

MARINA AGUILAR RUBIO y CARLOS VARGAS VASSEROT
(DIRECTORES)

DANIEL HERNÁNDEZ CÁCERES
(COORDINADOR)

LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS Y SU INCIDENCIA EN EL RÉGIMEN LEGAL Y FISCAL DE LAS COOPERATIVAS



**LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS
Y SU INCIDENCIA EN EL RÉGIMEN
LEGAL Y FISCAL DE LAS COOPERATIVAS**

**LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS
Y SU INCIDENCIA EN EL RÉGIMEN
LEGAL Y FISCAL DE LAS COOPERATIVAS**

MARINA AGUILAR RUBIO y CARLOS VARGAS VASSEROT
(DIRECTORES)

DANIEL HERNÁNDEZ CÁCERES
(COORDINADOR)

Dykinson, S.L.

No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su incorporación a un sistema informático, ni su transmisión en cualquier forma o por cualquier medio, sea este electrónico, mecánico, por fotocopia, por grabación u otros métodos, sin el permiso previo y por escrito del editor. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutiva de delito contra la propiedad intelectual (art. 270 y siguientes del Código Penal).

Diríjase a Cedro (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra. Puede contactar con Cedro a través de la web www.conlicencia.com o por teléfono en el 917021970 / 932720407

Este libro ha sido sometido a evaluación por parte de nuestro Consejo Editorial.
Para mayor información, véase www.dykinson.com/quienes_somos.

Esta publicación es uno de los resultados del Proyecto de I+D+i PY20_01278 de generación de conocimiento «frontera» del Plan Andaluz de Investigación, Desarrollo e Innovación (PAIDI 2020), financiado por la Consejería de Transformación Económica, Industria, Conocimiento y Universidades de la Junta de Andalucía y fondos FEDER, titulado “La reformulación de los principios cooperativos y su adaptación estatutaria para satisfacer las actuales demandas sociales, económicas y medioambientales”, concedido al Centro de Investigación CIDES de la Universidad de Almería del que el profesor Carlos Vargas Vasserot fue el Investigador Principal.



© Los autores

Editorial DYKINSON, S.L.
Meléndez Valdés, 61 – 28015 Madrid
Teléfono (+34) 91544 28 46 – (+34) 91544 28 69
e-mail: info@dykinson.com
<http://www.dykinson.es> / <http://www.dykinson.com>

ISBN: 978-84-1170-758-9
Depósito Legal: M-6452-2024
DOI: 10.14679/2955

Maquetación:
Besing Servicios Gráficos S.L.
besingsg@gmail.com

Índice

ABREVIATURAS	11
---------------------------	----

PRESENTACIÓN	15
---------------------------	----

MARINA AGUILAR RUBIO y CARLOS VARGAS VASSEROT

BLOQUE I. LOS PRINCIPIOS Y VALORES COOPERATIVOS DE LA ALIANZA COOPERATIVA INTERNACIONAL

LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS Y SU RECEPCIÓN LEGISLATIVA	21
---	----

CARLOS VARGAS VASSEROT

ORIGEN Y EVOLUCIÓN DE LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS DE LA ALIANZA COOPERATIVA INTERNACIONAL	43
--	----

DANIEL HERNÁNDEZ CÁCERES

LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS ANTES Y DESPUÉS DE SEUL 2021	65
---	----

DANTE CRACOGNA

LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS EN EL DERECHO PÚBLICO INTERNACIONAL. SIGNIFICACIÓN Y EFECTOS PARA EL DERECHO COOPERATIVO	81
---	----

HAGEN HENRY

LA AJURIDICIDAD DE LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS. SU NATURALEZA MORAL	107
--	-----

MIGUEL ÁNGEL SANTOS DOMÍNGUEZ

LOS VALORES COOPERATIVOS	145
---------------------------------------	-----

ANTONIO JOSÉ MACÍAS RUANO

Índice

INFLUENCIA DE LOS VALORES Y PRINCIPIOS COOPERATIVOS EN LA CONFIGURACIÓN DEL CONCEPTO DE LA ECONOMÍA SOCIAL Y SOLIDARIA (ESS)	173
---	------------

MANUEL GARCÍA JIMÉNEZ

LAS COOPERATIVAS COMO PARADIGMA DE INNOVACIÓN SOCIAL	199
---	------------

JAIME ALCALDE SILVA

BLOQUE II. RECEPCIÓN LEGAL DE LOS DISTINTOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS

Primer principio cooperativo de adhesión voluntaria y abierta

FORMULACIÓN Y RECEPCIÓN LEGAL DEL PRINCIPIO DE ADHESIÓN VOLUNTARIA Y ABIERTA. LA BAJA VOLUNTARIA Y LOS LÍMITES LEGALES PARA SU EJERCICIO	233
---	------------

CARLOS VARGAS VASSEROT

LA ADHESIÓN ABIERTA EN LA LEGISLACIÓN COOPERATIVA. UN PRINCIPIO EN ENTREDICHO EN LA ACTUALIDAD	277
---	------------

CARLOS VARGAS VASSEROT

Segundo principio cooperativo de control democrático de los miembros

EL VOTO PLURAL PONDERADO VS. PRINCIPIO DE GESTIÓN DEMOCRÁTICA.....	307
---	------------

CARLOS VARGAS VASSEROT

BUEN GOBIERNO CORPORATIVO EN LA ASAMBLEA GENERAL	347
---	------------

CRISTINA CANO ORTEGA

ASAMBLEAS DE DELEGADOS Y SU CONFIGURACION	373
--	------------

FERNANDO SACRISTÁN BERGIA

BUEN GOBIERNO CORPORATIVO EN EL CONSEJO RECTOR	393
---	------------

TRINIDAD VÁZQUEZ RUANO y ÁNGEL MARTÍNEZ GUTIÉRREZ

Índice

Tercer principio de participación económica

EL CAPITAL SOCIAL EN LA SOCIEDAD COOPERATIVA.....	417
MANUEL PANIAGUA ZURERA	
EL RÉGIMEN ECONÓMICO DE LA SOCIEDAD COOPERATIVA.....	443
MANUEL PANIAGUA ZURERA	
LA CONSTITUCIÓN DE RESERVAS Y DOTACIÓN DE FONDOS.....	467
DANIEL HERNÁNDEZ CÁCERES	

Cuarto principio de autonomía e independencia

EL PRINCIPIO DE AUTONOMÍA E INDEPENDENCIA	505
DANTE CRACOGNA	

Quinto principio de educación, formación e información

PRINCIPIO DE EDUCACIÓN, FORMACIÓN E INFORMACIÓN.....	521
ANTONIO JOSÉ MACÍAS RUANO	

Sexto principio de cooperación entre cooperativas

PRINCIPIO DE COOPERACIÓN ENTRE COOPERATIVAS	557
CRISTINA CANO ORTEGA	

Séptimo principio de interés por la comunidad

EL PRINCIPIO DE INTERÉS POR LA COMUNIDAD.....	585
DANIEL HERNÁNDEZ CÁCERES	

**BLOQUE III.
NUEVOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS**

EL PRINCIPIO DE SOSTENIBILIDAD EMPRESARIAL Y MEDIOAMBIENTAL	611
SONIA RODRÍGUEZ SÁNCHEZ	
EL PRINCIPIO DE IGUALDAD COOPERATIVA.....	639
ANTONIO JOSÉ MACÍAS RUANO	
PRINCIPIO DE IGUALDAD DE GÉNERO.....	661
ENCARNACIÓN GARCÍA-RUIZ	
EL PRINCIPIO DE FOMENTO DEL EMPLEO ESTABLE Y DE CALIDAD	685
JUAN ESCRIBANO GUTIÉRREZ	

**BLOQUE IV.
LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS Y LA FISCALIDAD
DE LAS COOPERATIVAS**

SISTEMA TRIBUTARIO Y PRINCIPIOS COOPERATIVOS.....	707
MARINA AGUILAR RUBIO	
EL BENEFICIO LIMITADO COMO PRINCIPIO PARA LA FISCALIDAD COOPERATIVA.....	737
JUAN JOSÉ HINOJOSA TORRALVO	
EL PRINCIPIO DE COOPERACIÓN ENTRE COOPERATIVAS Y LA TRIBUTACIÓN DE LA PLUSVALÍA URBANÍSTICA.....	757
MIGUEL ÁNGEL LUQUE MATEO	
LA TRIBUTACIÓN DE LAS COOPERATIVAS DE INICIATIVA SOCIAL Y LAS ENTIDADES DEL TERCER SECTOR EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. CUESTIONES PENDIENTES PARA UNA REFORMA	783
JUAN JESÚS GÓMEZ ÁLVAREZ	
LA TRIBUTACIÓN DE LAS COOPERATIVAS SIN ÁNIMO DE LUCRO.....	811
MARINA AGUILAR RUBIO	

ABREVIATURAS

AA.VV	Autores Varios
ACI	Alianza Cooperativa Internacional
art.	artículo
<i>BAIDC</i>	<i>Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo</i>
CBGSC	Código de buen gobierno de las sociedades cotizadas
CC	Código civil
CC.AA.	Comunidades autónomas
CCom	Código de Comercio
CE	Constitución Española
CESE	Consejo Económico y Social de la Unión Europea
CIS	Cooperativas de iniciativa Social
Cod. Rur.	Code rural et de la pêche maritime (Francia)
COM	Comunicación
Cod. civ.	Codice Civile de 1942 (Italia)
DGT	Dirección General de Tributos
<i>DN</i>	<i>Derecho de los negocios</i>
EAP	Entidad asociativa prioritaria
ENL	Entidades sin fines lucrativos
ET	Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.
FEP	Fondo de Educación y Promoción
FRO	Fondo de Reserva Obligatorio

Abreviaturas

GenG	Genossenschaftsgesetz de 1889 (Alemania)
IIVTNU	Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
LCA	Decreto Legislativo 2/2014, de 29 de agosto, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Cooperativas de Aragón
LCC	Ley 12/2015, de 9 de julio, de Cooperativas de Cataluña
LCCan	Ley 6/2013, de 6 de noviembre, de Cooperativas de Cantabria
LCCL	Ley 4/2002, de 11 de abril, de Cooperativas de la Comunidad de Castilla y León
LCC-LM	Ley 11/2010, de 4 de noviembre, de Cooperativas de Castilla-La Mancha
LCCV	Decreto Legislativo 2/2015, de 15 de mayo, del Consell, por el que aprueba el Texto Refundido de la Ley de cooperativas de la Comunidad Valenciana
LCG	Ley 5/1998, de 18 de diciembre, de Cooperativas de Galicia
LCIB	Ley 1/2003 de 20 de marzo, de cooperativas de las Islas Baleares
LCIC	Ley 4/2022, de 31 de octubre, de Sociedades Cooperativas de Canarias
LCLR	Ley 4/2001, de 2 de julio, de Cooperativas de La Rioja
LCM	Ley 2/2023, de 24 de febrero, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid
LCN	Ley Foral 14/2006, de 11 de diciembre, de Cooperativas de Navarra
LCOOP	Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas
LCPA	Ley 4/2010, de 29 de junio, de Cooperativas del Principado de Asturias
LCPV	Ley 11/2019, de 20 de diciembre, de Cooperativas de Euskadi
LCRM	Ley 8/2006, de 16 de noviembre, de Sociedades Cooperativas, de la Región de Murcia

Abreviaturas

LES	Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social
LFIC	Ley 13/2013, de 2 de agosto, de fomento de la integración de cooperativas y de otras entidades asociativas de carácter agroalimentario
LGC	Ley General de cooperativas 1987
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
LME	Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles
LOPJ	Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial
LRFC	Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de Cooperativas
LRFESFL	Ley 49/2002, de 23 de diciembre de Entidades Sin Fines Lucrativos
LSC	Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital
LSCA	Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas
LSCE	Ley 9/2018, de 30 de octubre, de sociedades cooperativas de Extremadura
OIT	Organización Internacional del Trabajo
PCSC	Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas
<i>RDM</i>	<i>Revista de Derecho Mercantil</i>
<i>RdS</i>	<i>Revista de Derecho de sociedades</i>
RDSAT	Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el Estatuto que regula las Sociedades Agrarias de Transformación
<i>REVESCO</i>	<i>Revista de estudios cooperativos</i>

Abreviaturas

RRI	Reglamento de régimen interno
RSC	Responsabilidad social corporativa
RSCA	Decreto 123/2014, de 2 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 14/2011
RSE	Responsabilidad social empresarial
SAP	Sentencia Audiencia Provincial
SAT	Sociedad agraria de transformación
STC	Sentencia Tribunal Constitucional
TRLRHL	Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales

El principio de cooperación entre cooperativas y la tributación de la plusvalía urbanística¹

MIGUEL ÁNGEL LUQUE MATEO

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Almería*

Sumario: 1. Introducción. 2. La transmisión de inmuebles urbanos en las operaciones de fusión de cooperativas. 2.1. Régimen fiscal especial del Capítulo VII del título VII de la LIS. 2.2. Inaplicación del régimen especial y sujeción al impuesto. 2.2.1. Inexistencia de rama de actividad. 2.2.2. Ausencia de “motivo económico válido”. 3. Aspectos generales del IIVTNU. 4. Las disminuciones de valor de los terrenos y la nueva redacción del TRLRHL como consecuencia de la jurisprudencia del TC. 5. Aspectos conflictivos de la nueva regulación contenida en el TRLRHL. 5.1 Compatibilidad del régimen general de no sujeción con el de la disposición adicional segunda de la LIS. 5.2. La utilización del “valor comprobado” para la deter-

¹ Este trabajo es uno de los resultados del proyecto de I+D+i PID2020-119473GB-I00 orientado a Retos de la Sociedad, financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación y la Agencia Estatal de Investigación MCIN/AEI/10.13039/501100011033/, titulado “Las empresas sociales. Identidad, reconocimiento de su estatuto legal en Europa y propuestas para su regulación en España”, concedido al Centro de Investigación CIDES de la Universidad de Almería.

minación de la existencia de incremento. 6. Conclusiones.
7. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

Los procesos de reestructuración de las cooperativas con la finalidad de mejorar la competitividad a través de su redimensionamiento se enmarcan dentro del principio de cooperación entre cooperativas². Este principio ha sido definido por la Alianza Cooperativa Internacional (en adelante, ACI) como aquel por el que las “cooperativas sirven a sus miembros más eficazmente y fortalecen el movimiento cooperativo trabajando de manera conjunta por medio de estructuras locales, nacionales, regionales e internacionales”³. La Comisión que se ocupó de este tema en el Congreso de la ACI de 1966 ya advirtió de la necesidad de que el movimiento cooperativo aplicara sin restricciones, desde el plano local hasta el internacional, el mencionado principio para exteriorizar su grandeza y actuar con éxito contra los monopolios, concentrando su poder en unidades de mayor magnitud⁴.

El trabajo se centra en la perspectiva de la integración económica, más que en la representativa. En dicho ámbito, la colaboración entre cooperativas tiene diversas manifestaciones. Entre ellas cabría referirse a la vía de integración a través de las cooperativas de segundo grado⁵, aunque el objeto de este capítulo se circunscribe a las fusiones, que han adquirido una gran importancia en España en los últimos años, por la influencia del modelo de cooperativas del norte de Europa y por el desarrollo de la legislación sobre el fomento de la

² Para un análisis del mismo, *vid.* CANO ORTEGA, C., “Una perspectiva actual del sexto principio cooperativo: cooperación entre cooperativas”, *CIRIEC-Jurídica*, 2015, núm. 27, pp. 285-332, y MACÍAS RUANO, A.J., “El principio cooperativo de cooperación entre cooperativas”, en *Integración y concentración de empresas agroalimentarias. Estudios jurídico y económico del sector y de la Ley 13/2013 de fomento de la integración cooperativa*, VARGAS (dir.), CANO (coord.), Madrid, Dykinson, 2018, pp. 305-324.

³ Cita tomada de <https://www.aciamerica.coop/Principios-y-Valores-Cooperativos-4456>

⁴ International Cooperative Alliance, *Twenty Third Congress Agenda and Reports*, London, 1966, p. 86.

⁵ Para un análisis del régimen tributario en este ámbito, *vid.* AGUILAR RUBIO, M., “Tributación de las cooperativas de segundo grado en los regímenes común y foral”, *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, núm. 59, 2021, pp. 129-147.

integración cooperativa⁶. Con todo, conviene recordar que la cooperación entre cooperativas abarca un extenso universo de posibilidades, “comprensivo tanto de las formas previstas en la legislación cooperativa como en la legislación societaria en general y en el régimen de los contratos”⁷.

Uno de los efectos de la fusión es la transmisión en bloque por sucesión universal de todo el patrimonio de las sociedades participantes a la sociedad resultante o absorbente.

La transmisión global es absoluta, afectando a todos los bienes y derechos. Desde el punto de vista fiscal, dicha reestructuración cooperativa tiene relevancia en varios impuestos, ya que se realiza una transmisión patrimonial entre las sociedades o entre el socio y la sociedad. La doctrina española ha estudiado las implicaciones que se presentan en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS)⁸, en el Impuesto sobre Operaciones Societarias (en adelante IOS), en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), así como en determinados tributos locales⁹.

Dado que en las operaciones descritas pueden existir transmisiones de inmuebles de naturaleza urbana, el presente capítulo estudia las repercusiones fiscales de las fusiones de cooperativas en el Impuesto municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante IIVTNU). A este respecto, 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

⁶ CANO ORTEGA, C., “La fusión homogénea de cooperativas”, en *Integración y concentración de empresas agroalimentarias...*, *op. cit.*, pp. 411-458.

⁷ CRACOGNA, D., “La cooperación entre cooperativas: ¿principio o necesidad?”, *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, núm. 59, 2021, p. 84. En el mismo sentido se pronuncian RODRÍGUEZ MUSA, O.; HERNÁNDEZ AGUILAR, O, y RIVERA GORT, J.J., “La cooperación entre cooperativas. Antecedentes y perspectivas jurídicas en Cuba”, *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, núm. 59, 2021, p. 110.

⁸ *Vid.*, entre otros, AGUILAR RUBIO, M., “Los procesos de reestructuración socialmente sostenibles en el Impuesto sobre Sociedades”, *Revista Vasca de Economía Social*, núm. 12, 2015, pp. 53-71.

⁹ *Vid.*, entre otros, AGUACIL MARÍ, P., “Fiscalidad de la fusión y de otras modificaciones estructurales”, en *Integración y concentración de empresas agroalimentarias...*, *op. cit.*, pp. 623-639.

Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, recogido en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014 del Impuesto español sobre Sociedades, no están sujetas al IIVTNU, según establece la disposición adicional segunda del citado texto legal.

No obstante, existen diversas excepciones a la aplicación del mencionado beneficio fiscal. Nos referimos a las aportaciones no dinerarias que no se integran en una rama de actividad, a los casos en que no existe un motivo económico válido para la realización de tal operación o cuando la propia cooperativa renuncia a la aplicación del régimen fiscal especial. En tales supuestos, las transmisiones de los terrenos de naturaleza urbana podrían estar sujetas al mencionado impuesto municipal.

En otro orden de consideraciones, el trabajo analiza la compatibilidad del citado régimen fiscal especial correspondiente a las operaciones de reestructuración de cooperativas con la regulación del tributo municipal contenida en 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), según la redacción dada por el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, que adapta la citada ley a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre la determinación de la base imponible y la no sujeción de las disminuciones de valor.

El capítulo plantea diversas opciones fiscales para las operaciones de reestructuración empresarial en que no se manifiesta incremento de valor, bien mediante la renuncia al régimen especial contenido en la LIS, bien mediante la transmisión de los inmuebles urbanos de manera independiente a los demás elementos constitutivos de la rama de actividad.

Por último, se aborda la problemática de la utilización del valor comprobado por la Administración tributaria como mecanismo de corrección del valor contenido en el título que documenta la transmisión inmobiliaria, cuando es superior a este último.

2. LA TRANSMISIÓN DE INMUEBLES URBANOS EN LAS OPERACIONES DE FUSIÓN DE COOPERATIVAS

La fusión de cooperativas se ha definido como el proceso mediante el cual dos o más sociedades que se extinguen –todas o algunas de

ellas en función del tipo de fusión– se integran en una única sociedad a través de la transmisión en bloque por sucesión universal de sus patrimonios y el paso de los socios a la sociedad resultante, ya sea de nueva creación o una de las propias sociedades que se fusionan¹⁰.

Desde el punto de vista del resultado del proceso, nos encontramos ante fusiones puras o propias y fusiones por absorción. Mientras que en la primeras se crea una nueva sociedad, en las segundas se produce una extinción de una de las partes implicadas mediante la integración en otra ya existente, siendo esta última figura la más utilizada en la práctica. Por otra parte, si atendemos al ámbito territorial de las sociedades cooperativas participantes, podemos diferenciar, en primer lugar, entre fusión de ámbito autonómico o supra-autonómico y, en segundo lugar, entre fusión nacional o transfronteriza.

Además de las tipologías de fusiones expuestas, se debe hacer alusión al canje de valores o a la aportación de rama de actividad como contravalor de un aumento de capital, que han sido calificados como supuestos de fusiones impropias. Por último, atendiendo al tipo societario implicado en la reestructuración, se pueden diferenciar las fusiones homogéneas –entre dos o más sociedades cooperativas– y las fusiones heterogéneas, en las que las entidades participantes son de distinto tipo social.

La legislación española de cooperativas –estatal y autonómica– regula las diferentes clases de fusiones expuestas, a diferencia de otros países donde se remite a la normativa de los distintos tipos societarios o se concede libertad para adoptar una determinada forma social¹¹. En el caso español, la citada normativa indica que uno de los efectos de la fusión es la transmisión en bloque por sucesión universal de todo el patrimonio de las sociedades participantes a la sociedad resultante o absorbente. La transmisión global es absoluta, afectando a todos los bienes y derechos, incluyendo los bienes inmuebles urbanos, con lo que, a priori, entraría en juego el IIVTNU, cuyos elementos generales se analizan en el epígrafe tercero de este trabajo.

¹⁰ CANO ORTEGA, C., *La fusión de cooperativas*, Madrid, Marcial Pons, 2015.

¹¹ CANO ORTEGA, C., “La fusión homogénea de cooperativas”, *op. cit.*, pp. 442 y 443.

2.1. Régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la LIS

La Disposición adicional segunda de la Ley del IS establece que las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana, integradas en operaciones de reestructuración empresarial –incluidas las de cooperativas–, 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 IIVTNU¹². 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 futura transmisión, el período impositivo será mayor que el correspondiente a las operaciones no acogidas a dicho régimen especial.

El art. 78 de la LIS mantiene la regla de que los bienes adquiridos se valoren “por los mismos valores fiscales que tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la operación”, aludiendo el art. 79 a la valoración unitaria de las acciones o participaciones recibidas en contraprestación de una aportación, con independencia de que deriven de la aportación de rama de actividad o de elementos patrimoniales, atendiendo, en todos los casos, al mismo valor fiscal que tenían la rama de actividad o los elementos patrimoniales aportados.

Por su parte, el art. 87 de la LIS propugna la aplicación de este régimen fiscal especial a los casos de aportaciones no dinerarias de terrenos urbanos cuando concurren los siguientes requisitos:

- 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.

¹² 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.

La sentencia 3677/2021 del Tribunal Supremo, de 1 de octubre de 2021, llama la atención sobre el hecho de que este precepto haya eliminado de las aportaciones no dinerarias (distintas de la rama de actividad) la limitación a su valor normal de mercado, incluyendo una explicación sobre la base del contenido de los artículos 78 y 79 citados más arriba¹³.

Este tipo de beneficio fiscal, que supone una merma de ingresos para las entidades locales¹⁴, no dará lugar a compensación alguna para las mismas por el Estado, puesto que la disposición adicional segunda de la Ley del IS excluye de aplicación el art. 9.2 del TRLRHL, que contiene dicha obligación de compensación.

2.2. Inaplicación del régimen fiscal especial y sujeción al impuesto

La transmisión de inmuebles de naturaleza urbana en las operaciones de reestructuración de cooperativas¹⁵, al igual que el resto

¹³ La sentencia fija el siguiente criterio interpretativo: “A efectos de disfrutar del régimen fiscal especial de diferimiento, cuando las aportaciones no dinerarias distintas de rama de actividad a que se refiere el artículo 94 TRLIS consistan en la transmisión conjunta de elementos patrimoniales y deudas, no resulta exigible que las mismas hayan sido expresamente contraídas para financiar la adquisición de los elementos patrimoniales con ellas gravados que se transmiten en la operación, resultando exigible, en cambio, que tales deudas se encuentren vinculadas con los bienes aportados en el contexto de los motivos económicamente validos que, en cada caso, justifiquen la operación”. Para un análisis crítico de la misma, *vid.* SIMÓN YARZA, M.^a E., “Analogía y fraude de ley en aportaciones no dinerarias (comentario a la STS 3677/2021, de 1 de octubre de 2021)”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2022, pp. 199-210.

¹⁴ Precisamente, la enmienda núm. 22 al articulado de la proposición de Ley de reforma de la LHL del año 2017, presentada por el Grupo Parlamentario Confederal 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 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.

¹⁵ Sobre este tema, *vid.* AA.VV., *Integración y Concentración de Empresas Agroalimentarias*, VARGAS VASSEROT, C. (dir.), Madrid, Dykinson, 2019, así como AGUILAR RUBIO, M., “Los procesos de reestructuración socialmente sostenibles en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pp. 53-71.

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 Ley del IS, 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) en los casos en que 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 fiscal¹⁶;
- c) cuando, aun cumpliendo con los requisitos, la cooperativa renuncie al régimen fiscal especial, tal y como establece el art. 77.2 de la LIS.

Seguidamente abordamos los dos primeros casos, 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, respectivamente¹⁷.

2.3. Inexistencia de rama de actividad

El art. 76.4 de la Ley del IS 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”¹⁸, lo que no implica necesariamente independencia, al poder estar integrado el mismo en una organización superior.

¹⁶ Art. 89.2 de la LIS.

¹⁷ Consultas Vinculantes de la Dirección General de Tributos V19/2011 de 12 de enero, V2859/2013 de 27 de septiembre, y V0164/17 de 24 de enero.

¹⁸ 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,

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 por la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT): “la mencionada autonomía [de los elementos patrimoniales] 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”¹⁹.

De la doctrina administrativa²⁰ y de la jurisprudencia²¹ se pueden extraer las siguientes conclusiones:

- 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;
- la simple transmisión de elementos patrimoniales no basta para que opere la exención, siendo necesario que los mismos constituyan un soporte económico suficiente para mantener la actividad empresarial;
- 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

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.

¹⁹ Resolución de 20 de enero de 2014.

²⁰ *Vid.* las contestaciones de las consultas vinculantes de la DGT del año 2022 contenidas en la nota 26 y los números V2845/2021, de 17 de noviembre; V2367/2021, de 20 de agosto; 2328/2021, de 18 de agosto.

²¹ *Vid.* la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del TJUE, en relación al concepto de rama de actividad, en ROMERO REY, J.F., *Régimen Jurídico de las ramas de actividad en nuestro ordenamiento jurídico*, Tesis doctoral, Universidad de Córdoba, 2018, pp. 97-113. Recuperada de: <https://helvia.uco.es/xmlui/bitstream/handle/10396/17668/2019000001866.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

empresarial desarrollada por ellas por un período inferior a tres años a la fecha de la aportación.

Con todo, se ha apreciado una diferencia entre un concepto estricto de rama de actividad, a efectos del régimen especial del IS, y otro más amplio, esbozado en el ámbito de la imposición indirecta. Se ha advertido que “tal proceso implícito de dilución de la categoría inyecta una notable inseguridad jurídica”, cuando la definición debería ser única, con base en el Derecho de la UE²².

2.4. Ausencia de “motivo económico válido”

El fundamento del régimen especial de las 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 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. En tales casos, las transmisiones de bienes inmuebles incluidas en dichas reestructuraciones de cooperativas quedarían sujetas al IIVTNU.

El apartado segundo del art. 89 de la Ley del IS 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

²² SÁNCHEZ MANZANO, J.D., “El Principio de neutralidad y el requisito de preexistencia de la rama de actividad perfilado por la Doctrina Administrativa y la Jurisprudencia en relación con la escisión parcial”, *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2021, p. 28. Vid. también DE MIGUEL CANUTO, E. “La transmisión del patrimonio empresarial a los efectos del IVA”, *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2015, pp. 41-68.

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 Ley del IS con el tenor literal transcrito en las líneas anteriores.

Durante más de treinta años se han dictado numerosas resoluciones administrativas y pronunciamientos jurisprudenciales dispares sobre este aspecto²³. 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,

²³ Vid. la STSJ de Madrid 266/2022, de 1 de junio (JT 2022\396); las SSAN de 21 de octubre de 2021 y 16 de julio de 2020 (JT 2022\40 y JUR 2020\267526); la STSJ de Cataluña de 4 de febrero de 2021 (JUR 2021\147023), y las consultas vinculantes de la DGT V2098/22, de 30 de septiembre; V1876/2022, de 9 de agosto; V1869/2022, de 8 de agosto; V1355/2022, de 13 de junio; V1085/2022, de 17 de mayo.

caso por caso, a un examen global de la misma, susceptible de control judicial²⁴.

La sentencia 463/2021, de 31 de marzo, del Tribunal Supremo concluye que la apreciación de la ausencia de un motivo económico válido en el negocio jurídico celebrado, excluyente de la aplicación del régimen especial del IS, “debidamente motivada y sometida al control judicial, hace innecesaria la tramitación del expediente de conflicto en la aplicación de la norma, ya que se trata de una cláusula anti-abuso particular que opera como *lex specialis*, directamente derivado Derecho de la Unión Europea”.

3. 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 común²⁵, en los artículos 104 a 110 del TRLHL.

Desde su creación en 1919²⁶, 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

²⁴ 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*).

²⁵ 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 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.

²⁶ Para un análisis del origen y evolución de este tributo, *vid.*, entre otros, HERNÁNDEZ LAVADO, A., “El impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”, en *La reforma de las Haciendas Locales*, Tomo II, Valladolid, Lex Nova, 1991; QUESADA SANTIUSTRE, F., *El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana*, Barcelona, Bayer Hermanos, 2001, y MORENO FERNÁNDEZ, J.I., “Die philosophie des als-ob: el gravamen de las minusvalías «como si» fuesen plusvalías”, en *Aspectos de interés para una futura reforma de las Haciendas Locales*, CHICO (dir.), Valencia, Tirant lo Blanch, pp. 199-229.

y gestión de los servicios colectivos²⁷. Es lo que se ha llamado “plusvalías inmerecidas”²⁸. De hecho, determinados pronunciamientos lo fundamentan directamente en el artículo 47 de la Constitución española²⁹. No obstante, la dialéctica entre el principio de capacidad económica y el principio de beneficio como fundamento de la sujeción a este tributo no puede considerarse una cuestión pacífica³⁰.

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 IVTM³¹, 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 altos, dada la escasez de recursos de los Entes locales. En este sentido, conviene tener presente que constituye una fuente de financiación

²⁷ 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., “El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Madrid, Marcial Pons, 1993; y CARRASCO PARRILLA, P. J., “Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana” en *Derecho tributario local*, CARRASCO (dir.), Barcelona, Atelier, 2008. 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., *El impuesto municipal de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a través de cuestiones prácticas*, Valencia, Editorial Práctica de Derecho, 2001; CASANA MERINO, F., *El impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Madrid, Marcial Pons, 2001; y BUENO MALUENA, C., “Reflexiones acerca del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU)”, *Revista de Hacienda Local*, núm. 87, 1997.

²⁸ HINOJOSA TORRALVO, J.J., “La tributación de los incrementos de valor de terrenos en Europa”, *Crónica Tributaria*, núm. 68, 1993.

²⁹ 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).

³⁰ Para un análisis de esta cuestión en el régimen tributario español, italiano, británico y francés, *vid.* HINOJOSA TORRALVO, J.J., “La tributación de los incrementos de valor de terrenos en Europa”, *op. cit.*. En contra del carácter extrafiscal de este tributo, *vid.* MONCHÓN LÓPEZ, M., *El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*, Granada, Comares, 2ª ed., 2001; y PLAZA VÁZQUEZ, A.L. Y VILLAVARDE GÓMEZ, M. B., *Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Análisis jurisprudencial práctico*, Madrid, Aranzadi, 2005.

³¹ 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).

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 inmobiliario.

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. En caso de realización del hecho imponible, su cuantificación puede determinarse mediante dos métodos, a elección del obligado tributario: estimación objetiva o directa³².

El primero de ellos se materializa mediante la aplicación 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 el valor resultante se aplican unos coeficientes multiplicadores aprobados por el ayuntamiento, en función de los años de posesión de inmueble, sin que puedan exceder de los límites previstos en el TRLHL³³. El producto de esta operación se multiplica por el tipo de gravamen fijado, con el límite máximo del 30 por ciento³⁴.

Por su parte, el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, ha introducido un sistema opcional de estimación directa para la determinación de la base imponible, cuando se constate que la diferencia entre los valores de los terrenos en las fechas de transmisión y adquisición es inferior al importe calculado conforme al método de estimación objetiva.

Llegados a este punto, se debe advertir que ni las cooperativas ni el resto de entidades de economía social presentan ventajas especí-

³² *Vid.*, al respecto, SÁNCHEZ GARCÍA, N., “Aplicación práctica del nuevo régimen del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 466, 2022, pp. E1-E21.

³³ Los importes máximos de los coeficientes vigentes en 2024, según redacción del art. 107.4 del TRLRHL dada por el art. 24 del Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre son: 0,15 para un periodo igual o inferior al año; 0,14 (2 y 3 años); 0,16 (4 años); 0,18 (5 años); 0,19 (6 años); 0,20 (7 años), 0,19 (8 años); 0,15 (9 años); 0,12 (10 años), 0,10 (11 años); 0,09 (12 a 15 años); 0,10 (16 años); 0,13 (17 años); 0,17 (18 años); 0,23 (19 años), y 0,40 (20 o más años).

³⁴ La regulación de la base imponible y del tipo de gravamen de este tributo se encuentra en los arts. 107 y 108 del TRLHL.

ficas en este tributo, más allá de los beneficios fiscales aplicables al resto de obligados tributarios y del supuesto de no sujeción correspondiente a la adjudicación de pisos a los socios integrantes de una cooperativa³⁵. En este trabajo abogamos por estudiar la posibilidad de establecer beneficios fiscales proporcionados para tales entidades en esta figura tributaria municipal, más allá del régimen especial del IS, como se contempla, *v. gr.*, para las entidades sin fines lucrativos³⁶, dentro de los límites establecidos para las ayudas de Estado³⁷.

4. LAS DISMINUCIONES DE VALOR DE LOS TERRENOS Y LA NUEVA REDACCIÓN DEL TRLRHL COMO CONSECUENCIA DE LA JURISPRUDENCIA 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 cooperativas dependerá de si tal operación es susceptible de acogerse al régimen especial regulado en el Capítulo VII del Título VII de la Ley del IS. 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 se llega de la lectura del apartado quinto del artículo 104 del TRLRHL, según la redacción dada por el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, que adapta la citada ley a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional³⁸.

³⁵ “La adjudicación-venta, por la Sociedad-Cooperativa a los socios-cooperativistas integrantes de la misma, de las parcelas-viviendas construidas, no está sujeta al 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–).

³⁶ *Cfr.* 15 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de Entidades Sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo. *Vid.* GÓMEZ ÁLVAREZ, J.J., “Exenciones en los impuestos locales de las entidades sin fines lucrativos”, en *Estudios sobre financiación local. En especial, reflexiones sobre la autonomía financiera y sobre los beneficios fiscales*, CORDERO (dir.), Valencia, Tirant lo Blanch, 2021, pp. 283-287.

³⁷ *Vid.* FERNÁNDEZ MARÍN, F., “Ayudas de Estado y exenciones tributarias locales”, en *Estudios sobre financiación local, op. cit.*, pp. 162-234.

³⁸ Contendida en las sentencias 26, 37, 59 y 72 de 2017, en la 126 de 2019 y, finalmente, en la 182 de 2021. Para una visión global de esta cuestión *vid.*, RODRÍGUEZ BEREIJO,

En efecto, el mencionado apartado establece que “no se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos, respecto de las cuales se constate la inexistencia de incremento de valor, por diferencia entre los valores de dichos terrenos en las fechas de transmisión y adquisición”.

Para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU, se tomará como valor de transmisión o de adquisición del terreno el que conste en el título que documente la operación o el comprobado por la Administración, si es superior. Cuando se trate de la transmisión de un inmueble en el que haya suelo y construcción, el artículo 104 del TRLRHL señala que se tomará como valor del suelo “el que resulte de aplicar la proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total”, añadiendo que esta proporción se aplicará tanto al valor de transmisión como al de adquisición.

En los territorios forales se aprobaron, con carácter previo al ámbito estatal, textos normativos conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional³⁹, incluyendo la no sujeción para los supuestos en que no existe incremento de valor con motivo de la transmisión de los terrenos urbanos y manteniendo la especialidad de la no sujeción regulada en las normas forales del IS.

5. ASPECTOS CONFLICTIVOS DE LA NUEVA REGULACIÓN CONTENIDA EN EL TRLRHL

5.1. **Compatibilidad del régimen general de no sujeción con la disposición adicional segunda de la LIS**

En los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles urbanos en el marco de operaciones de reestructuración de cooperativas que reúnan

A., “El principio de capacidad económica en una encrucijada (La problemática interpretación jurisprudencial del art. 31.1 de la Constitución en el Impuesto sobre Plusvalías Inmobiliarias)”, *Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional*, núm. 25 (1), 2021, pp. 87-116. <https://doi.org/10.18042/cepc/aijc.25.04>.

³⁹ *Vid.* las versiones actualizadas del art. 1 de la norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del IIVTNU de Gipuzkoa; del art. 1 del Decreto Foral Normativo 4/2021, de 29 de septiembre, que aprueba el texto refundido de la Norma Foral del IIVTNU de Álava; de los arts. 1 y 4 de la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, del IIVTNU de Bizkaia, así como el art. 172 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra.

los requisitos del Capítulo VII del Título VII de la Ley del IS, en los que se acredita 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 art. 104.5 del TRLRHL y en la disposición adicional segunda de la Ley del IS 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 dicción, 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”⁴⁰.

No obstante, la duda planteada queda despejada en la misma redacción del TRHRHL, mediante la utilización del recurso del principio de especialidad normativa⁴¹. En efecto, el párrafo sexto, *in fine*, del art. 104.5 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 adicional segunda de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS⁴². Idéntica

⁴⁰ FERNÁNDEZ PAVÉS, M^a. J., ¿En qué situación está el impuesto de “plusvalía”? *La posibilidad de inaplicación y obtención de devoluciones*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2018, p. 45.

⁴¹ *Vid.* TARDIO PATO, J.A., “El principio de especialidad normativa (*lex specialis*) y sus aplicaciones jurisprudenciales”, *Revista de Administración Pública*, núm. 162, 2003, pp. 189-225.

⁴² La enmienda núm. 22, propuesta por el Grupo Parlamentario Confederal de Unidos Podemos-En Comú Podem-En Marea al articulado de la proposición de Ley de modificación del TRLRHL presentada el 6 de marzo de 2017 (XII Legislatura) por el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso, antecedente del Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, 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

solución se contiene en las normas de los territorios forales citadas más arriba⁴³.

Dado que el periodo de generación del incremento constituye un elemento esencial para el cálculo de la base imponible del tributo municipal en el método de estimación objetiva, 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 impuesto correspondiente a una futura transmisión. Adviértase que la diferencia que existe entre los coeficientes aplicables al valor catastral para calcular la base imponible del tributo, en función del periodo de generación, puede conllevar una importante variación de la cuota tributaria en el método de estimación objetiva⁴⁴.

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, en los que no existe incremento de valor, la cooperativa 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.*

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

Tal y como se ha indicado *ut supra*, para acreditar la inexistencia de incremento de valor o para cuantificar la base imponible conforme al método de estimación directa, en los supuestos en los que no se

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.

⁴³ *Vid.* nota 39.

⁴⁴ Sirva de ejemplo el coeficiente máximo del 0,09 aplicable a un periodo de generación de entre 12 y 15 años y el coeficiente máximo de 0,40 correspondiente a un periodo de 20 o más años, según dispone el apartado 4 del art. 107 del TRLRHL, según versión dada por en la versión dada para 2024 por el art. 24 del Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre.

aplique el régimen fiscal especial de fusiones y escisiones, el TRLRHL dispone que se tomarán los valores que consten en los títulos que documenten las operaciones. Sin embargo, incorpora un mecanismo de corrección de dichos valores, al indicar que se aplicarán los comprobados por la Administración tributaria, en su caso, si fueren mayores a aquellos. En definitiva, si el “valor comprobado” de la transmisión fuese superior al de adquisición –aunque el valor declarado hubiere sido inferior–, tales operaciones se encontrarían sujetas al tributo.

El artículo 104 del TRLRHL se refiere al valor “comprobado, en su caso, por la Administración tributaria”, de forma genérica, apartándose de la redacción contenida en la Propuesta de Ley de reforma del TRLRH del año 2017⁴⁵, que se refería al “valor comprobado administrativamente por la Administración tributaria a quien corresponda la gestión del ITPAJD y del ISD”, que no es otra que la Administración autonómica. Con la dicción actual podría entenderse que el legislador ha optado por instaurar un amplio mecanismo que impida estrategias de elusión fiscal, permitiendo la determinación de la base imponible mediante el valor comprobado por cualquier Administración tributaria y no solo la autonómica, lo que adquiere especial relevancia en el caso de reestructuraciones de cooperativas, cuya comprobación se llevará a cabo principalmente por los órganos inspectores de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

No obstante, la lectura del precepto plantea la duda de si la Corporación Local podría comprobar el valor declarado en relación con un procedimiento iniciado respecto al propio IIVTNU o si solo puede utilizar el valor comprobado por otra Administración tributaria en un procedimiento legalmente establecido al efecto. En contra de tal posibilidad se encuentra la doctrina jurisprudencial que tradicionalmente ha impedido la actividad comprobadora del valor en este tributo y el hecho de que no se haya incluido en el art. 104.5 del TRLRHL una fórmula que remita a las normas de otro tributo para la determinación del importe real de los valores, facultando expresamente a la Administración local para comprobar el valor conforme a dicho parámetro⁴⁶.

⁴⁵ Proposición de Ley de modificación del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el TRLRHL, presentada el 6 de marzo de 2017 (XII Legislatura) por el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso. *Boletín Oficial de las Cortes, Congreso de los Diputados, XII Legislatura*, de 9 de marzo de 2018.

⁴⁶ 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), sí remite a las normas del ISD corres-

Sin embargo, la posición de la Secretaría General de Tributos Locales es favorable a tal posibilidad. Consultas Vinculantes V1128-22, de 20 de mayo de 2022 y V0017-23, de 28 de junio de 2023, concluye que si la Administración tributaria encargada de la gestión del impuesto (generalmente, el Ayuntamiento) considera que el valor consignado en el título que documente la transmisión o la adquisición del bien inmueble no se corresponde con el verdadero valor de transmisión o adquisición, podrá iniciar un procedimiento de comprobación tributaria, ex art. 134 LGT, ya sea en el caso de que la comprobación de valores sea el único objeto del procedimiento o cuando esta comprobación se sustancie en el curso de otro procedimiento.

A este respecto, conviene advertir que, en el caso de comprobaciones de inmuebles urbanos transmitidos en el ámbito empresarial en las que haya que examinarse documentación contable, la actividad de comprobación de valores se deberá insertar en el seno de un procedimiento de inspección.

La consulta mencionada remite para el desarrollo de la actividad de comprobación de valores a las exigencias propias de este tipo de procedimiento, así como a los medios contenidos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria. Por último, añade que, en caso de resultar de aplicación el valor comprobado por la Administración, deberá estarse a lo dispuesto en el artículo 107.5 del TRHRHL, cuando la diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición resulte inferior al importe de la base imponible, determinado conforme al método de estimación objetiva descrito más arriba.

La posibilidad que se otorga a la Administración tributaria local de comprobar el valor de los bienes mediante el procedimiento de comprobación de valores augura una gran conflictividad a un tributo no exento de polémica⁴⁷. Baste citar la extensa jurisprudencia recaída respecto a los requisitos que deben reunir las comprobaciones de

pondientes a las ganancias patrimoniales en las transmisiones a título lucrativo, facultando expresamente a la Administración que gestiona el IRPF para comprobar el valor conforme a dicho parámetro. El párrafo quinto del apartado 5 del art. 104 del TRLRHL lo único que establece es que si la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas descritas más arriba, tomando, en su caso, por el primero de los dos valores a comparar el declarado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

⁴⁷ RODRÍGUEZ DE BRUJÓN Y FERNÁNDEZ, E., “En 2022 comenzará la subida del catastro y la guerra del impuesto De plusvalía”, *Fiscal y laboral al día*, núm. 298, 2022, pp. 58-63.

valores de bienes inmuebles, los supuestos en los que se prohíbe este tipo de actuaciones –como ocurre con los procesos concursales–, así como la opción de la solicitud de tasación pericial contradictoria por parte del interesado o su reserva, en caso de impugnación por falta de motivación, sin obviar la problemática surgida en torno a la suspensión automática de la ejecutividad de los actos dictados en el seno del procedimiento descrito, cuestiones que hemos analizado detenidamente en otra trabajo y al que nos remitimos por exigencias de este tipo de aportaciones⁴⁸. A ello habría que añadir la existencia de reglas propias de valoración en la LIS para el caso de transmisión de bienes en el ámbito de las reestructuraciones empresariales.

Para el improbable caso de que la cooperativa se viera incurso en este tipo de procedimientos de comprobación de valores, concluimos advirtiendo de la utilidad práctica de la regulación de la suspensión, con motivo de la reserva del derecho a la tasación pericial. Ello, especialmente, en los casos en los que haga uso del derecho a promoverla, tras un dilatado procedimiento de impugnación de la resolución del procedimiento tributario, tanto en reposición como en la vía económico-administrativa –para los grandes municipios–. 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 costes⁴⁹. Piénsese que, en el supuesto planteado, que empieza con el recurso de reposición, continua en el órgano económico-administrativo local y finaliza con la estrategia de solicitar la tasación pericial contradictoria reservada, dentro del mes de notificación del fallo del tribunal y de 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 perito⁵⁰, el aplazamiento obtenido *de facto* podría prolongarse bastante tiempo.

⁴⁸ LUQUE MATEO, M. A.: *La comprobación de valores de bienes inmuebles en el ISD y en el ITP y AJD. Procedimiento de gestión y vías de oposición*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2016.

⁴⁹ MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Madrid, Marcial Pons, 1996, pp. 212 y 213; VILLAVARDE GÓMEZ, M.B. *Tasación pericial contradictoria en inmuebles*, Madrid, Sepin, 1996, p. 118.

⁵⁰ 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.

6. CONCLUSIONES

Los procesos de reestructuración de las cooperativas con la finalidad de mejorar la competitividad a través de su redimensionamiento se enmarcan dentro del principio de cooperación entre cooperativas. En este ámbito, las fusiones han adquirido una gran importancia en España en los últimos años, produciendo entre sus efectos, la transmisión en bloque por sucesión universal de todo el patrimonio de las sociedades participantes a la sociedad resultante o absorbente.

Las operaciones de transmisión de terrenos de naturaleza urbana incluidas en los procesos de fusión de cooperativas o en las aportaciones de ramas de actividad no están sujetas al IIVTNU en aquellos casos en que sea de aplicación 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 la Ley del IS.

No obstante, sí podrá existir sujeción en los siguientes supuestos: a) cuando la transmisión de los inmuebles no se enmarque en una rama de actividad, sino que se circunscriba a un simple bloque patrimonial; b) en los casos en que la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, y c) cuando, aun cumpliendo con los requisitos, la cooperativa renuncie al régimen fiscal especial, tal y como establece el art. 77.2 de la LIS.

En estos tres supuestos, la transmisión de inmuebles urbanos podría estar no sujeta igualmente, por inexistencia de incremento de valor de los terrenos, tras la modificación introducida en el TRLRHL por el Real Decreto-ley 26/2021. Este supuesto de no sujeción es más beneficioso que el especial, porque en una posterior transmisión de ese terreno susceptible de ser gravada por el citado tributo en ese momento futuro, se tomará como fecha de adquisición la de la reestructuración, en lugar de la correspondiente a la operación originaria.

Para evitar esta disparidad en los supuestos de no sujeción descritos, abogamos por introducir en la regulación fiscal especial de fusiones un régimen similar al contenido en el TRLRHL, respecto al periodo de generación del futuro incremento de valor. En tan-

to se mantenga la actual diferencia, la nueva regulación del impuesto permitirá operaciones de planificación fiscal por parte de la cooperativa que pretende transmitir un inmueble urbano en el ámbito de una reestructuración empresarial, bien renunciando al régimen especial, bien dejando fuera de la misma la transmisión del inmueble.

Además, sugerimos estudiar la posibilidad de establecer beneficios fiscales proporcionados para las cooperativas en este tributo municipal, dentro de los límites establecidos para las ayudas de Estado, más allá del régimen especial del IS, como se contempla, *v. gr.*, para las entidades sin fines lucrativos.

Por otro lado, consideramos que la posibilidad de que los Ayuntamientos puedan comprobar el valor de las transmisiones provocará una enorme conflictividad en un tributo no exento de polémica, teniendo en cuenta que la reforma aprobada tenía entre sus objetivos reestablecer la gestión pacífica a este impuesto.

La utilización del valor comprobado por otras administraciones tributarias no está tampoco exento de polémica. Piénsese en supuestos como el de las aportaciones de bienes inmuebles en la constitución o ampliación de capital –considerados exentos en el IOS–, 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. A ello habría que añadir la existencia de reglas propias de valoración en la LIS para el caso de transmisión de bienes en el ámbito de las reestructuraciones empresariales.

Para el improbable caso de que la cooperativa se viera incurso en este tipo de procedimientos de comprobación de valores, la suspensión automática sin garantía de la liquidación resultante del acto administrativo del procedimiento tributario, en caso de solicitud de tasación pericial contradictoria, 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 dilata-da impugnación del acto de comprobación de valores, tanto en reposición como en la vía económico-administrativa en los grandes municipios.

7. BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV.: *Integración y Concentración de Empresas Agroalimentarias*, VARGAS VASSEROT (dir.), Madrid, Dykinson, 2019.
- AGUACIL MARÍ, P.: “Fiscalidad de la fusión y de otras modificaciones estructurales”, en *Integración y concentración de empresas agroalimentarias. Estudios jurídico y económico del sector y de la Ley 13/2013 de fomento de la integración cooperativa*, VARGAS VASSEROT (dir.), CANO ORTEGA (coord.), Dykinson, Madrid, 2018, pp. 623-639.
- AGUILAR RUBIO, M.: “Los procesos de reestructuración socialmente sostenibles en el Impuesto sobre Sociedades”, *Revista Vasca de Economía Social*, núm. 12, 2015, pp. 53-71.
- “Tributación de las cooperativas de segundo grado en los regímenes común y foral”, *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, núm. 59, 2021, pp. 129-147.
- BUENO MALUENA, C.: “Reflexiones acerca del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU)”, *Revista de Hacienda Local*, núm. 87, 1997.
- CANO ORTEGA, C.: “Una perspectiva actual del sexto principio cooperativo: cooperación entre cooperativas”, *CIRIEC-Jurídica*, núm. 27, 2015, pp. 285-332.
- *La fusión de cooperativas*, Madrid, Marcial Pons, 2015.
- “La fusión homogénea de cooperativas”, en *Integración y concentración de empresas agroalimentarias. Estudios jurídico y económico del sector y de la Ley 13/2013 de fomento de la integración cooperativa*, VARGAS (dir.), CANO (coord.), Madrid, Dykinson, 2018, pp. 411-458.
- CARRASCO PARRILLA, P. J.: “Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”, en *Derecho tributario local*, CARRASCO (dir.), Barcelona, Atelier, 2008.
- CASANA MERINO, F.: *El impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Madrid, Marcial Pons, 1994.
- CRACOGNA, D.: “La cooperación entre cooperativas: ¿principio o necesidad?”, *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, núm. 59, 2021, pp. 75-87.
- DE MIGUEL CANUTO, E.: “La transmisión del patrimonio empresarial a los efectos del IVA”, *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2015, pp. 41-68.
- FERNÁNDEZ MARÍN, F.: “Ayudas de Estado y exenciones tributarias locales”, en *Estudios sobre financiación local. En especial, reflexiones sobre la autonomía financiera y sobre los beneficios fiscales*, CORDERO (dir.), Valencia, Tirant lo Blanch, 2021, pp. 162-234.
- FERNÁNDEZ PAVÉS, M^a. J.: *¿En qué situación está el impuesto de “plusvalía”? La posibilidad de inaplicación y obtención de devoluciones*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2018.

- HERNÁNDEZ LAVADO, A.: “El impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”, en *La reforma de las Haciendas Locales*, Tomo II, Valladolid, Lex Nova, 1991.
- GÓMEZ ÁLVAREZ, J.J.: “Exenciones en los impuestos locales de las entidades sin fines lucrativos”, en *Estudios sobre financiación local. En especial, reflexiones sobre la autonomía financiera y sobre los beneficios fiscales*, CORDERO (dir.), Valencia, Tirant lo Blanch, 2021, pp. 265-288.
- HINOJOSA TORRALVO, J.J.: “La tributación de los incrementos de valor de los terrenos en Europa”, *Crónica Tributaria*, núm. 68, 1993.
- INTERNATIONAL COOPERATIVE ALLIANCE: *Twenty Third Congress Agenda and Reports*, London, 1966.
- LUQUE MATEO, M.A.: *La comprobación de valores de bienes inmuebles en el ISD y en el ITP y AJD. Procedimiento de gestión y vías de oposición*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1993.
- MACÍAS RUANO, A.J.: “El principio cooperativo de cooperación entre cooperativas”, en *Integración y concentración de empresas agroalimentarias. Estudios jurídico y económico del sector y de la Ley 13/2013 de fomento de la integración cooperativa*, VARGAS VASSEROT (dir.), CANO ORTEGA (coord.), Madrid, Dykinson, 2018, pp. 305-324.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “El Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: presente y futuro”, en *Aspectos de interés para una futura reforma de las Haciendas Locales*, CHICO (dir.), Valencia, Tirant lo Blanch, 2019.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Madrid, Marcial Pons, 1996.
- MONCHÓN LÓPEZ, M.: *El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*, Granada, Comares, 2ª ed., Granada, 2001.
- MORENO FERNÁNDEZ, J.I.: “Die philospphie des als-ob: el gravamen de las minusvalías «como si» fuesen plusvalías”, en *Aspectos de interés para una futura reforma de las Haciendas Locales*, CHICO (dir.), Valencia, Tirant lo Blanch, 2019, pp. 199-257.
- ORÓN MORATAL, G.: *El impuesto municipal de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a través de cuestiones prácticas*, Valencia, Editorial Práctica de Derecho, 2001.
- PLAZA VÁZQUEZ, A.L. y VILLAVERDE GÓMEZ, M. B.: *Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Análisis jurisprudencial práctico*, Madrid, Aranzadi, 2005.
- QUESADA SANTIUSTRE, F.: *El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana*, Barcelona, Bayer Hermanos, 2001.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “El principio de capacidad económica en una encrucijada (La problemática interpretación jurisprudencial del art.

- 31.1 de la Constitución en el Impuesto sobre Plusvalías Inmobiliarias)", *Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional*, núm. 25 (1), 2021, pp. 87-116. <https://doi.org/10.18042/cepc/ajc.25.04>.
- RODRÍGUEZ DE BRUJÓN Y FERNÁNDEZ, E.: "En 2022 comenzará la subida del catastro y la guerra del impuesto De plusvalía", *Fiscal y laboral al día*, núm. 298, 2022, pp. 58-63.
- RODRÍGUEZ MUSA, O., HERNÁNDEZ AGUILAR, O, y RIVERA GORT, J.J.: "La cooperación entre cooperativas. Antecedentes y perspectivas jurídicas en Cuba", *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, núm. 59, 2001, p. 103-127.
- ROMERO REY, J.F.: *Régimen Jurídico de las ramas de actividad en nuestro ordenamiento jurídico*, Tesis doctoral, Universidad de Córdoba, 2018.
- SÁNCHEZ GALIANA, J.A. y CALATRAVA ESCOBAR, M.J.: "Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana", en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, FERREIRO (coord.), Madrid, Marcial Pons, 1993, pp. 857-892.
- SÁNCHEZ GARCÍA, N.: "Aplicación práctica del nuevo régimen del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana", *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 466, 2022, pp. E1-E21.
- SÁNCHEZ MANZANO, J.D.: "El Principio de neutralidad y el requisito de preexistencia de la rama de actividad perfilado por la Doctrina Administrativa y la Jurisprudencia en relación con la escisión parcial", *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2021, p. 77-106.
- SIMÓN YARZA, M.E.: "Analogía y fraude de ley en aportaciones no dinerarias (comentarios a la STS 3677/2021, de 1 de octubre de 2021)", *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2022, pp. 199-210.
- TARDIO PATO, J.A.: "El principio de especialidad normativa (*lex specialis*) y sus aplicaciones jurisprudenciales", *Revista de Administración Pública*, núm. 162, 2003, pp. 189-225.
- VILLAVARDE GÓMEZ, M.B.: *Tasación pericial contradictoria en inmuebles*, Madrid, Sepin, 2010.