBLES PARA LA CONSTITUCIÓN DE SOCIEDADES Y SUPUESTOS DE DISOLUCIÓN CON LIQUIDACIÓN DE LAS MISMAS: SU TRIBUTACIÓN EN EL IIVTNU

A lo largo de las líneas que siguen analizaremos la existencia o no de sujeción al IIVTNU con motivo de la realización de aquellas operaciones consistentes en la aportación de inmuebles para la constitución de sociedades, así como las operaciones de disolución con liquidación de estas últimas. Con carácter general, se trata de actos o negocios jurídicos a través de los cuales tiene lugar una transmisión. Piénsese que la existencia de esta última contribuirá a determinar el devengo o no del Impuesto así como, en su caso, la fijación del momento inicial del período impositivo. Y, al abrigo de esta clase de operaciones, el sujeto pasivo podría tratar de argumentar que no se ha producido la transmisión o, eventualmente, la existencia de una transmisión que permita restringir el período de generación de la plusvalía.

Sin lugar a dudas, la compraventa constituye el supuesto arquetípico de transmisión del dominio. Lógicamente, en aquellos supuestos de venta efectuada bajo pacto de reserva de dominio no ha de estimarse transmitido éste hasta tanto no se realice el pago total del precio. Tratándose de ventas realizadas en calidad de prueba las mismas habrían de estimarse efectuadas bajo condición suspensiva, no produciéndose la transmisión hasta que la condición se cumpla, existiendo conformidad en la cosa y el precio. Y, en los supuestos de ventas a plazos, habiéndose producido la entrega del inmueble y existiendo acuerdo entre las partes en el pago del precio, ha de estimarse el transmitido el dominio.

Desde nuestro punto de vista, y tal y como ya nos hemos pronunciado con anterioridad⁽²⁷³⁾, ninguna duda debe plantear la consideración como transmisión sujeta al Impuesto de las operaciones consistentes en la aportación de inmuebles a una sociedad mercantil. Así sucedería, por ejemplo, tratándose de la entrega de un inmueble realizada para acudir a una ampliación de capital⁽²⁷⁴⁾.

En esta línea declaró el TSJ de Cataluña en su Sentencia de 2 de julio de 2010 (ya citada con anterioridad), relativa a la consideración como hecho imponible a efectos del Impuesto de una operación consistente en la aportación de un inmueble en escritura de ampliación de capital, que la sujeción a gravamen resultaba procedente en el citado supuesto, ya que el otorgamiento de la escritura supone la entrega del inmueble, siendo en cambio irrelevante a efectos de aquél las posteriores vicisitudes que pudieran llegar a producirse en orden a su inscripción registral, y recayendo la condición de sujeto pasivo en el propietario que aporta el inmueble a la sociedad.

Tratándose de una operación consistente en la aportación realizada a una sociedad de responsabilidad limitada de los bienes donados a unos sujetos por sus padres habiéndose establecido en dicha donación una limitación de la facultad de disposición sin consentimiento de los padres así como una reserva de la facultad de disponer a favor de los donantes afirma la DGT en su contestación a Consulta de 12 de junio de 2012 que, en principio, y salvo que los donantes (padres) hagan uso de la facultad de disponer que se reservaron para sí cuando realizaron en su día la donación, los donatarios serán los verdaderos y plenos titulares de los bienes inmuebles que se pretende aportar a la sociedad mercantil, aun cuando necesiten el consentimiento de aquellos para disponer de los mismos. Los donatarios podrán, con el consentimiento previo de sus padres, escrito y fehaciente, aportar los bienes a la sociedad mercantil, sin que ello implique la resolución de la donación, ni por tanto, la devolución del impuesto satisfecho en su día⁽²⁷⁵⁾.

Por tanto, siendo los donatarios quienes realizan la aportación de los bienes inmuebles urbanos a la sociedad de responsabilidad limitada, estaremos ante una transmisión onerosa de la propiedad que dará lugar a la sujeción y tributación por

(273) Puede consultarse a este respecto nuestro trabajo «Aportaciones de inmuebles para la constitución de sociedades y supuestos de disolución con liquidación de las mismas: su tributación en el IIVTNU», *Revista de Estudios Locales*, núm. 156, 2013, págs. 26 y ss.

(274) El TSJ de Andalucía tiene reconocida la sujeción al IIVTNU de estas operaciones, entre otras, en sus Sentencias de 23 de febrero de 1998 y de 24 de enero de 2000. En ambos pronunciamientos el Tribunal declaró sujeta a gravamen la venta pública de fincas registrales efectuada como desembolso por la suscripción de nuevas participaciones sociales de una sociedad mercantil.

(275) Cabe recordar aquí lo declarado en su día por la DGRN mediante Resolución de 16 de diciembre de 2015 en relación con el alcance de la donación con facultad de disponer. Remitiéndose a lo declarado en su día en su Resolución de 23 de octubre de 1980 afirma la DGRN lo siguiente: «(...) La donación con reserva de la facultad de disponer aparece regulada en el artículo 639 del Código Civil y ha de ser tratada como una donación sujeta a condición resolutoria dado que su actual propietario puede verse privado del dominio del bien transmitido, si se ejercita por el donante la facultad que se reservó, y en consecuencia no puede desconocerse, como ya ha

el IIVTNU. De acuerdo con lo dispuesto en el art. 106.1.b) del TRLRHL, serán sujetos pasivos a título de contribuyente, los consultantes, como transmitentes de la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana. Y, en el caso de la aportación de las fincas rústicas a la sociedad, si los terrenos tienen la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en la fecha de devengo del impuesto, es decir, la fecha en que se realice la aportación, no estará sujeta al IIVTNU.

La base imponible del Impuesto estará constituida por el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años. En efecto, la base imponible del gravamen, de acuerdo con lo establecido por el art. 107 del TRLRHL, queda integrada 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, el cual, hasta la aprobación del RD Ley 26/2021, se ha venido determinando aplicando sobre el valor del terreno en el momento del devengo el porcentaje determinado por el Ayuntamiento dentro de los límites legales y multiplicado asimismo por el número de años del período de generación de dicho incremento.

Tal y como disponía el art. 107.4 del RD Ley. 2/2004 en su redacción anterior a la reforma introducida por el RD Ley 26/2021:

«Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes:

- Período de uno hasta cinco años: 3,7.
- Período de hasta 10 años: 3,5.
- Período de hasta 15 años: 3,2.

sido declarado por este Centro Directivo, que cabe practicar la anotación preventiva de embargo sobre el inmueble donado, si bien podrá quedar extinguida caso de resolverse el derecho del propietario (...). Se trata de una donación que transmite el pleno dominio con todas sus facultades al donatario, reservándose el donante una excepcional legitimación dispositiva, cuyo eventual ejercicio, dependiente de su arbitrio, provocará por una lado un desplazamiento patrimonial en favor de un tercero por título negocial propio, y por otro, respecto al donatario, la pérdida inmediata de su titularidad —Sentencia del tribunal Supremo de 22 de marzo de 1993—, con efectos no retroactivos, ex nunc. Es decir, se producen algunas notas de la condición resolutoria, en cuanto a la incertidumbre del futuro evento resolutorio, eficacia ipso iure, resolución de la titularidad, no de la donación, mas difiere en el carácter retroactivo de sus efectos, pues simplemente hay un desplazamiento patrimonial del donatario dueño pleno al tercero en cuyo favor dispone el donante, por mor de la excepcional legitimación dispositiva que se reservó al amparo legal (...). Es claro, además que la titularidad del donatario es susceptible de valoración económica, es un bien patrimonial del cual el donatario puede disponer, a diferencia del donante, cuya facultad reservada es personalísima e intrasmisible. El donatario no tiene una titularidad personalísima y puede ejercer facultades dispositivas de la titularidad claudicante que ostenta, salvo prohibición de disponer válida, aunque siempre quedaría sujeta la transmisión que él realice a igual determinación, por la prioridad de la facultad reservada y que publica el registro. La circunstancia de que el donante se haya reservado además del usufructo vitalicio, incidirá únicamente en la determinación de la base imponible de acuerdo con las normas de valoración de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones».

— Período de hasta 20 años: 3.

Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:

1.^a El incremento de valor de cada operación gravada por el impuesto se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el ayuntamiento para el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.

2.^a El porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el resultante de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor.

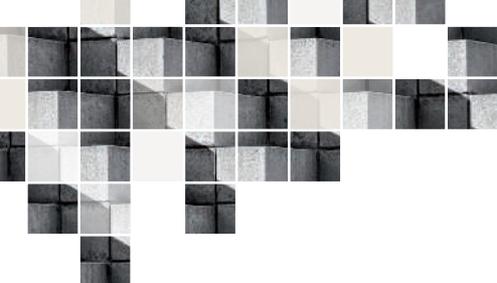
3.^a Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla 1.^a y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla 2.^a, sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período.

Los porcentajes anuales fijados en este apartado podrán ser modificados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado».

El valor del terreno en el momento del devengo (fecha de la transmisión sujeta) lo constituye, como regla general, el valor del mismo a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, es decir, el valor catastral del terreno en la fecha de la transmisión de la propiedad o de la constitución o transmisión del derecho real.

La aportación de un inmueble a una sociedad limitada fue objeto de análisis por la DGT en su contestación a Consulta de 15 de octubre de 2014, relativa a un sujeto propietario de un inmueble que se hallaba afecto a la actividad económica de enseñanza y que tenía la intención de constituir una sociedad de responsabilidad limitada y aportar dicho inmueble en la constitución, de forma que fuese dicha sociedad la que, a partir de ese momento, desarrollase la actividad económica.

Tal y como se encargó de recordar el citado Centro Directivo, con carácter general no se devengará el Impuesto con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial de reestructuración empresarial establecido al efecto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten cuando no se hallen integrados en una rama de actividad. Y, con motivo de la posterior transmisión de los citados terrenos, se entendería 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 dichas operaciones de reestructuración empresarial. De este modo el no devengo y, por tanto, la no sujeción al IIVTNU quedaba condicionada a que, en el supuesto en cuestión, concu-



Como es sabido en fechas pasadas fue objeto de aprobación el Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y, en particular, a la STC 182/2021, de 26 de octubre, procediendo a introducir las oportunas modificaciones o adaptaciones dentro del régimen legal del Impuesto. Con carácter adicional se ha procedido a integrar la doctrina contenida en anteriores pronunciamientos del TC (caso de las Sentencias 59/2017, de 11 de mayo, y 126/2019, de 31 de octubre). También los Territorios Forales han aprobado la oportuna normativa al respecto.

Al amparo de la vigente regulación se contemplan dos métodos de cálculo del tributo, de entre los que el contribuyente abonará el que arroje un menor importe como resultado. Sobre la base de estimar que, al amparo de lo declarado por el TC en su Sentencia de 26 de octubre de 2021, resulta constitucionalmente admisible adoptar un método objetivo de cálculo de la base imponible del Impuesto siempre y cuando este no tenga un carácter obligatorio y se refleje la realidad del mercado inmobiliario, las dos alternativas contempladas son aplicar al valor catastral nuevos coeficientes actualizados al año o tomar como referencia la diferencia de precio resultante entre la compra y la venta.

Esta Monografía analiza, en su segunda edición, el presente y el futuro del gravamen tanto en el ámbito del Derecho Común como en los distintos ordenamientos forales a la luz de los citados acontecimientos.

