
estudios

LA POSIBLE INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

Ramón FALCON Y TELLA

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Miembro de la AEDAF

Sumario

- I. La STC 221/1992, de 11 de diciembre.
- II. El voto particular de A. Rodríguez Bereijo.
- III. Consecuencias de la sentencia respecto al Texto Refundido de 1986.
- IV. Consecuencias de la sentencia respecto al artículo 108 de la vigente ley reguladora de las Haciendas Locales.

I. LA STC 221/1992, DE 11 DE DICIEMBRE

La STC 221/1992, de 11 de diciembre, se pronuncia en sentido afirmativo sobre la constitucionalidad del artículo 355.5 del Texto Refundido de Régimen Local, de 18 de abril de 1986.

El citado artículo 355.5 del TRRL autorizaba al Gobierno «cuando razones de política económica así lo exijan» para aplicar correcciones monetarias en la determinación del valor inicial a efectos del Arbitrio de Plusvalía. Con anterioridad, la Base 27.11 de la Ley 41/1975 y el artículo 92.5 del RD 3250/1976 habían establecido la corrección automática de los valores iniciales para ajustarlos a la inflación, aunque dicho sistema tuvo una efímera vigencia real, al ser derogado por el artículo 4 del Real Decreto-Ley de 7 de junio de 1978, posteriormente recogido en el precepto que nos ocupa del Texto Refundido de 1986. Pese a ello, algunos Tribunales entendieron que lo único que se había derogado por el artículo 355.5 era el carácter

== estudios ==

automático de la corrección¹, pero no la posibilidad de la misma, si bien finalmente la STS de 2 de marzo de 1987 se pronunció en sentido contrario².

Aunque el citado artículo 355.5 ha sido derogado por la vigente Ley reguladora de Haciendas Locales, de 28 de diciembre de 1988, la sentencia —y muy especialmente el voto particular del magistrado A. Rodríguez Bereijo— presenta un enorme interés no sólo para la interpretación del artículo 108 de ésta —que, como veremos, posiblemente haya de reputarse inconstitucional—, sino también en la medida en que analiza en profundidad los principios constitucionales de capacidad contributiva, reserva de ley y autonomía local, y la proyección de los mismos en el gravamen de las plusvalías.

Respecto a la *capacidad económica*, el Tribunal recuerda que se trata de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra (SSTC 27/1981 y 150/1990), que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos (STC 76/1990), si bien no puede erigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria (STC 27/1981), siendo compatible con que el Tributo sirva a otros fines o intereses públicos constitucionalmente dignos de protección; basta que la capacidad económica exista, como riqueza *real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el tributo*, para que el principio constitucional quede a salvo (STC 37/187).

Partiendo de estas premisas, el Tribunal Constitucional llega a una conclusión a nuestro juicio desafortunada, al configurar el principio de capacidad como una exigencia meramente negativa: «no es un axioma del que puedan extraerse, por simple deducción lógica, consecuencias positivas, precisas y concretas»; lo que debe resolverse es si se ha rebasado el límite impuesto por el texto constitucional, teniendo además en cuenta la posibilidad de que el legislador otorgue preeminencia a otros valores o principios.

Dentro de ese enfoque negativo, el Tribunal se esfuerza en desvirtuar la alegación de que la inexistencia de un sistema de corrección monetaria lleva a gravar necesariamente, al menos en parte, plusvalías nominales, con unos argumentos muy discutibles:

- La aplicación de correcciones monetarias presupone la valoración en términos reales, ya que en la medida en que el valor final sea inferior al real, esa diferencia *«puede absorber la parte del incremento del valor debida a la elevación del nivel de precios, o una fracción de la misma»*. Parece quererse decir que basta que no siempre la plusvalía gravada sea en su totalidad ficticia, cuando para la declaración de inconstitucionalidad debería bastar, en nuestra opinión, que la Ley no garantice que en la generalidad de los casos se grava exclusivamente una verdadera plusvalía.
- A través de los tipos de gravamen, estableciendo tipos más bajos cuanto mayor sea el período de generación de la plusvalía, también se *«puede amortiguar»* el gravamen de incrementos nominales, ya que éstos aparecen incorporados en mayor medida a las plusvalías a largo plazo; lo que desconoce que la diferencia de tipos también obe-

¹ Véanse, entre otras, las sentencias de la Audiencia Territorial de Cáceres de 24 de mayo de 1984 y 10 de mayo de 1986, comentadas en los núms. 43, pág. 464, y 56, pág. 645 de Civitas REDF.

² Civitas REDF, núm. 57, pág. 141.

dece al propósito de gravar más las plusvalías especulativas, y que no basta que se «amortigüe» el efecto inconstitucional, sino que el legislador debe asegurar que éste no se produce.

- En nuestro ordenamiento, y en particular en el Derecho de obligaciones, rige un principio nominalista que «sirve para proteger la estabilidad de la moneda»; afirmación esta última que no tiene en cuenta que en el Derecho de obligaciones el principio nominalista sirve fundamentalmente a la seguridad jurídica y, sobre todo, que sus efectos indeseables pueden ser eliminados por los particulares dada la autonomía de la voluntad que rige en este ámbito, a diferencia de que lo que ocurre en el ordenamiento tributario.

Ciertamente el Tribunal matiza que «el mantenimiento a ultranza, sin excepciones, del principio nominalista en el ordenamiento tributario puede dar lugar, en ciertos casos, a situaciones incompatibles con la plena vigencia del sistema tributario justo a que se refiere el artículo 31.1 de la Constitución, recordando que por ello la STC 27/1981 afirma respecto al IRPF que «responde a la naturaleza de dicho impuesto, que ha de contemplar incrementos reales no monetarios, su adecuación a la situación inflacionista». Ahora bien, el legislador disfruta para ello de «un amplio margen de discrecionalidad», tanto para apreciar cuando concurren las circunstancias económicas que justifican la adopción de medidas correctoras como para elegir las más adecuadas; lo que en la práctica reduce a la mínima expresión la virtualidad de la capacidad contributiva en este ámbito.

Todo ello se sintetiza en la propia sentencia en la siguiente afirmación que, si bien referida al artículo 355.5 TRRL, tiene importantes consecuencias, como veremos, respecto al artículo 108 de la Ley de Haciendas Locales:

«en cuanto (el art. 355.5 TRRL) articula una técnica que posibilita tener en cuenta los efectos que la elevación del nivel general de precios pueda tener sobre la base imponible del impuesto, puede considerarse que el referido precepto no viola el principio de capacidad económica.»

En lo que se refiere a la reserva de Ley, se parte de su carácter flexible (SSTC 6/1983 y 19/1987), y de los distintos grados de flexibilidad que puede tener según el elemento del tributo de que se trate. «El grado de concreción exigible a la Ley es máximo cuando regula el hecho imponible. Asimismo, está reservado a la ley el establecimiento de beneficios fiscales que afecten a tributos del Estado (art. 133.3 CE; STC 6/1983). Pero la concreción requerida a la Ley es menor cuando se trata de regular otros elementos...», tales como el tipo de gravamen, especialmente en materia de Haciendas locales (SSTC 179/1985 y 19/1987).

Respecto a la base imponible, se afirma que es un elemento esencial del tributo, que debe regularse por Ley; pero en un sistema moderno, «puede estar integrada por una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas», lo que explica que el legislador remita a normas reglamentarias la concreta determinación de alguno de los elementos configuradores de la base. Ello lleva a declarar constitucionalmente admisible, también desde el punto de vista de la reserva de ley, la remisión al reglamento de las correcciones monetarias, complejas y dependientes de la evolución de las circunstancias económicas, y que además «son un elemento ajeno a la estructura básica del impuesto, no esencial sino accidental».

— estudios —

La sentencia termina rechazando también que la autonomía local pueda verse vulnerada, ya que ésta no es ilimitada (STC 19/1997), y en el caso concreto planteado el legislador reconoce amplias facultades a los municipios para determinar los tipos unitarios de valor corriente en venta y los tipos de gravamen. La autonomía «no exige que esta intervención que debe reconocerse a las entidades locales, se extienda a todos y cada uno de los elementos integrantes del tributo», y tratándose de correcciones monetarias la autorización al Gobierno se justifica en la complejidad de la elaboración de los posibles índices, la necesidad de asegurar que los mismos sean homogéneos en todo el territorio y la incidencia que las correcciones pueden tener sobre la política económica.

II. EL VOTO PARTICULAR DE A. RODRIGUEZ BEREIJO

Frente al parecer mayoritario del Tribunal, el voto particular de A. Rodríguez Bereijo, al que se adhiere J. Gabaldón López, reivindica un papel positivo de la capacidad contributiva y, como consecuencia de ello, la necesidad de que el propio legislador garantice la toma en cuenta de las fluctuaciones de precios para corregir los valores puramente monetarios o nominales. En el Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, el ajuste o corrección monetaria «constituye un elemento esencial, y no accesorio o accidental, en la determinación de la base imponible, que no puede ser dejada por el legislador a la libre disponibilidad del Gobierno», por lo que el precepto cuestionado «no proporciona el grado de predeterminación normativa de la prestación tributaria compatible con las exigencias del principio de legalidad que consagra la Constitución». Desde esta perspectiva, no cabe argumentar —prosigue el voto particular— la complejidad de las medidas de corrección (sin perjuicio de que tal complejidad module la opción del legislador respecto a la técnica a emplear) ni la circunstancia de que los «índices de valores» periódicamente aprobados por los Ayuntamientos estén muy por debajo de los valores reales: *el proceso paulatino, pero constante, de la Hacienda pública de actualización de los valores fiscales para adecuarlos a los valores reales de mercado hace que la aplicación de las correcciones monetarias a los valores iniciales sea, en ocasiones, imprescindible para una justa imposición.*

El sentido del voto particular nos parece sumamente acertado. La capacidad contributiva exige que exista una riqueza real o potencial en la generalidad de los casos, y si la Ley no asegura que exista al menos dicha riqueza potencial —permitiendo gravar plusvalías meramente nominales— debería reputarse inconstitucional.

III. CONSECUENCIAS DE LA SENTENCIA RESPECTO AL TEXTO REFUNDIDO DE 1986

Hay dos cuestiones de las que no se ocupa expresamente la sentencia que creemos conveniente resaltar. La primera de ellas es la relativa a la posibilidad de los Tribunales —y en concreto del Tribunal *a quo*— de anular las liquidaciones practicadas, no porque en ellas se haga aplicación de una norma —el artículo 355.5 TRRL— inconstitucional (inconstitucionalidad que expresamente rechaza la sentencia que comentamos), sino porque al no haber desarrollado el Gobierno dicho precepto, estableciendo un mecanismo de corrección de valo-

res, el resultado que se concreta en la liquidación resulta inconstitucional, por gravar una plusvalía meramente nominal. Dado que la inconstitucionalidad no deriva de una Ley, sino de la ausencia de desarrollo reglamentario de la misma, en nuestra opinión dicha inconstitucionalidad podría perfectamente ser declarada —con la consiguiente anulación de las liquidaciones practicadas— en vía contenciosa. En este sentido hay que destacar que el FJ 6 de la sentencia que comentamos expresamente reconoce que «el no ejercicio de esa autorización (para establecer mecanismos de corrección monetaria) por el Gobierno podría dar lugar, en situaciones extremas, a una tributación irracional y arbitraria que rebasara los límites constitucionales; pero tal efecto no podría imputarse directamente al precepto ahora cuestionado sino a la inactividad, en su caso, del Gobierno».

Aunque el Tribunal parece indicar que sólo en casos extremos la inexistencia de corrección monetaria puede dar lugar a la nulidad de la liquidación, por arbitraria, lo importante es que esa nulidad no derivaría de la inconstitucionalidad de una ley —único ámbito en que el Tribunal Constitucional detenta su monopolio— y por tanto *podría y debería —tratándose de liquidaciones practicadas bajo la vigencia del Texto Refundido de 1986— ser declarada por cualquier juez o Tribunal*. Y, obviamente, la apelación de si se produce una tributación irracional y arbitraria —esto es, si se grava o no un incremento puramente nominal— corresponde hacerla en cada caso al juez ordinario, por lo que la invitación del Tribunal Constitucional a proceder así sólo en casos extremos carece de mayor valor.

En el mismo sentido, el voto particular —que además afirma la inconstitucionalidad de la Ley, según hemos visto— considera que la apreciación de si se están gravando únicamente plusvalías nominales y aparentes, no reales, «corresponde a la apreciación del Juez». Paradójicamente se afirma a continuación que la Ley debería establecer los mecanismos para que el órgano judicial pudiera llevar a cabo las oportunas correcciones monetarias si comprueba su necesidad «*pero nunca impedirlo* sólo porque se ha dejado a la completa disponibilidad y arbitrio del Gobierno no hacer uso de esa *autorización* que la Ley le ha concedido para aplicar tales correcciones monetarias».

A nuestro juicio, esto último no resulta totalmente exacto. En efecto, ningún precepto de la Ley prohíbe o limita la posibilidad del juez de, en una interpretación de las normas según la Constitución, ordenar la corrección momentaria del valor inicial si la estima oportuna. El artículo 355.5 lo único que hace es, por un lado, no ordenar automáticamente dicha corrección —norma que, dirigida fundamentalmente a la Administración al practicar la liquidación, sí contenían la Ley 41/1975 y el RD 3250/1976— y, por otro lado, habilitar al Gobierno para establecer sistemas de corrección monetaria. Pero, a diferencia del Gobierno y la Administración, los jueces no necesitan una habilitación concreta para actuar, dado que a ello no es aplicable el principio de vinculación positiva (*positive Bindung*) que liga a la Administración. En vía contencioso-administrativa puede controlarse «cualquier infracción del ordenamiento jurídico», incluida obviamente la infracción del ordenamiento constitucional, salvo —en este último caso— que tal infracción se haya cometido por el legislador. Una mera autorización al Gobierno no impide, pues, en nuestra opinión, que el no ejercicio de la misma —cuando dicho ejercicio viene exigido por la Constitución— determine la nulidad de las liquidaciones practicadas, nulidad que —insistimos— al venir provocada por la inactividad del Gobierno puede ser apreciada en vía contenciosa.

== estudios ==

Ello tiene importantes consecuencias para los recursos pendientes respecto a devengos anteriores al 1 de enero de 1990, fecha en que comenzó a aplicarse el nuevo Impuesto municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

La segunda de las cuestiones de las que no se ocupa la sentencia, pero que hubiera resultado decisiva para la solución del litigio, es la de la posible nulidad del artículo 355.5 del TRRL por razones formales. En efecto, al tratarse de un Texto Refundido, las disposiciones contenidas en el mismo que carezcan de base suficiente en la normativa que se refunde resultan nulas de pleno Derecho. Y la única base normativa para una norma como la que nos ocupa es la contenida en el artículo 4 del Real Decreto-Ley de 7 de junio de 1978, precepto que muy bien podría reputarse inconstitucional en la medida en que la base imponible es un elemento esencial del tributo que, como tal, ha de regularse por ley; y aún admitiendo —como hace la sentencia que comentamos— que en alguno de sus elementos el legislador pueda remitir a normas reglamentarias, una deslegalización de este tipo, en un elemento reservado a Ley, no puede producirse a través de un instrumento normativo que emana del Gobierno, que es precisamente el destinatario o beneficiario de dicha deslegalización.

Ello sin mencionar la dudosa urgencia de una habilitación al Gobierno que, por su propio contenido, ha de proyectarse sobre ejercicios futuros; es decir que no produce otro efecto normativo inmediato que derogar una norma aprobada por las Cortes —a través de la Ley de Bases de 1975— y que afecta a un elemento esencial del hecho imponible.

IV. CONSECUENCIAS DE LA SENTENCIA RESPECTO AL ARTICULO 108 DE LA VIGENTE LEY REGULADORA DE LAS HACIENDAS LOCALES

Trasladando los razonamientos de la sentencia y del voto particular al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana regulado en la vigente Ley de Haciendas Locales, tributo que ha comenzado a aplicarse desde el 1 de enero de 1990, cabe afirmar la inconstitucionalidad del artículo 108 de la mencionada Ley, lo que impide la cuantificación del tributo y hace éste inaplicable.

En efecto, la nueva Ley abandona el tradicional sistema de cálculo de la plusvalía por la diferencia entre los valores iniciales y finales, y opta por unos porcentajes anuales aplicados al valor del terreno en el momento del devengo «para determinar —se dice— el *incremento real*». Pero es claro que, al prescindir totalmente del valor de adquisición, y calcular éste exclusivamente sobre la base del valor del terreno en el momento del devengo, en modo alguno puede afirmarse que lo que se grava sea un «incremento real». Puede incluso no haber existido incremento alguno, o haber sido diferente del que resulte de los porcentajes aprobados por los Ayuntamientos dentro del cuadro de mínimos y máximos que fija la Ley.

En este sentido entendemos que el artículo 108 de la Ley de 28 de diciembre de 1988 resulta inconstitucional, en la medida en que no sólo no asegura que se tenga en cuenta la plusvalía real, como acertadamente exige el voto particular de A. Rodríguez Bereijo, sino que *ni siquiera posibilita que ello sea así*, a través de una remisión al Gobierno, mecanismo con el que se contenta el parecer mayoritario del Tribunal.

Y obsérvese que no cabe decir que la adecuación a los valores reales y a las oscilaciones del nivel de precios en cada momento puede articularse a través de la reforma —vía Ley de Presupuestos— del cuadro de porcentajes anuales mínimo y máximo para determinar el incremento de valor. Dichos porcentajes son uniformes para todos los municipios, variando únicamente en función de su población, por lo que no corresponden necesariamente a los incrementos reales. Téngase en cuenta que, en el sistema anterior, lo que se autorizaba a fijar al Gobierno era únicamente la corrección monetaria (que —ésta sí— es uniforme para todo el territorio, pues únicamente depende del nivel general de precios), aplicable a los valores iniciales establecidos por cada Ayuntamiento en función de sus circunstancias. Y tampoco puede afirmarse que la adecuación al incremento real la efectuará cada municipio, al concretar el porcentaje anual dentro de los límites mínimo y máximo contenido en la Ley, pues ni siquiera se dice que, en esta operación, el incremento real del valor de los terrenos sea uno de los criterios a tener en cuenta. En efecto, el número 2 del artículo 108 autoriza a los municipios a optar, según su población, por el porcentaje anual «que estimen conveniente», lo que no excluye que en la elección influyan, por ejemplo, necesidades recaudatorias.

Asimismo carece de relevancia el hecho de que los porcentajes anuales mínimos y máximos que fija la Ley varíen en función de la población de derecho y del período de tiempo durante el que se ha generado la plusvalía; aspecto este último que se completa con la posibilidad de los Ayuntamientos de fijar tipos distintos en función del período de generación de la plusvalía.

Ni uno ni otro criterio —población y período de generación de la plusvalía—, y mucho menos si se utilizan a tanto alzado, son directamente determinantes de la plusvalía real. Es cierto que el Tribunal Constitucional afirma, en la sentencia que comentamos, que la atenuación del gravamen en las plusvalías a largo plazo puede «amortiguar» el gravamen de plusvalías meramente nominales; pero no parece que de la sentencia pueda deducirse que esta técnica, por sí sola, colma las exigencias del principio de capacidad contributiva. Precisamente si el artículo 355.5 del Texto Refundido de 1986 se declara finalmente constitucional es, sobre todo, porque permite —aunque sea deslegalizando la materia— que sólo se graven plusvalía reales; lo que no es predicable del artículo 108 de la Ley de Haciendas Locales.

Se trata, en definitiva, de un sistema arbitrario de determinación de la base imponible, incompatible con las exigencias de un sistema tributario justo que proclama el artículo 31.3 de la Constitución, aún cuando dichas exigencias se interpretan con la flexibilidad con que lo hace el parecer mayoritario del Tribunal Constitucional en la sentencia de 11 de diciembre de 1992.