
jurisprudencia

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

COMENTARIO A LA STC 221/1992, DE 11 DE DICIEMBRE

Antonio CAYON GALIARDO
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Sumario:

COMENTARIO A LA STC 221/1992 DE 11 DE DICIEMBRE

NUESTRA POSICION EN 1981

EXAMEN DE LA SENTENCIA

1. La tributación de las plusvalías nominales
2. La cuestión del principio de legalidad o reserva de Ley

CONCLUSION

COMENTARIO A LA STC 221/1992 DE 11 DE DICIEMBRE

Aunque es usual que en la Revista Técnica Tributaria recojamos las sentencias del Tribunal Constitucional que puedan afectar a la materia tributaria en forma directa y sólo por ello la sentencia que se menciona deba figurar en estas páginas, sin embargo la oportunidad en esta ocasión está reforzada por el hecho de que en la Sección «Estudios» se publique un trabajo del profesor Falcón y Tella que se refiere íntegramente a la misma y que vierte sus conclusiones personales hacia el Derecho vigente (Ley Reguladora de las Haciendas Locales).

Por otra parte, y dada la importancia del tema que se resuelve en este fallo, hemos querido hacer un examen personal sobre la cuestión apoyándonos en el hecho de que en un tra-

== jurisprudencia ==

bajo publicado en el año 1981 nos habíamos ocupado de esta cuestión¹ y en la aparición reciente de dos resoluciones de recursos de amparo² que se refieren también a la constitucionalidad del Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos y que versan sobre los mismos aspectos que los afrontados en las Cuestiones de inconstitucionalidad que dan lugar a la Sentencia que pasamos a examinar.

NUESTRA POSICION EN 1981

En nuestro ya mencionado trabajo y con ocasión del examen del derecho vigente en aquellas circunstancias, en las que todavía no se había publicado el T.R. de Régimen Local (RD 781/1986, de 18 de abril), planteábamos ya las tres cuestiones fundamentales que se residencian ahora y se resuelven por el Tribunal en el sentido que enseguida veremos.

Los temas son los siguientes:

Primero.—La confrontación de la tributación de las plusvalías monetarias o meramente nominales a la luz de los principios fundamentales o constitucionales. Especialmente el principio de capacidad contributiva y el principio de igualdad tributaria.

Segundo.—La posible vulneración de la reserva de Ley que se constitucionaliza en los artículos 31.3 y 133.1 de la CE por parte del artículo 355.5 del TRRL.

Tercero.—El respeto al principio de autonomía local (arts. 140 y 142 de la CE).

No entraremos, por consiguiente, en otras cuestiones procesales que también se resuelven en la Sentencia, como es la relativa al juicio de relevancia (art. 35.2 de la LOTC), aunque su examen detenido pudiera ser de extrema importancia —como tendremos ocasión de comprobar—, y en los que creemos apreciar un verdadero deseo del Tribunal de entrar a conocer el fondo del asunto que se le plantea.

PRIMERA CUESTION.—Sobre la posible colisión del tributo con el principio constitucional de capacidad económica nos remitiremos al examen que se hace de la Sentencia num. 126 de 8 de noviembre de 1979, de la Corte Constitucional italiana³, por parte de uno de sus comentaristas, no sin apuntar que la posición defendida por nosotros era la de que en este impuesto «al igual que en todo tributo que recae sobre los incrementos de valor, se ha suscitado... la necesidad de deflacionar los valores que se manejan, es decir, reducirlos

¹ Véase el núm. 31 de la Revista Española de Derecho Financiero (CIVITAS) y bajo el título «Reflexiones sobre el Impuesto Municipal de Plusvalías y la reforma de las Haciendas Locales de 1975».

² Núm. 367/1988 (STC 53/1993, de 15 de febrero) y núm. 298/1989 (STC 54/1993, de 15 de febrero).

³ Véase el artículo de L. Perrone «L'inflazione el l'INVIM secondo la Corte Costituzionale» en la Rivista Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze, junio, 1980.

a pesetas constantes a fin de no gravar sino las plusvalías reales y no las meramente nominales...» para concluir que «... cuando se gravan las plusvalías sin introducir ninguna corrección por los efectos de la corrección monetaria, las figuras impositivas se desnaturalizan y dejan de constituir tributos sobre el incremento de valor o plusvalor para gravar pura y sencillamente el valor de los bienes»⁴. Hecho éste, que aunque a primera vista no concidione un juicio sobre su inconstitucionalidad, puede tener transcendencia cuando el valor de los bienes sea producto de una «ficción» legal sin referencia a valores reales, en los que creemos deben sustentarse las bases imponibles a fin de gravar la riqueza allí donde realmente exista⁵.

SEGUNDA CUESTION.—Entre otras muchas cuestiones que pudiesen afectar a la reserva de Ley en proceso de Reforma de las Haciendas Locales iniciado en 1975 y cerrado —momentáneamente— en 1989, el uso de AUTO-delegaciones es una constante. Así, la que se contiene en el precepto 355.5 del TRRL que ahora enjuicia el Tribunal, tiene su origen inmediato en el artículo 4 del Decreto-Ley 15/1978, cuya constitucionalidad se suscitó también por Auto de la Sala Primera de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Valencia (8 de junio de 1988) y que fue resuelta, en sentido desestimatorio y por motivos procesales, en el Fundamento jurídico 1.º de la sentencia que ahora comentamos⁶.

Nuestra opinión sobre este extremo la resumimos recordando que estas autodelegaciones «...nos sitúan ante unas potestades de imposible control, no sólo por lo indeterminado de los conceptos que han de ser legitimadores de su ejercicio —[razones de política económica]—, sino porque, como ocurre en este caso, lo que puede ser en mayor medida importante para el contribuyente no es el ejercicio de la autodelegación, sino precisamente el no-uso, la falta de ejercicio de la potestad conferida, lo cual es hoy jurídicamente incontrolable».

⁴ Si mencionamos en esta ocasión nuestra opinión en forma literal es porque creemos que en cierto grado ha sido similar a la que se recoge en el voto particular que considera debiera haberse reputado inconstitucional el precepto expresado, si bien por razones diferentes.

⁵ Véase la STC 37/1987 que tantas veces se menciona por el Tribunal en la que ahora comentamos.

⁶ La vertiente procesal no debe pasar totalmente inadvertida pues pudiera haber condicionado íntegramente la resolución en cuanto al fondo de la cuestión. Veamos como:

En primer lugar señalaremos que la sentencia que comentamos fue provocada por dos cuestiones de inconstitucionalidad suscitada por el mismo tribunal de justicia de Valencia: la primera, referida al Decreto-Ley 15/1978, de 7 de junio, y, la segunda, al artículo 355.5 del TRRL-RD 781/1986 de 18 de abril.

Ambos preceptos tienen el mismo contenido por estar internamente conectados en cuanto el Texto Refundido ha de recoger el derecho vigente pero disperso.

Ante este hecho constatamos que cuando el Tribunal Constitucional, a instancia de la Abogacía del Estado, se plantea el juicio de relevancia en relación con el Decreto-Ley y lo estima (en Sentencia se encuentran las argumentaciones para proceder de este modo) evita entrar en el examen de aquella norma, lo que hubiera podido producir graves consecuencias en caso de haberse concluido sobre su inconstitucionalidad y consiguiente derogación, pues indirectamente se hubiese podido afectar a la misma justificación del contenido del artículo 355.5 del TRRL.

La cuestión es compleja y, sin duda, llena de matices, pero su carácter hipotético impide que le dediquemos mayor atención en este momento.

== jurisprudencia ==

A nuestro entender, estos motivos de fondo se recogen en el voto particular de la sentencia en el cual, tras entender que la cuestión de los índices correctores del valor inicial afecta al principio de reserva de Ley, dado que éstos son un elemento de la base imponible, rechaza la admisibilidad constitucional de este tipo de auto-delegaciones y, en mayor medida, cuando además no contemplan con nitidez las condiciones para el establecimiento por el ejecutivo de aquellos índices. Condiciones que hubiesen permitido su control jurisdiccional y satisfecho las exigencias del principio de seguridad jurídica a cuyo servicio está instituido, también, el principio de reserva de Ley.

TERCERA CUESTION.—En lo que se refiere al tema de la posible vulneración del principio de autonomía que se proclama constitucionalmente como inspirador de todo lo que afecte a los «intereses locales», las ideas que defendíamos en nuestro anterior estudio no tienen interés en este momento porque tomaban en consideración un conjunto normativo vigente entre 1975 y 1980, que no es el examinado por el Tribunal Constitucional⁷.

EXAMEN DE LA SENTENCIA

1 La tributación de las plusvalías nominales

A nuestro juicio, el Tribunal ha «resuelto» muy brevemente una vieja polémica sin entrar en ella.

Las conclusiones que a nuestro entender resumen el contenido de esta resolución las podemos enumerar así:

- a) El principio del nominalismo es constitucionalmente admisible como principio inspirador del «sistema tributario» (Fundamento Jur. 5, C.).
- b) Sólo dejaría de serlo si, en casos extremos, se sometiese a gravamen una capacidad económica «inexistente o ficticia» (Fundamento 4 y 6).

⁷ No obstante de este hecho, nos parece un tanto simplista desvincular totalmente el concepto de «suficiencia financiera» del principio de «autonomía local», entendiendo que en los artículos 140 y 142 de la CE sólo se refieren, en el ámbito tributario, al primero de ellos.

La suficiencia financiera que se garantiza para las entidades locales en el artículo 142 puede, ciertamente, satisfacerse con el otorgamiento de un sistema de recursos de cualquier naturaleza que el Estado ponga a disposición de estas Corporaciones. El Legislador es libre de determinar cuál pueda ser la estructura de aquel sistema.

Ahora bien, esta discrecionalidad de las Cortes Generales no es total y absoluta respecto de los instrumentos con los que deben contar las Entidades Locales para disfrutar de la suficiencia financiera en relación con las competencias que deban asumir. El artículo 142 ha mencionado expresamente el deseo de que constituyan un elemento fundamental en el conjunto de recursos posibles los «tributos PROPIOS» y las participaciones en los de otros entes.

Pensar que la expresión *tributo propio* carece de todo significado preciso, es desconocer que sólo unos artículos más atrás la Constitución ha sabido distinguir, con toda nitidez, los «tributos propios», los «tributos cedidos», y las «participaciones en los tributos» (art. 157 de la CE).

c) Para comprobar este resultado sería necesario proceder a una valoración en términos reales tanto del valor inicial como del valor final (Fundamento. 5. A.)⁸.

d) Las afirmaciones que se vierten en esta sentencia parece que no son plenamente generalizables a todo el conjunto de impuestos que puedan, en una forma u otra, someter a gravamen los incrementos de valor (vg. el IRPF al que hizo mención la STC 27/1981)⁹.

e) Finalmente, debemos hacer notar que el Tribunal, tanto en la cuestión de inconstitucionalidad como en la resolución de los recursos de amparo, rechaza la utilización del principio de igualdad, en su conexión con el de capacidad contributiva (arts. 31.1 y 14 de la CE.), como posible principio vulnerado¹⁰.

Este hecho es significativo por cuanto la jurisdicción constitucional italiana, a que antes nos hemos referido, llegó a la conclusión de la inconstitucionalidad de un impuesto similar al IMIVT, fundándose en el principio de igualdad y no en el de capacidad económica. Aunque este proceder haya sido objeto de críticas por algunos autores de aquel país.

2. La cuestión del principio de legalidad o reserva de Ley

Dado que en este mismo número de la Revista se recogen tanto la Resolución de la cuestión de inconstitucionalidad como las de los recursos de amparo que suscriben precisamente el voto particular de la primera sentencia, es suficiente con la contraposición de todas estas argumentaciones para que cada lector confirme sus ideas sobre cual es el alcance que puede tener el concepto de «base imponible» en el IMIVT y si los índices correctores del valor inicial son un elemento ajeno a la estructura del Impuesto —creemos que con esta expresión se alude al hecho imponible, sujetos pasivos, base, tipo de gravamen, etc.

⁸ Véase con detenimiento como para el Tribunal tiene importancia el hecho de que los valores finales no capten los valores reales o de mercado que tienen los bienes en el momento de realizarse los hechos imponibles.

Sobre este dato sólo deseamos señalar un par de cuestiones. La primera se refiere al hecho de que esta afirmación encierra una cierta falta de lógica, pues para comparar el valor inicial con el valor final y conocer si existe o no incremento de valor para someterlo a gravamen he de manejar unos índices correctores de valor que hagan las magnitudes homogéneas. Si como resultado de ello llegásemos a la conclusión de que no existe incremento de valor, entonces habríamos alcanzado la prueba de que procede la aplicación de unos índices correctores a señalarse por el Gobierno o, en caso contrario el principio del nominalismo devendría inconstitucional.

Por otra parte la afirmación del Tribunal referida a la falta de realismo de los valores finales, normalmente es cierta en lo que se refiere a los valores catastrales que se remiten a la riqueza inmobiliaria exclusivamente. Por consiguiente, su consideración fuera el ámbito del IMIVT, debe ser tomada con cautela.

Y, dentro del ámbito del mismo IMIVT, también hemos de recordar que la comparación se debe limitar a los valores del suelo y no de las construcciones.

⁹ ¿Desea de esta forma el Tribunal no vincularse con este modo de argumentar a un posible recurso contra la configuración de un similar impuesto en la nueva LRHL 39/1988, de 28 de diciembre?

¹⁰ La conexión entre ambos principios que en esta sentencia se debilita en algunos argumentos hasta casi la misma negación ha sido afirmada por el tribunal en anteriores oportunidades. Por ser las Sentencias más conocidas sólo mencionaremos las del 10 de noviembre de 1988 que resolvió el recurso de amparo núm. 752/85 por la que se suscita la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1.837/1988 resuelta en la Sentencia de 20 de febrero de 1989.

== jurisprudencia ==

A nuestro entender difícilmente se concilia este carácter externo con el hecho de que la inexistencia de los mismos o (¿por qué no?) su insuficiencia, pudiera llegar a determinar la inconstitucionalidad del Impuesto, pues esta idea parece estar confirmada por los propios argumentos del Tribunal.

CONCLUSION

A nuestro parecer, y a los ojos de un estudioso de estos temas, las sentencias que siguen a estas líneas han pasado con demasiada rapidez sobre una temática recurrente en un sistema tributario que no ha resuelto de manera satisfactoria el régimen de tributación de las plusvalías. Es evidente que la forma en la que se han configurado en el nuevo IRPF —Ley 18/1991— y en la nueva Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, no podrán resistirse a que en el futuro el Tribunal haya de volver sobre estos mismos extremos y quizá con nuevos y diferentes argumentos.

Para terminar, sólo indicaremos que la falta de pronunciamiento sobre el Decreto-Ley 15/1978 y su carácter de pieza normativa sobre la que se sustenta posiblemente el TRRL puede ser objeto de un estudio independiente del que se pudiera extraer consecuencias no previstas en este comentario.