

Regulación legal de los criterios de valoración.

Comentario a la STC 221/1992

Xavier Cors Meya

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

El Magistrado y actual Presidente del T.C., Rodríguez Bereijo, en su voto particular a la STC 221/1992, de 11 de diciembre de 1992, específicamente a los fundamentos jurídicos 6.º y 7.º, considera que en el Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos (IIVT) la corrección de ajuste o corrección monetaria del valor inicial constituye un elemento esencial, y no accesorio o accidental, en la determinación de la base imponible, ya que la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento real del valor del terreno y no por el precio. Por tanto, la autorización legislativa contenida en el art. 355, apartado 5.º, del Texto Refundido de Régimen Local, aprobado por Real Decreto 781/1986, de 18 de abril, que permite corregir la inflación cuando el Gobierno lo estime oportuno, debería declararse inconstitucional.

Rodríguez Bereijo expresa que el precepto es inconstitucional porque deja a la completa discrecionalidad y arbitrio del Gobierno, atendiendo a razones de mera oportunidad («cuando razones de política económica así lo exijan»), la regulación de un elemento integrante de la base imponible, como es la corrección monetaria del valor inicial de los terrenos, lo cual resulta contrario al principio de reserva de Ley tributaria (art. 31.3 C.E.); reserva de Ley que, según el propio T.C. ha declarado reiteradamente (STC 27/1981, fundamento jurídico 4.º, entre otras sentencias) afecta a los elementos esenciales del tributo, de los que forma parte la base imponible. A este respecto recuerda el magistrado que la base imponible en ese impuesto está constituida *por el incremento real del valor del terreno (y no por el precio) entre dos momentos temporales diferentes, el inicial y el final;* y que la medición real de ese incremento (que no es sino la cuantificación concreta del elemento material...) exige, por propia lógica, tener en cuenta en cada caso las fluctuaciones del nivel general de los precios para corregir los valores puramente nominales o monetarios.

Evidentemente el planteamiento de Rodríguez Bereijo era correcto, ya que el aumento de valor real de un activo entre dos momentos distantes

en el tiempo era lo que constituía el presupuesto objetivo del hecho imponible del IIVT. De tal manera que, para determinar la plusvalía gravada, tenía que haber una comparación patrimonial entre esos dos momentos separados por el tiempo. Por eso mismo, el factor tiempo constituía, —como también lo constituye actualmente aunque se muestre a través de porcentajes— un ingrediente irrenunciable para conocer si se había producido o no ese específico elemento material gravable. Y como, a su vez, dicha comparación patrimonial se hacía en función de valores estimados objetivamente, era preciso tener en cuenta todos aquellos datos objetivos que mejor permitían cuantificar objetivamente dicho valor, como eran y son, evidentemente, las operaciones de ajuste o corrección monetaria del valor inicial de los terrenos. De lo contrario, ese valor inicial se devalúa paulatinamente con la inflación que se va acumulando y se convierte en un valor real muy inferior al que objetivamente se determinó en su momento; y, por eso mismo, la materialidad o plusvalía gravada se va aumentando ficticiamente gracias a ese factor aleatorio a las propias características del bien generador de tal plusvalía.

En efecto, la inflación no corregida provoca que la intensidad con que se realiza el elemento material del hecho imponible aumente progresivamente con el transcurso del tiempo. De ahí que *la inflación no corregida se convierte implícitamente en un elemento integrante de la propia dimensión del elemento material realizado, lo cual resulta jurídicamente incorrecto*, y no sólo cuando no está legalmente reconocida como tal, sino incluso cuando el propio legislador reconoce que se ha de producir esa corrección monetaria para poder gravar el valor real, al prever su aplicación, pero no la prevé de forma automática sino discrecional, lo que, evidentemente, desnaturaliza tal intento de corrección. Es por ello que, en ausencia de un auténtico correctivo monetario, se tendría que llegar al absurdo de exigir que la inflación se contemplara explícitamente en la ley como elemento de cuantificación de la intensidad con que se realiza el elemento material del hecho imponible, por ser un factor determinante de la base imponible fáctica.

Por consiguiente, es lógico que se pida la inconstitucionalidad de ese artículo 355, apartado 5.º. Bien porque no contempla la corrección automática, bien porque el resto de la normativa reguladora del impuesto no contempla a la inflación como criterio de cuantificación del presupuesto objetivo a pesar de ser un elemento determinante de la base fáctica.

Conviene recordar que todos los criterios que cuantifican al elemento material configuran normativamente la base imponible que, como

tal, es un elemento esencial del tributo reservado a la ley. Es más, la base imponible normativa no sólo cumple la función prioritaria de especificar directa o indirectamente ¹ el aspecto cuantitativo del elemento material, sino que también, a través de esa cuantificación, nos muestra inducidamente al específico elemento material que finalmente gravará el tributo. Pues al cuantificarse un elemento material, éste queda integrado en dicha cuantificación. Y, por tanto, la base imponible integra al elemento material que cuantifica, o, si se prefiere, que la base imponible es portadora ² del elemento material que también se puede decir finalmente será sometido a gravamen. Y ello porque el definitivo elemento material del hecho imponible, del que se detrae, con un porcentaje de su cuantía, la que será la prestación tributaria, no es otro que el que recoge o integra en su cuantificación la base imponible normativa.

Integración del elemento material en la base imponible, que, evidentemente, puede tener trascendencia en la configuración final del presupuesto de hecho, pues si, a través de los criterios de cuantificación, se llega a modificar el elemento material enunciado inicialmente en el hecho imponible, tendremos finalmente en el presupuesto de hecho un elemento material distinto a aquel inicialmente enunciado, el cual habrá sido establecido normativamente por la base imponible ³.

Por consiguiente, si bien normalmente la base imponible simplemente recoge y a lo sumo especifica en su cuantificación el elemento material enunciado en el hecho imponible, también es posible que, a través de los criterios de cuantificación que configuran la base imponible normativa, se

¹ Ya que tenemos bases imponibles de características presuntivas que cuantifican indirectamente al elemento material que grava el tributo, al cuantificar otro elemento que no es propiamente el gravable, pero que es expresivo, indicativo, interrelacionable o, si se prefiere, vinculable al mismo. Razón por la cual, se puede decir que la base presuntiva también es portadora, aunque sea indirectamente, del elemento material gravable.

² Ver en tal sentido a SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario*, discurso de ingreso en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, Madrid, 1970, pág. 22, en donde dice: «el presupuesto de hecho no puede como tal y en su integridad ser medido, sino tan sólo *aquel elemento material* cuyo *que las normas han convertido en base*» (La cursiva es mía). Como igualmente RAMALLO MASSANET, J. en «Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 20 (1978), pág. 622, también entiende que la base es portadora o, si se prefiere, recoge al elemento gravable del hecho imponible, al decir: «A nivel normativo, el hecho imponible legal contiene lo que va a ser la base imponible normativa y ésta recoge un elemento de aquél».

³ SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, v. VI, I.E.P., Madrid 1973, págs. 208-209.

sobrepase tal especificación y se llegue a recortar o ampliar la sujeción material al impuesto o, incluso, que se llegue a sustituir el elemento material enunciado inicialmente en el hecho imponible por otro distinto que establece la base imponible normativa en su cuantificación.

E inversamente, si un factor ajeno a la base imponible normativa amplía ficticiamente la materialidad cuantitativa sujeta al impuesto, como es la inflación no corregida automáticamente, legalmente se tendría que recoger como criterio de cuantificación material, ya que es un factor determinante de la cuantía material gravable. O bien al contrario, y de manera mucho más coherente, tendría que ser constitucionalmente exigible que se estableciera legalmente la corrección automática de tal inflación. Pues, si no se aplica alguna de esas dos medidas implícitamente tendremos un criterio de cuantificación que ilegalmente estará aumentando la materialidad cuantitativa gravable.

Asimismo, también es preciso señalar lo inadecuado de un argumento aducido por la Sentencia que se comenta, según el cual el valor adjudicado inicialmente siempre está por debajo del valor real, lo que vendría a constituir una especie de corrección automática de la inflación, cuando, evidentemente, eso no es así, ya que si bien inicialmente esa subvaloración afecta por un igual a todos los titulares que adquirieron el bien en un mismo año, sin embargo, a medida que aumenta la distancia temporal que separa el valor inicial del valor final, la inflación que se va acumulando, progresivamente con los años, corrige regresiva y genéricamente ese valor inicial en perjuicio de los titulares que mantengan por más tiempo ese bien generador de la plusvalía gravada. Esto es, el valor inicial va disminuyendo en términos reales en proporción inversa a la inflación acumulada durante el tiempo en que se mantiene la titularidad del activo, y, por tanto, ese valor inicial no se mantiene en términos de igualdad para todos aquellos sujetos que adquirieron la titularidad en un mismo año.

E incluso aceptando que ese menor valor inicial pudiese actuar como una especie de corrección automática, ello, en el mejor de los casos, supondría únicamente una corrección automática para los primeros años de titularidad, pero sería totalmente insuficiente para contrarrestar toda la inflación acumulada que pudiera generarse en un período de tiempo medio o largo.

Por lo tanto, en la regulación que se enjuicia del IIVT, y junto a los criterios que determinaron en su día el valor inicial, se añade implícitamente la inflación acumulada como criterio de cuantificación de ese

valor inicial, pero sin que ello se haga explícito en la ley. Y esto, a pesar de que la inflación no puede entenderse nunca como un dato objetivo que dé realmente un mayor valor a un determinado activo y, mucho menos, convertirse de forma implícita, sin ningún aval legal, en un criterio de cuantificación de la distinta intensidad con que se puede realizar el elemento objetivo de un presupuesto variable.

En definitiva, y como se decía antes, o bien se articula automáticamente un mecanismo de corrección monetaria; o bien se reconoce en la ley que la inflación es un criterio de cuantificación, lo que es bastante impensable, ya que sería reconocer un criterio aleatorio que contraviene el principio de igualdad y que, a su vez, desnaturaliza el valor real que especifica el presupuesto de hecho del impuesto. En cualquier caso, y después de todo lo comentado, se tendría que haber acordado la inconstitucionalidad del anteriormente citado art. 355, como pedía con su voto particular el Magistrado Rodríguez Bereijo.

