

# **IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS: REFLEXIONES SOBRE LA DEVALUACIÓN MONETARIA A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA \***

Por el Dr. D. Clemente CHECA GONZÁLEZ.

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Extremadura.

y por D. Isaac MERINO JARA.

Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Extremadura.

## *S U M A R I O*

- I. INTRODUCCIÓN
- II. SOBRE LA NECESIDAD O NO DE ELIMINAR EL COMPONENTE MERAMENTE MONETARIO
  - 1. DISPOSICIONES NORMATIVAS
  - 2. POSICIONES DOCTRINALES
  - 3. POSTURAS JURISPRUDENCIALES
- III. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA COMO EXIGENCIA DE LA DEPURACIÓN DE LOS INCREMENTOS DE VALOR PURAMENTE NOMINALES
- IV. CONCLUSIÓN

---

\* Este artículo obtuvo el V Premio Nacional LA LEY de artículos doctrinales para Profesionales del Derecho. El Jurado fue presidido por D. Rodrigo URÍA GONZÁLEZ e integrado por D. Antonio GULLÓN BALLESTEROS, D. José Ramón PARADA VÁZQUEZ, D. Miguel BAJO FERNÁNDEZ y D. José Manuel OTERO LASTRES.



## I. INTRODUCCIÓN

El impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos constituye, como bien ha señalado REBES I SOLE <sup>1</sup>, uno de los tributos municipales que suscita un mayor y continuado interés, tanto desde el punto de vista doctrinal como jurisprudencial, siendo a la vez un impuesto de gran trascendencia para los Ayuntamientos, pues tradicionalmente ha venido a representar uno de los ingresos más notables para sus haciendas <sup>2</sup>.

Su objeto de gravamen viene constituido, como su mismo nombre pone de manifiesto, por el incremento del valor experimentado por los terrenos, el cual se mide, en la técnica de este impuesto, por la variación del valor de aquéllos entre dos momentos determinados; fijándose al efecto unos índices municipales de valor, establecidos por zonas y aprobados por los Ayuntamientos, índices con los que se intenta dar respuesta a lo dispuesto en el artículo 355.1 del R. D. Leg. 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprobó el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, según el cual la base imponible de este

---

1 En «El Impuesto Municipal sobre el incremento del Valor de los Terreno (I)», en *Manual de Derecho Tributario Local*, dirigido por J. J. FERREIRO y E. SIMÓN ACOSTA, Generalitat de Catalunya, Escola d'Administració de Catalunya, Barcelona, 1987, pp. 361 y 362.

2 En el mismo sentido se manifiesta J. A. PUELLES PÉREZ «Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos. Algunas reflexiones de interés», en *C. T.*, núm. 42, 1982, p. 182, quien señala al respecto que «es mucha la importancia de todo orden que ha tenido y, sobre todo, tiene esta figura impositiva en la vida económica del país en general y en los presupuestos municipales en particular, especialmente en tiempos como los presentes, de necesidad creciente de grandes recursos por parte de los Ayuntamientos y de la autonomía financiera de éstos».

impuesto «será la diferencia entre el valor corriente en venta del terreno al comenzar y al terminar el período de imposición».

Lo que no se establece en este precepto, ni en ningún otro de la norma aludida, es la homogeneización de susodichos valores, esto es, que el valor de los índices, tanto para el momento final como para el inicial se expresan en un signo monetario del mismo valor real en ambos momentos. Ello, indudablemente, ocasiona que se compute como incremento no sólo el real que pudiera haberse producido, sino también el meramente monetario, como señala PUELLES PÉREZ <sup>3</sup>.

Es justamente de esta cuestión de la que aquí nos vamos a ocupar, prescindiendo en esta sede de otros interesantes y problemáticos temas que este impuesto suscita, para lo cual examinaremos las opiniones doctrinales y los pronunciamientos jurisprudenciales recaídos sobre el asunto, haciendo especial mención de lo que sucede en Italia, por cuanto en dicho país este problema ha sido pormenorizadamente tratado, lo cual, sin duda, puede ser una buena guía para el enfoque español, toda vez que la cuestión a dilucidar es básicamente semejante.

## **II. SOBRE LA NECESIDAD O NO DE ELIMINAR EL COMPONENTE MERAMENTE MONETARIO**

### **1. DISPOSICIONES NORMATIVAS**

Aunque ahora dicha necesidad no se recoge en las normas aplicables al supuesto en cuestión, antes si se tuvo presente, y así —sin retrotraer—

---

<sup>3</sup> Vide su artículo «Impuesto Municipal sobre el incremento del valor de los terrenos. Necesidad de que los valores que permiten cuantificar el incremento sean homogéneos», en *Gaceta Fiscal*, núm. 41, 1987, p. 121. Ello no es así porque, como indica este autor, mientras los índices pertenecientes al valor actual o final se corresponden o al menos se aproximan bastante al auténtico valor de los terrenos, no sucede, sin embargo, lo mismo con los índices atañentes al valor inicial, que suelen ser inferiores o incluso muy inferiores al valor corriente en venta en aquél momento, lo cual origina que la diferencia o base del impuesto sea superior a la que en puridad correspondería.

nos hasta leyes anteriores en las cuales esta solución estaba apuntada, remitiendo al Gobierno la oportunidad o no de aplicarla <sup>4</sup>— hemos de hacer mención a la Ley 41/1975, de 19 de noviembre de Bases del Estatuto de Régimen Local, la cual en su Base 27.11 señalaba que: «El valor inicial y, en su caso, el importe de las contribuciones especiales y mejoras, se corregirán automáticamente con arreglo a los índices ponderados del coste de la vida publicados por el Instituto Nacional de Estadística», y, al R. D. 3250/1976, de 30 de diciembre, por el que se pusieron en vigor las disposiciones de la anterior ley en materia de ingresos de las Corporaciones Locales, el cual establecía en su artículo 92.5 que: «El valor inicial y, en su caso, el importe de las contribuciones especiales y mejoras permanentes se corregirán automáticamente con arreglo a los índices ponderados del coste de la vida del conjunto nacional de poblaciones, publicados por el Instituto Nacional de Estadística. A tal efecto se multiplicará el valor inicial y, en su caso, el de las mejoras permanentes, y contribuciones especiales por la estimación del valor de la peseta calculado en función de los índices del coste de la vida correspondiente al 31 de diciembre inmediato anterior al año en que se hubiese adquirido el terreno, realizado la mejora, o abonado la contribución especial, respectivamente y al 31 de diciembre anterior al año en que entre en vigor el índice de valores aplicable en la fecha en que se transmita la propiedad, o se transmita o constituya el derecho real de goce, limitativo del dominio».

Esta situación quedó modificada, sin embargo, por lo dispuesto en el artículo 3.2 del R. D. Ley 15/1978, de 7 de junio, que derogó lo establecido —en cuanto a la corrección automática del valor inicial del terreno y, en su caso, del importe de las contribuciones especiales y mejoras—, en el apartado 11 de la Base 27 de la Ley 41/1975 y en el apartado 5 del artículo 92 del R. D. 3250/1976, dictado en desarrollo de aquélla, indicándose tan sólo, en sustitución de lo anterior, que se autorizaba al Gobierno, cuando razones de política económica así lo exigiesen, para aplicar correcciones monetarias en la determinación del valor inicial del período de imposición y, en su caso, en el de las contribuciones especiales y mejoras permanentes en relación con este impuesto (art. 4).

---

4 Vide J. A. PUELLES PÉREZ, ob. cit., pp. 122 y 123.

La redacción de este último artículo —cuyo contenido por lo demás, nunca hasta ahora se ha aplicado— es la única que ha pasado al R. D. Leg. 781/1986, de 18 de abril, ya referido, que la recoge literalmente en su artículo 355.5.

## 2. POSICIONES DOCTRINALES

Ante este cambio de orientación, parte de la doctrina no dudó en responder, y así, por ejemplo, PÉREZ-ARDA y LÓPEZ DE VALDIVIESO<sup>5</sup>, ha señalado que: «Prevista la corrección automática en el Decreto de 1976, no se comprende cómo pudo ser derogado este resorte en 1978, casi recién nacido, cuando por imperativo del principio de justicia se debían corregir los valores iniciales de los terrenos y de los derechos reales de goce impuestos sobre los mismos, si permanecen sujetos al impuesto, sobre todo cuando por falta de índices de valor inicial, se tome como valor el precio de los títulos de adquisición del transmitente, para operar así con unidades monetarias a precio constante, al menos oficial, mediante la corrección del poder adquisitivo de la peseta, y si así se hiciera se evitaría el someter a tributación la mismísima inflación». Ello está en consonancia con la tesis por él mantenida de que las plus valoraciones debidas al deterioro monetario no son en verdad incrementos de valor, constituyendo su gravamen una imposición sin atender a la capacidad contributiva, una sarcástica ironía al descansar sólo en una ficción; razón por la cual, concluye que estas plusvalías nominales, «deben marginarse totalmente del impuesto porque así lo imponen los tres argumentos siguientes: A) Si en realidad no existe plus valía, por ser totalmente nominal, no hay objeto del arbitrio<sup>6</sup>; desaparece, como vimos, esta manifestación de riqueza o aumento de la capacidad económica que se quiere por el legislador someter a gravamen. B) Falta, en consecuencia, el fundamento

---

<sup>5</sup> Vide su obra *El Impuesto Municipal sobre el Incremento de valor de los Terrenos. Plusvalía*, 2.ª ed. Aranzadi, Pamplona, 1985, p. 289.

<sup>6</sup> Este autor, como vemos, sigue utilizando el término arbitrio, que era como originalmente se denominaba esta figura, hasta que se cambió el nombre, sustituyéndola por la más correcta de impuesto, por vez primera en el Proyecto Ley de Bases del Estatuto de Régimen Local, publicado en el «Boletín Oficial de las Cortes Generales» de 31 de mayo de 1974.

del arbitrio dirigido a gravar ganancias generadas por la comunidad; otra cosa implicaría una confiscación de capital. C) Si no existe aumento de valor real, falta uno de los elementos del hecho imponible, tipificado en la Ley, y en consecuencia, si éste no se realiza, falta el supuesto necesario para el nacimiento de la deuda tributaria»<sup>7</sup>; también D'OCÓN RIPOLL<sup>8</sup> aludiendo a esta cuestión ha indicado que: «Aun cuando ha sido criticada la tesis positiva de gravar los incrementos aparentes, obtenidos en función de precios y no de valores reales (y, por tanto, resultado de la inflación) en los impuestos generales (en nuestro Derecho positivo, la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), mucho más criticable desde el punto de vista técnico tributario es no tener en cuenta el incremento real en un impuesto, como el estudiado, que grava específicamente una parcela de la capacidad contributiva; en el primer caso, en los impuestos generales, puede manifestarse una idea compensadora de una política tributaria que afecta a la generalidad, pero no así en los supuestos de tributos específicos, que ni inciden sobre la generalidad de los sujetos pasivos, ni gravan, como impuestos reales, la capacidad contributiva general; en aquéllos puede vulnerarse la justicia impositiva por su excesividad; en éstos, además, se crean distorsiones en el ámbito económico de forma relativa», añadiendo más adelante<sup>9</sup> que si alguna justificación técnica se encontraba para prescindir de la corrección del incremento aparente en los impuestos generales en base a una política tributaria compensadora, «no existe más defensa en un tributo específico, por la discriminación que supone, que aducir las exigencias dimanantes de una política recaudatoria necesitada de hacer llegar recursos al erario municipal».

En este mismo sentido se han manifestado también otros autores, como SIMÓN ACOSTA<sup>10</sup>, quien considera que el valor inicial debe ser corre-

---

7 S. PÉREZ-ARDA y LÓPEZ DE VALDIVIESO, *El Impuesto Municipal sobre el incremento de valor de los terrenos. Plusvalía*, ob. cit., p. 255.

8 *Impuesto Municipal sobre el Incremento del valor de los terrenos*. C.L.F.T., T. XXXVI, Madrid, 1984, pp. 9 y 10.

9 Ob. ult. cit., p. 271.

10 Vide «El impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos. (III)», en *Manual de derecho tributario legal*, ob. cit., p. 456.

gido para evitar que se graven plusvalías nominales o monetarias, porque «es a todas luces evidente que si la plusvalía es el resultado de un aumento general en el nivel de precios, no existe un verdadero incremento de valor, ni, por tanto, capacidad económica gravable en el impuesto que nos ocupa. Los motivos por los que debe procederse a la corrección del valor inicial en función del nivel de subida general de los precios son lógicamente inatacables: no se pueden comparar pesetas de hoy con pesetas de hace unos años, puesto que son unidades de medida distinta»; MUÑOZ DEL CASTILLO <sup>11</sup>, el cual entiende que «deberán desecharse aquellos incrementos puramente nominales que obedecen a fluctuaciones en el nivel de precios, respondiendo esta idea al hecho de que un incremento de valor que sea ficticio, es decir, no obtenido realmente, no supone una auténtica exteriorización de capacidad contributiva gravable»; SÁNCHEZ GALIANA <sup>12</sup>, quien ha escrito que: «El problema clave de la determinación de la base imponible en el impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos radica en que no se ha arbitrado ningún medio efectivo para reducir a términos monetarios homogéneos los valores inicial y final, lo que va a originar, en la práctica, el gravamen de incremento de valor en muchos casos meramente nominales, vulnerándose en consecuencia el principio de capacidad económica, no revelada en modo alguno por la inflación»; y, HERNÁNDEZ LAVADO, como aportación más reciente <sup>13</sup>, quien también considera opuesto al principio de capacidad económica el que se graven incrementos de valor nominales o de origen inflacionario.

Opinión contraria, sostienen, sin embargo, RODRÍGUEZ GARCÍA,

---

11 Vide «La base imponible en el Arbitrio de Plusvalía», en *Rev. de Economía y Hacienda Local*, núm. 15, 1975, pp. 535 y 536 y asimismo, «El impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos», en *Fiscalidad municipal sobre la propiedad urbana*, Lex Nova, Valladolid, 1982, pp. 105-106, donde señala que carece de sentido justificar la corrección monetaria en razones de política económica. La misma «se fundamenta en la justicia tributaria», y, como quiera que la autorización para aplicarla no se ha hecho efectiva, «actualmente se están gravando incrementos de valor nominales».

12 Vide «Consideraciones acerca del Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos», en *Civitas, R.E.D.F.*, núm. 42, 1984, p. 227.

13 Vide su obra *El Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos. Hecho imponible y cuantificación*, Lex Nova, Valladolid, 1988, pp. 141 y ss.

PONS GONZÁLEZ y ESTEBAN RODRÍGUEZ <sup>14</sup>, quienes tras indicar que «se han opuesto a la tributación de las plusvalías patrimoniales una serie de reparos de los que el más evidente y frecuentemente señalado, tal vez sea el de que una gran parte de estas plusvalías se deben, únicamente, a la disminución del poder adquisitivo del dinero y, por tanto, representan sólo una mejora nominal, no real, de la posición económica de los contribuyentes y, en consecuencia, su gravamen sería injusto», oponen a tal objeción el argumento «de que es un hecho de común experiencia que una inflación enriquece a unas personas y empobrece a otras y, por consiguiente, y prescindiendo de que todo incremento de valor es normalmente el resultado de una pluralidad de causas que actúan conjuntamente (por ejemplo, acumulación de beneficios, variación del volumen de capacidad de capital de la economía, mejora de las expectativas, etc.), el solo aumento del nivel general de precios no da lugar únicamente a incrementos de valor puramente monetarios, sino también a incrementos o pérdidas reales de valor». Esto es, sin duda, cierto, pero no empece, en nuestra opinión, que se deba intentar corregir la situación derivada de incrementos meramente nominales; aunque, eso sí, sometiendo a gravamen los que sean verdaderamente reales. Se trataría, en suma, de distinguir unos de otros, para aplicar a cada uno distinto régimen. Es verdaderamente difícil esta tarea, pero necesaria, para así atender a las exigencias dimanantes del principio de capacidad económica.

Aunque más amplia, y más científicamente fundada, desde otra perspectiva, PALAO TABOADA <sup>15</sup> también se ha referido a esta cuestión, concluyendo —tras poner de relieve, por un lado, que «el solo aumento del nivel general de los precios no da lugar únicamente a incrementos de valor puramente monetarios, sino también a incrementos o pérdidas reales de valor», y por otro, que el abandono del principio nominalista en este impuesto plantea graves dificultades y problemas de justicia y económicos: elección del índice de precios adecuado, disparidad creada al deflactar los incrementos de valor y no las rentas ordinarias, pérdida

---

14 Expuesta en *Impuesto municipal de plusvalía*, Hespería, Madrid, 1981, p. 106.

15 Vide «La imposición sobre las ganancias de capital y la justicia tributaria», en *H.P.E.*, núm. 9, 1973, pp. 54 y ss.

de confianza en la moneda, etc.— que el mantenimiento del principio nominalista no repugna a la justicia tributaria, «siempre que el impuesto se configure con la precaución necesaria para evitar que se graven frecuente impuestos puramente nominales», y afirmando al mismo tiempo, basándose en PREST y en SELTZER, que: «La minoración, al menos, de estos problemas debe lograrse fundamentalmente por vía de la política económica de la estabilidad de precios».

Esta última solución apuntada, obviamente, sería la más perfecta para la corrección de esta cuestión. Sin embargo, de acuerdo con la realidad no nos parece que en el momento presente se vaya avanzando en esta línea, sino todo lo contrario, por lo que, en consecuencia, dicho camino, por ideal que sea, no es fácilmente transitable en la actualidad, haciéndose, pues, preciso ensayar nuevas vías más factibles y operativas.

Ahora bien, hay que tener en cuenta que las afirmaciones de este autor se extienden a un marco más amplio que el del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, por lo que no todas son claramente aplicables al ámbito de este último <sup>16</sup> y, además, hay que señalar que el problema relativo a las dificultades de contar con un índice de precios fiable existe ciertamente; pero, como él mismo pone de relieve, se trata de una dificultad meramente técnica, no siendo ni mucho menos imposible llegar a tener, con los medios hoy disponibles, índices verdaderamente correctos y verídicos.

En la doctrina italiana, tal como ya señalamos, esta cuestión ha sido objeto de un amplio debate, tendiéndose generalmente a negar legitimación al gravamen de los incrementos de valor meramente nominales. En tal sentido, debe citarse a GIARDINA <sup>17</sup> y a MANZONI <sup>18</sup>. Éste, no obstante, señala que la devaluación monetaria (comúnmente considerada como una causa típica de incrementos de valor puramente nominales o aparentes)

---

<sup>16</sup> Vide en este sentido las consideraciones precedentemente expuestas en nota 8 por D'OCÓN RIPOLL.

<sup>17</sup> *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffrè, Milano, 1961, pp. 194 y ss.

<sup>18</sup> *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giapichelli, Torino, 1965, p. 130, nota 25.

en realidad no opera nunca de un modo uniforme, razón por la cual puede dar lugar también a incrementos de patrimonio, aunque sólo sea en parte, efectivos, haciéndose así a menudo difícil una valoración de las diversas situaciones hipotizables en concreto, condicionando, por consiguiente, también el juicio de constitucionalidad que se quiera mantener sobre el eventual gravamen de tales incrementos. Igualmente a MOSCHETTI<sup>19</sup>, quien indica claramente que: «Un incremento que sea puramente nominal no manifiesta capacidad contributiva, pues con este término se entiende una aptitud económica efectiva y no simplemente aparente»; a GRANELLI<sup>20</sup>, el cual señala que el gravamen de los incrementos nominales en el INVIM, además de resultar incompatible con la estructura y con las finalidades del impuesto, es susceptible de poder ser considerado en contraste con el principio de capacidad contributiva; a V. UCKMAR<sup>21</sup>, quien advierte que cuando se verifica una devaluación monetaria cambia la unidad de medida de la fuerza económica individual, pero ésta permanece invariada; el poder de disposición sobre los bienes, la capacidad de ahorrar y consumir y, por tanto, la aptitud para concurrir a las cargas públicas no aumenta: muda sólo el instrumento para medir este poder, esta capacidad, esta aptitud, por lo que, según él, los incrementos de valor debidos a la devaluación de la moneda no deberían dar lugar a ningún problema de imponibilidad; a GERA<sup>22</sup>, a MARONGIU<sup>23</sup>; a PERRONE

---

19 *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1973. Existe una traducción al español, por la que se cita, llevada a cabo por CALERO GALLEGOS y NAVAS VÁZQUEZ, *El principio de capacidad contributiva*, I.E.F., Madrid, 1980, p. 260, nota 11 y, sobre todo, pp. 406 y ss.

20 «Profilo giuridico dell'I.N.V.I.M.», en *Diritto e Pratica Tributaria*, 1975, parte I, p. 777 y también su comentario a la Sentencia 126/1979, de la Corte Costituzionale, «Imposizione dei plusvalori e principi costituzionale», en *Diritto e Pratica Tributaria*, 1979, parte seconda, pp. 930 y ss.

21 «Le differenze di numerario conseguente alla svalutazione monetaria non sono assoggettabili a tassazione», en *Diritto e Pratica Tributaria*, 1975, parte II, p. 8.

22 «L'I.N.V.I.M., un'imposta da abolire. Ingiustizia, antieconomicità ed incostituzionalità di un tributo», en *La Commissione Tributaria Centrale*, 1976, II, pp. 233-252.

23 «I.N.V.I.M. ed inflazione: riflessioni a margine di un recente articolo», en *Diritto e Pratica Tributaria*, 1979, parte I. Este autor llega a la conclusión, p. 882, de que deben excluirse de este impuesto local los incrementos de valor monetarios que derivan de causas diversas de aquellas que son relevantes a los fines del tributo.

CAPANO<sup>24</sup>; y, finalmente, desde una perspectiva más general, a AGUS<sup>25</sup>, quien pone de relieve como en tiempos de acentuada y perdurante inflación el diseño originario de las alícuotas progresivas sufre graves distorsiones, el concepto mismo de progresividad viene alterado y el entero sistema tributario resulta deformado.

### 3. POSTURAS JURISPRUDENCIALES

Un tema tan importante como el que venimos tratando era lógico que no estuviese huérfano de pronunciamientos jurisprudenciales al respecto, y así efectivamente ha sucedido, existiendo ya diversas sentencias que se ocupan del mismo. La doctrina que en ellas se contiene no es, sin embargo, uniforme, habida cuenta que junto a algunas, que sostienen la necesidad de depurar los componentes meramente nominales del incremento sometido a gravamen, se encuentran otras, por el contrario, que siguiendo el tenor literal de las normas aplicables afirman que ello no es posible.

En el primer grupo se pueden encuadrar, entre otras, la Sentencia de la A. T. de Sevilla de 30 de septiembre de 1983, confirmadora de una Resolución del T. E. A. P. de Cádiz, de 1 de julio de 1982 —en la cual se puede leer, en uno de sus CONSIDERANDOS, que «la aplicación automática de unos valores iniciales muy inferiores al valor corriente en venta y unos valores finales muy próximos al valor corriente en venta (...) lleva inexorablemente a que el gravamen no recaiga sobre el incremento de valor, sino sobre el bien mismo, conduciendo en algunos casos de transmisiones cuyo período inicial y final disten entre sí muchos años

---

El artículo al que se refiere es el de V. VISCO, «I.N.V.I.M.: non tirate pietre contro l'imposta», publicado en *L'espresso*, núm. 22, p. 209, donde se defendía la viabilidad de sujetar a gravamen plusvalías monetarias en el I.N.V.I.M..

MARONGIU ya se había ocupado anteriormente de esta cuestión en «Ancora sull'I.N.V.I.M. e la svalutazione monetaria», en *Diritto e Pratica Tributaria*, 1978, parte II, pp. 194 y ss.

24 *Imposizione ed inflazione*, Napoli, 1979, pp. 120-133.

25 «Imposta progressiva e inflazione monetaria nel quadro della finanza pubblica», en *Diritto e Pratica Tributaria*, 1982, parte I, p. 29.

a una verdadera confiscación por vía impositiva que vulneraría lo prevenido en el artículo 31 de la Constitución, en el que expresamente se establece que los tributos no tendrán alcance confiscatorio—; la Sentencia de la A. T. de Cáceres de 24 de mayo de 1984 —la cual, tras poner de manifiesto que «siendo doctrina científica y jurisprudencial consolidada respecto a la filosofía justificativa del gravamen la idea de que vuelva a la comunidad, representada por el Ayuntamiento, una parte del aumento del valor cuestionado que sea ajeno a la actividad del propietario, ello requiere como primera exigencia, la realidad del enriquecimiento partiendo de la veracidad de los valores inicial y final, pero teniendo en cuenta que la técnica de las elevaciones progresivas de los valores hechos por los Ayuntamientos y la falta de indexación de dichos valores al no tenerse en cuenta el efecto de la erosión monetaria, junto con las variaciones de las curvas de precios, de terrenos en el mercado que incluso pueden inflexionar su sentido, pudiera conducir a situaciones contrarias al mandato constitucional consignado en el artículo 31.1, según el cual, la contribución al sostenimiento de los gastos públicos no tendrá carácter confiscatorio, lo que sucedería en el caso de que los valores iniciales fuesen muy inferiores a su cuantificación señalada en pesetas actuales, y los finales fuesen superiores al mercado, o peor si concurren ambas causas, ya que en tal caso se desnaturalizaría el impuesto que de ser sobre el incremento del valor pasaría a ser ilegalmente sobre el valor de tales terrenos», señala que, y ésta es su principal aportación al tema debatido, «derogada la corrección automática del número 5 del artículo 92 del R. D. 3250/1976 por el R. D. Ley 15/1978, de 7 de junio, en su artículo 3,2 (...) la Sala estima que lo derogado es el referido automatismo, pero no la posibilidad singular y particularizada de hacer la corrección en cada caso, por lo que proceda en aras de los razonamientos inicialmente expuestos, que se incremente el valor inicial con el aumento del coste de la vida, según los datos del Instituto Nacional de Estadística, desde el día en que fue fijado hasta el de la liquidación»—; las Sentencias de la misma Audiencia últimamente aludida de 10 de mayo <sup>26</sup> y de 25 de junio de 1986 y de 13 de enero de

---

26 En esta sentencia, aunque es distinto el ponente, en este caso el Sr. PÉREZ CLEMENTE, mientras en la anterior lo fue el Sr. CRESPO MÁRQUEZ, se vuelve a insistir en que la derogación contenida en el art. 3.2 del R. D. L. 15/1978, de 7 de junio, debe entenderse limitada

1987, en las cuales se indica que «la Sala reconoce que no existe norma habilitante desde el R. D. Ley del 7 de junio, para la corrección automática de los valores iniciales según el Índice del Coste de la Vida o de Precios al Consumo; pero no es menos cierto que, aún teniendo en cuenta el artículo 3.2 de la disposición anterior, la primera operación a realizar antes de proceder a la obtención de la diferencia entre ambos valores, es la de conseguir la homogeneidad en las cantidades intervinientes, no por imperativos jurídicos, sino aritméticos, lo que no ocurre si la magnitud “valor inicial” está medida con pesetas de distinto valor adquisitivo de las señaladas por el “valor final”, por cuanto, si bien no cabe por imperativo de la norma antes citada la aplicación de los Índices referidos, no por ello puede dejar de operar la exigencia técnica de ser ambas magnitudes homogéneas para hallar su diferencia» —y la Sentencia de la A. T. de Valencia de 7 de julio de 1986, donde también se pone de manifiesto que «el valor inicial ha de actualizarse con arreglo al incremento del índice de precios producido durante el período impositivo, establecido por el Instituto Nacional de Estadística».

En sentido contrario a las Sentencias hasta aquí citadas, debemos traer a colación de la A. T. de Barcelona, de 24 de abril de 1985, que declaró

---

al «automatismo», quedando a salvo la posibilidad singular y particularizada de hacer la corrección en cada caso para no incurrir en la constitucionalmente prohibida confiscación a la que hemos hecho referencia con anterioridad.

Esta sentencia es reseñable porque junto a ella se incluye un voto particular debido al Sr. FERNÁNDEZ MONTALVO, emitido en base a lo dispuesto en el artículo 260 de la L. O. P. J. Ello, en palabras de MARTÍNEZ LAFUENTE, «Jurisprudencia», en *Impuestos*, T. I, 1987, p. 430, «constituye algo realmente curioso por lo insólito dentro de la jurisprudencia tributaria». Se indica en aquél que «la corrección del valor inicial del período impositivo con arreglo a los índices ponderados del coste de la vida fijados por el I. N. E. encuentra el obstáculo de no tener apoyatura en la legalidad aplicable», aunque finaliza señalando que «los argumentos de la sentencia pudieran ser atendibles en algunos casos auténticamente confiscatorios, conforme a los postulados constitucionales, si se patentiza la inexistencia de real incremento de valor computándose sólo las magnitudes derivadas del proceso inflacionario».

Vide el comentario a la misma realizado por E. SIMÓN ACOSTA, «El Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos, (III)», ob. cit., p. 458. Esta sentencia también ha sido objeto de reseña crítica por parte de R. FALCÓN Y TELLA, «Comentario general de Jurisprudencia», en *Civitas, R.E.D.F.*, núm. 56, 1987, p. 654.

la improcedencia, a efectos de determinar la base para liquidar el impuesto, de corregir el valor inicial del bien transmitido por aplicación de los índices ponderados del coste de la vida confeccionados por el Instituto Nacional de Estadística, y fundamentalmente la Sentencia del T. S., de 24 de febrero de 1987 (Ponente: Sr. Pujalte Clariana), la cual, en relación al asunto que nos ocupa —estimando el recurso extraordinario de apelación en interés de ley interpuesto por el Letrado del Estado contra la Sentencia dictada, el 25 de junio de 1986, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la A. T. de Cáceres—, fijó la siguiente doctrina legal: «Que en materia del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos no es posible realizar correcciones monetarias en la determinación del valor inicial del período de la imposición ni en el de las contribuciones especiales y mejoras permanentes, en tanto que el Gobierno no acuerde la aplicación de tales correcciones monetarias»; a la cual llegó, señalando precedentemente la derogación expresa del párrafo 11 de la Base 27 de la Ley de Bases de noviembre de 1975 y el artículo 92.5 del R. D. de 30 de diciembre de 1976 llevada a cabo por el ya citado R. D. Ley 15/1978, de 7 de junio, y considerando que el fenómeno inflacionista juega libremente, de manera desigual en el sistema tributario, hasta el punto de que mientras la imposición sobre el capital o sobre el patrimonio se ve suavizada por la inflación, los impuestos sobre el valor añadido permanecen estables y los impuestos sobre las «plusvalías» crecen con ella.

En definitiva, el Tribunal Supremo reconoce los efectos negativos de la inflación en este impuesto. Sin embargo, de ello no concluye que aquéllos deben ser tenidos en cuenta, sino que, por el contrario, señala que los mismos se corrigen, en parte, «con el propio efecto inflacionista durante el tiempo transcurrido entre el nacimiento del hecho imponible y el momento del pago efectivo del tributo, dependiendo de la mayor o menor agilidad en la gestión fiscal, puesto que la moneda con la que se salda la deuda tributaria estará más envilecida que la vigente al tiempo en que, teóricamente, debió realizarse». La invocación de este argumento por el T. S., con todos nuestros respetos, estimados que es contraproducente, acientífica y errónea, dado que en último término implica sostener que aquellos municipios que menos ágiles y eficientes sean en la gestión

tributaria serán los que mejor luchan contra la inflación, porque cuanto mayor tardanza en recaudar se produzca más envilecida estará la moneda y, por consiguiente, menores serán los efectos nocivos de las plusvalías nominales sobre los contribuyentes. Este modo de obrar, como quiera que demanda una Administración municipal morosa en la exigencia del cumplimiento de las obligaciones tributarias, choca frontalmente con lo dispuesto en el artículo 103 de la Constitución, el cual exige que la Administración actúe con eficacia y celeridad.

Idéntico criterio al expuesto en esta sentencia se recogió en las Resoluciones del T.E.A.C. de 28 de junio de 1984, de 7 de noviembre de 1985 y de 13 de noviembre de 1986 y se mantuvo también en la Sentencia del T. S. de 27 de marzo de 1987 (Ponente: Sr. Mendizábal Allende). En ésta, no sin dejar de señalarse que el sistema de actualización monetaria que se recogía en la Base 27.11 de la Ley de 1975, y en el artículo 92.5 de las Normas Provisionales del R. D. de 30 de diciembre de 1976, era «intrínsecamente equitativo y razonable», se llegó, sin embargo, a la misma conclusión que en la Sentencia, ya citada, de 24 de febrero del mismo año, esto es, que para operar dicha corrección monetaria en este impuesto era preciso el acuerdo previo del Gobierno de la Nación.

En Italia esta cuestión también ha suscitado dudas en la jurisprudencia, aunque allí, en general —salvo casos específicos y aislados en los que las Comisiones tributarias han procedido por sí mismas a depurar las variaciones nominales debidas a la devaluación monetaria<sup>27</sup>—, los Tribunales han sido más expeditivos que los españoles, planteando, de oficio o a instancia de parte, directamente ante la Corte Costituzionale la compatibilidad con el artículo 53 de la Constitución Italiana (similar al artículo 31 de nuestro texto constitucional) de la determinación de la base imponible por diferencia entre dos valores referidos a dos momentos (inicial y final) diversos, sin preverse la posibilidad de calcular qué

---

27 Vide en esta línea Comm. trib. de I grado de FERRARA, de 12 de mayo de 1976; Comm. trib. de I grado de FORLI, de 3 de marzo de 1977 y Comm. trib. de I grado de TREVISO' de 24 de octubre de 1978, citadas por G. MARONGIU, «I.N.V.I.M. ed inflazione: riflessione a margine di un recente articolo», ob. cit., p. 870.

parte del incremento fuese imputable, en todo o parte, a la disminución del valor de la moneda <sup>28</sup>.

---

28 Vide Comm. trib. de II grado de U.D.I.N.E., ord. de 8 de febrero de 1978; Comm. trib. de I grado de ISERNIA, ord. de 9 de marzo de 1978; Comm. trib. de I grado de REGGIO EMILIA, ord. de 26 de abril de 1978; Comm. trib. de I grado de GROSSETO, ord. de 3 de mayo de 1978; Comm. trib. de I grado de AOSTA, ord. de 4 y 18 de marzo de 1978; Comm. trib. de I grado de SALERMO, ord. de 11 de abril de 1978; Comm. trib. de I grado de VERONA, ord. de 24 de febrero de 1978; Comm. trib. de II grado de ROMA, ord. de 26 de abril de 1978; Comm. trib. de I grado de BIELLA, ord. de 5 de abril de 1978; Comm. trib. de II grado de ROVIGO, ord. de 28 de junio de 1978; Comm. trib. de I grado de U.D.I.N.E., ord. de 11 de mayo de 1978; Comm. trib. de I grado de PISA, ord. de 10 de abril de 1978 y de 12 de junio; Comm. trib. de I grado de BUSTO ARSIZIO, ord. de 12 de junio de 1978; Comm. trib. de I grado de VERONA, ord. de 24 de febrero y 10 de marzo de 1978; Comm. trib. de II grado de MILANO, ord. de 24 de febrero de 1978; Comm. trib. de I grado de BASSANO DEL GRAPPA, ord. de 8 de junio de 1978; Comm. trib. de I grado de GORIZIA, ord. de 13 de julio de 1978; Comm. trib. de I grado de IMPERIA, ord. de 17 de febrero de 1978; Comm. trib. de II grado de RAVENNA, de 4 de julio de 1978; Comm. trib. de I grado de TOLMEZZO, ord. de 19 de julio de 1978; Comm. trib. de II grado de AVELLINO, ord. de 21 de abril de 1978; Comm. trib. de I grado de ASCOLI PICENO, ord. de 13 de mayo de 1978; Comm. trib. de II grado de FIRENZE, ord. de 10 de abril de 1978; Comm. trib. de I grado de TORTONA, ord. de 5 de octubre de 1978; Comm. trib. de I grado de MATERA, ord. de 14 de octubre de 1978; Comm. trib. de I grado de LUCERA, ord. de 12 de mayo de 1978; Comm. trib. de I grado de CREMONA, ord. de 17 de octubre de 1978; Comm. trib. de II grado de CREMONA, ord. de 15 de noviembre de 1978; Comm. trib. de I grado de GORIZIA, ord. de 28 de septiembre de 1978; Comm. trib. de II grado de BERGAMO, ord. de 16 de octubre de 1978; Comm. trib. de II grado de RAVENNA, ord. de 14 de noviembre y 5 de diciembre de 1978 y Comm. trib. de I grado de GORIZIA, ord. de 22 de junio de 1978.

Hay que tener presente que todas estas ordenanzas de envío a la Corte Costituzionale italiana tienen fecha de 1978, no porque antes de la misma no se hubiese planteado esta cuestión ante la Corte, sino porque ésta, a través de una Ordenanza de 2 de febrero de 1978, n. 9, mandó la restitución de todas las existentes en su poder con anterioridad a dicha fecha a los órganos que habían acudido ante el órgano constitucional. Ello se debió al cambio legislativo operado en el D. p. r. de 26 de octubre de 1972, n. 643, instituido del I.N.V.I.M., que fue sustituido por la Ley de 16 de diciembre de 1977, n. 904.

Dicha mutación normativa no dispuso, sin embargo, las dudas existentes sobre la adecuación o no a la Constitución del punto debatido y, en consecuencia, se reprodujeron nuevamente las ordenanzas de reenvío a la Corte, comenzando por la de 8 de febrero de 1978, de la Comm. trib. de I grado de U.D.I.N.E., comentada por MARONGIU, «Ancora sull'I.N.V.I.M. e la svalutazione monetaria», ob. cit., pp. 194 y ss.

La Corte Costituzionale se pronunció finalmente sobre el tema en su importante Sentencia 126/1979, de 8 de noviembre, en la que, después de reconocer que el incremento de los valores inmobiliarios constituye seguro índice de capacidad contributiva, se señaló que la presencia del fenómeno de la inflación no impide el establecimiento de un impuesto de esta naturaleza ni implica que el legislador venga constreñido a depurar los incrementos de valor del componente imputable a la devaluación de la moneda mediante fórmulas de indicación o de integral revaluación. Esto no es óbice, sin embargo, para que el legislador pueda, o en casos de particular gravedad deba, tener en cuenta dichos efectos. Pero, en todo caso, se trata de una elección política, reservada a la discrecionalidad del legislador y que, por consiguiente, no cabe someterla al control de legitimidad constitucional. En virtud de lo cual concluyó afirmando que debía considerarse infundada la cuestión de constitucionalidad referente al contraste con el art. 53 de la Constitución «bajo el perfil de la falta de un mecanismo de integral igualación monetaria entre valor inicial y valor final idóneo para depurar la base imponible neta del incremento debido de la devaluación» y que el principio de capacidad contributiva «no puede considerarse *seguramente* violado por el solo hecho de que una fluctuación del valor de la moneda haya aumentado la incidencia fiscal de un tributo, teniendo presente la incontestable presencia de una efectiva capacidad del contribuyente».

La doctrina contenida en esta Sentencia de la Corte fue posteriormente confirmada, pronunciándose en idéntico sentido, en las Sentencias 239/1983, de 25 de julio y 262/1983, de 26 de septiembre. En consecuencia, debemos considerar que los miembros de la Corte Costituzionale italiana entienden que es pacífica la solución a otorgar al supuesto en cuestión. Nosotros, sin embargo, pensamos que no lo es, y a tal fin aportaremos en el siguiente epígrafe los argumentos que en nuestra modesta opinión deben concluir a un resultado contrario al mantenido por la Corte Italiana, cuya doctrina en este caso, utilizando la dicotomía apuntada por RODRÍGUEZ-ZAPATA <sup>29</sup>, más debe entenderse como una advertencia, con

---

29 «La Corte Constitucional italiana: ¿modelo o advertencia?, R. D. Pol. (U.N.E.D.), n. 7, 1980, pp. 57 y ss.

el fin de no acogerla, que como modelo a imitar, y ello porque creemos que la misma ha sido medrosa, excesivamente cauta, temerosa de los posibles reflejos inducidos que una afirmación favorable al no gravamen de los incrementos de valor nominales hubiese podido tener en otras ramas del sistema tributario, como ha señalado L. PERRONE <sup>30</sup>.

Es cierto que la Corte es un juez que hace política, como observa DE MITA <sup>31</sup>, y, con carácter más general, GARCÍA DE ENTERRÍA <sup>32</sup>, cuando señala que «los conflictos que habrá de resolver el Tribunal Constitucional tendrán necesariamente sustancia política, como es lo común en todos los Tribunales de esta especie, supuesto que operan sobre una norma penetrada de esa sustancia en su más noble expresión», pero no menos cierto es, y conviene resaltarlo, como hace este último autor, que la resolución de los conflictos políticos se debe hacer con criterios y métodos jurídicos, y nunca políticos, ya que, como ha indicado STERN: «Jurisdicción sobre materia política no es lo mismo que jurisdicción política en el sentido de jurisdicción que sigue el tipo y el método de la decisión política» <sup>33</sup>. Por ello no estamos conformes con DE MITA cuando señala, refiriéndose a la Sentencia 126/1979 que es una de las más equilibradas y responsables <sup>34</sup>, pues con ello este autor, a nuestro juicio, confunde la bondad política que dicha Sentencia pueda tener, y que indudablemente tiene, con la dimensión estrictamente jurídica de la misma, pers-

---

30 «L'inflazione e l'I.N.V.I.M. secondo la Corte Costituzionale», en *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1980, parte prima, pp. 221 y 222. Lo cierto es que las razones aducidas por la Corte Costituzionale no acaban de convencer, puesto que todavía se le siguen remitiendo ordenanzas, Vide Comm. trib. de II grado de PALERMO, ord. de 20 de febrero de 1986 y Comm. trib. de I grado de ROMA, ord. de 20 de febrero de 1987.

31 En su comentario a «bota calda», como él mismo dice, de la Sentencia, 126/1979, de la Corte, recogido en *Fisco e Costituzione. Questioni risolte e questioni aperte*, Giuffrè, Milano 1984, p. 529.

32 En *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, 3.ª ed., Civitas, Madrid 1985, p. 178.

33 Vide E. GARCÍA DE ENTERRÍA, ob. ult. cit., p. 178, nota 119.

34 Vide la p. 5 de su estudio introductorio, «Il diritto tributario nella giurisprudenza costituzionale» a la obra ya citada, *Fisco e costituzione. Questioni risolte e questioni aperte*.

pectiva desde la que no creemos se puedan seguir manteniendo las alabanzas citadas <sup>35</sup>.

### III. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA COMO EXIGENCIA DE LA DEPURACIÓN DE LOS INCREMENTOS DE VALOR PURAMENTE NOMINALES

Para llegar a una conclusión válida, y científicamente fundada sobre esta cuestión, es preciso: primero, averiguar si el principio de capacidad económica sólo es aplicable al sistema tributario considerado en su conjunto o si, por el contrario, debe también jugar en todos y cada uno de los impuestos individualmente considerados; segundo, determinar el alcance y contenido de dicho principio; y, finalmente, analizar si existe la posibilidad o no de que los Tribunales Constitucionales puedan llegar a controlar la discrecionalidad del legislador.

Respecto a la primera cuestión, determinados autores <sup>36</sup> han sostenido que susodicho principio es aplicable solamente al sistema tributario en su conjunto, mientras que otros entienden que el mismo demanda que se respete en cada impuesto en concreto <sup>37</sup>. Las consecuencias, de

---

35 Como señala A. GARRORENA MORALES, «La Sentencia constitucional», en *R. D. Pol. (U.N.E.D.)*, n. 11, 1981, pp. 7 y 8, ésta es —sobre todo— acto procesal, decisión de un colegio de jueces que pone término a un proceso... Pero además es también, y en un grado eminente, actividad dirigida a la interpretación e integración creadora del Derecho... y desde luego, en tercer lugar, es todavía algo más: es, indefectiblemente, decisión política... acto de un poder en dialéctica con los demás poderes del Estado, por todo lo cual bien se puede afirmar que la Sentencia constitucional es una categoría triédrica... un tríptico de ninguna de cuyas hojas o perspectivas es lícito prescindir.

En nuestra opinión, la Sentencia 126/1979 atiende, con más o menos fortuna, a la primera y a la tercera de las características expuestas, pero no así a la segunda, siendo por ello criticable.

36 Entre los que destaca fundamentalmente A. D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del Diritto Tributario*, Utet, Torino 1956, pp. 74-75.

37 Así, por ejemplo, F. MOSCHETTI, *El principio de capacidad contributiva*, ob. cit., p. 65, quien indica que este principio impone una disciplina que debe respetarse no en el conjunto del sistema, sino siempre, sin posible excepción; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, ob. cit., pp. 122 y 137 y F. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Giuffrè, Milano 1969, p. 165.

seguirse una u otra orientación, serían radicalmente dispares en relación al problema concreto de si un impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos que no tuviese en cuenta en su gravamen la devaluación monetaria es o no inconstitucional en este punto, pues si este principio sólo resultase de aplicación al conjunto del sistema tributario bastaría que algunos de los impuestos —los más importantes—, no todos, se adecuasen al mismo para entenderse cumplido el mandato constitucional, con lo cual, aunque el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no lo respetase ninguna tacha se podría oponer al mismo, que, por tanto, no podría ser objeto de control desde esta perspectiva, y habría que concluir sin más declarando la legitimidad del mismo, al menos desde la óptica de su confrontación con el citado principio; mientras que, por el contrario, si se mantuviese que el mismo tiene que ser respetado en cada impuesto en concreto, entonces si que habría que entrar a analizar aquel que fuese específicamente objeto de esa controversia, para ver su adecuación o no al dictado del texto constitucional.

En nuestra opinión sí que es posible, centrándonos en el ordenamiento constitucional español, la existencia de impuestos que aún no actuando el principio de capacidad económica no por ello están en contradicción con el artículo 31 de la Constitución. Y ello es así, porque a la vista de este precepto no es posible seguir entendiendo que el mencionado principio es el criterio material y único de justicia en la esfera tributaria, como ya fuera puesto de relieve por primera vez por PALAO TABOADA<sup>38</sup>, puesto que, según nuestra Constitución, para conseguir la referida justicia se requieren, junto a aquél, la intervención y el concurso de los fundamentales principios de igualdad y progresividad<sup>39</sup>, por lo que, como

---

38 Vide su excelente trabajo «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», en *Estudios jurídicos en homenaje al prof. F. DE CASTRO*, Vol. II, Tecnos, Madrid 1976, *passim*, especialmente, pp. 415 y ss.

39 J. M. MARTÍN DELGADO, «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española», en *H.P.E.*, n. 60, 1979, p. 66; G. CASADO OLLERO, «El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (I)», en *Civitas, R.E.D.F.*, n. 32, 1981, pp. 565 y 573; E. LEJEUNE VALCARCEL, «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria», en *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional tributario*, Edersa, Madrid 1980, p. 121 y A. AGULLO AGÜERO, «Una reflexión en torno a

bien dice MARTÍN DELGADO, si bien sólo pueden gravarse manifestaciones de capacidad económica, ello no implica que todas tengan que ser sometidas a tributación, de modo que de dos manifestaciones de riqueza es posible someter una a gravamen y otra no «cuando la excepción esté fundamentada en criterios de igualdad, según la justicia que configura al sistema tributario como “justo”, en expresión del artículo 31 de la Constitución»<sup>40</sup>. De ello se infiere la plena admisibilidad de los impuestos extrafiscales<sup>41</sup>, cuya finalidad es la de utilizar un instrumento recaudatorio con otros objetivos que los meramente fiscales, sin que por ello puedan ser tachados de inconstitucionales, pues como bien ha señalado LEJEUNE VALCÁRCEL<sup>42</sup>, «si bien cada institución debe ser estudiada aisladamente en función de su estructura y finalidades específicas, deben asimismo ser contempladas en función de los presupuestos que animan y dan vida al programa que para la sociedad aparece trazado en la Constitución», lo cual es de perfecta aplicación al impuesto, toda vez que el mismo, a pesar de haber sido pensado primigeniamente para unos fines, los recaudatorios —para los que es requisito imprescindible el acatamiento al principio de capacidad económica—, presenta, sin embargo, una especial idoneidad para el logro de otros objetivos igualmente amparados en la Constitución —como ha señalado la doctrina<sup>43</sup> y ha puesto claramente

---

la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario», en *Civitas, R.E.D.F.*, n. 36, 1982, p. 557.

40 J. M. MARTÍN DELGADO, «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española», ob. cit., pp. 69-70.

En este sentido ya se había pronunciado C. PALAO TABOADA, «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva» ob. cit., p. 422, cuando señaló que «no serían inadmisibles las discriminaciones que se establezcan prescindiendo de la capacidad contributiva, siempre que estuviesen objetivamente justificadas y no pudiesen ser consideradas como infundadas o arbitrarias».

41 Vide en esta misma línea el artículo de C. CHECA GONZÁLEZ, «Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional», en *Civitas, R.E.D.F.*, n. 40, 1983, pp. 505 y ss.

42 En «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria», ob. cit., pp. 176 y ss.

43 Vide F. VICENTE-ARCHE, p. 12 del Prólogo a la obra de M. T. SOLER ROCH, *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, Madrid 1983.

de manifiesto la Sentencia 37/1987, de 26 de marzo <sup>44</sup> de nuestro Tribunal Constitucional, la cual ha indicado al respecto «que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados»— para cuyo alcance el principio de capacidad económica debe ceder su lugar preeminente pasando a un segundo lugar. No se quiere con ello afirmar que dicha capacidad deje de estar presente en absoluto en la concreta ordenación de estos impuestos, sino que los mismos gravan únicamente capacidades económicas mínimas, en expresión de MARTÍN DELGADO, quien añade que ello es así porque «su finalidad no es propiamente la de realizar ese principio de justicia sino la de utilizar un instrumento recaudatorio para otras finalidades que las meramente fiscales <sup>45</sup>».

No es éste, sin embargo, el caso del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos, en el cual no es que sólo exista esa capacidad económica mínima, sino incluso una fuerte capacidad económica <sup>46</sup>, que, además, se obtiene sin esfuerzo por parte de su titular, pues como es sabido la justificación de este gravamen reside en el reparto equitativo de las plusvalías generadas sin actividad alguna por parte de los propietarios, sino sólo debidas a fenómenos de evolución natural y, sobre todo, a las inversiones que en terrenos próximos hayan llevado a cabo los entes públicos, como ha señalado, entre otras, la Sentencia del T. S. de 20 de abril de 1978, de donde se infiere que es plenamente justo el dictado del artículo 47.2 de nuestra Constitución, que señala que: «La comunidad

---

44 Comentada por C. CHECA GONZÁLEZ en «El Impuesto sobre tierras infrutilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza», en *Impuestos*, T. I, 1987, pp. 661 y ss.

45 Vide J. M. MARTÍN DELGADO, «El control constitucional del principio de capacidad económica», en *El tribunal Constitucional*, vol. II, I.E.F., Dirección General de lo Contencioso del Estado, Madrid 1981, p. 1602.

46 Así lo señala SIMÓN ACOSTA en el *Prólogo* a la obra de HERNÁNDEZ LAVADO, ya citada, *El Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos. Hecho imponible y cuantificación*, p. 12, y así lo había indicado también, en términos más amplios, al referirse a las ganancias de capital en general, PALAO TABOADA, «La imposición sobre las ganancias de capital y la justicia tributaria», ob. cit., pp. 44 y ss.

participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos»<sup>47</sup>.

Este impuesto, por tanto, está basado en el gravamen de una evidente riqueza —óptica desde la que ningún reparo cabe oponer a la Sentencia 126/1979, de 8 de noviembre, de la Corte Costituzionale, que indicó, como sabemos que el mismo constituía un seguro índice de capacidad económica—. Pero, ello sólo, no nos basta para admitir sin más su constitucionalidad, pues teniendo presente aquel extremo es preciso ahora analizar si los concretos actos de aplicación del mismo también respetan los postulados dimanantes del principio de capacidad económica, lo cual constituye el objeto de atención de la segunda de las cuestiones que antes nos planteábamos.

En otras palabras, el problema que toca ahora resolver, dando por sentado que el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no puede como tal y en su conjunto considerarse opuesto al principio de capacidad económica —ya que su presupuesto si se adecúa al mismo—, es el de si esa adecuación también existe y se da en sus concretos actos aplicativos, pues meritado principio demanda ser tenido en cuenta no sólo a la hora de configurar el impuesto, y básicamente su hecho imponible, sino también en la aplicación del mismo, por cuanto, como bien señala CASADO OLLERO<sup>48</sup>, la capacidad, además de presupuesto legitimador del tributo, es también presupuesto legitimador de cada acto de imposición, por lo que bien puede darse el caso de un impuesto que aún no teniendo un presupuesto, abstractamente considerado, contrario al citado principio, sin que, por el contrario, su aplicación concreta, los resultados derivados de su actuación, pudiesen generar los efectos opuestos a las exigencias constitucionalmente dimanantes de aquél, lo que indudablemente atendería a la justicia tributaria. Y ello, porque no puede entenderse cumplida ésta aludiendo a que en la «normalidad de los casos» los

---

47 Vide sobre esta cuestión el interesante artículo de J. BUIREU GUARRO, «La participación comunitaria en las plusvalías urbanísticas por la vía fiscal, *H.P.E.*, n. 60, 1979, pp. 95 y ss.

48 En su artículo «El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica», en *Civitas, R.E.D.F.*, n. 34, 1982, p. 197.

efectos negativos y contrarios a la Constitución no se producen, toda vez que, como afirma CASADO OLLERO, dicho criterio, «válido para fundamentar el hecho imponible y la legitimidad de la ley tributaria, no puede esgrimirse con éxito para ignorar aquellas situaciones particulares en las que, justamente, la tutela constitucional debe mostrarse especialmente operativa<sup>49</sup>. Este aserto nos conduce a rechazar las tesis, descendiendo al terreno específico de la tributación de los incrementos de valor inmobiliarios, que sostienen que el gravamen dentro de aquéllos que tengan carácter puramente nominal no repugnaría a la justicia, siempre que generalmente se gravasen incrementos reales, ya que de acuerdo con el criterio precedentemente expuesto bastaría en nuestra opinión con que esa situación se diese en un solo supuesto, para que la misma tuviese que ser corregida, aunque todos los restantes, y aún el mismo presupuesto abstracto del impuesto, estuviesen de acuerdo con el principio de capacidad económica. El mismo, rectamente entendido, exige que se graven manifestaciones económicas reales y no ficticias, como acertadamente ha puesto de relieve, entre otros, MOSCHETTI<sup>50</sup> y ha señalado también la Corte Costituzionale italiana en diversas Sentencias, de las que merecen aquí citarse la 50/1965, de 26 de junio, la 89/1966, de 6 de julio y la 109/1967, de 12 de julio<sup>51</sup>.

En consecuencia, «todos» los concretos actos aplicativos del impuesto deberán estar ajustados a esa noción de capacidad citada, no pudiendo, por el contrario, sujetarse a gravamen aquéllos que no tengan en cuenta la verdadera capacidad económica subyacente. No es admisible, por tanto, sujetar a imposición una parte de riqueza que efectivamente sí existe, junto a otra porción que no responde a auténtica riqueza, sino a meras manifestaciones ficticias de la misma que en situación de economía estabilizada no aflorarían, puesto que, ello evidentemente, va en contra del

---

49 G. CASADO OLLERO, ob. cit., p. 208. En el mismo sentido vide I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, ob. cit., p. 165.

50 Vide su obra, ya citada, *El principio de capacidad contributiva*, pp. 303, 324, 348.

51 Recogidas en *Fisco e Costituzione. Questioni risolte e questioni aperte*, ob. cit., en donde aparecen en las pp. 206, 231 y 253 respectivamente. Vide también G. MARONGIU, «Il principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte Costituzionale», en *Diritto e Pratica Tributaria*, 1985, parte seconda, p. 13.

dictado constitucional. Además se provoca una situación de injusticia en el caso particular y un agravio comparativo entre los que son gravados estrictamente de acuerdo con su capacidad económica y los que no lo son, lo que es a todas luces contrario a la igualdad y motivo de arbitrariedad. Esta circunstancia nos induce a no compartir la afirmación de la Corte Costituzionale italiana, recogida en su ya citada Sentencia 126/1979, relativa a que el principio de capacidad económica «no puede considerarse seguramente»<sup>52</sup> violado por el solo hecho de que una fluctuación del valor de la moneda haya aumentado la incidencia fiscal de un tributo, teniendo presente la incontestable presencia de una efectiva capacidad del contribuyente, «pues por el hecho de que ésta exista no quiere decir que no tenga que ser analizada en su composición para a través de esta operación ver cuál es la parte de la misma que es auténticamente real y que otra parte, por el contrario, no lo sea por basarse sólo y exclusivamente en aumento de riqueza debido a la inflación», actividad ésta que, con acierto, ya exigía FALSITTA<sup>53</sup> que se realizase, con el fin de gravar cada específico acto de gravamen en estricta justicia.

La Corte Costituzionale, en la precitada Sentencia, reconoció, sin embargo, la existencia de una vía para solucionar estos negativos efectos al señalar que el legislador podía, o en casos de particular gravedad debía, tenerlos en cuenta, pero inmediatamente indicó asimismo que eso, en todo caso, se trataba de una elección política, reservada exclusivamente al ámbito de discrecionalidad del legislador y, por consiguiente, no era ésta una conducta que pudiese ser fiscalizable desde la perspectiva del control de legitimidad constitucional. Esta afirmación, sumamente grave a nuestro juicio, nos conduce a enfrentarnos a la tercera de las preguntas que páginas atrás nos formulábamos: la de si es posible que el Tribunal Constitucional pueda llevar o no a cabo el control de posibles ámbitos de discrecionalidad reservados al legislador, teniendo presente que dicho problema se enmarca en el más amplio —y central para el Derecho Constitucional

---

52 Obsérvese, no obstante, la cautela de la Corte, pues no afirma rotundamente este extremo, sino que utiliza el término seguramente.

53 Vide su obra *Le plusvalenze nel sistema dell'imposta mobiliare*, Giuffrè, Milano 1966, pp. 180-189.

como ha señalado BERLIRI <sup>54</sup>— de las relaciones entre Tribunal Constitucional y Parlamento, pues de la respuesta que se dé dependerá la mayor o menor vitalidad de aquél y la mayor o menor soberanía de este último.

Como pórtico a su solución, hay que comenzar señalando, en líneas generales, que el sistema de justicia constitucional ha recibido críticas tanto desde una óptica conservadora cuanto, sobre todo, desde una perspectiva «de izquierda» <sup>55</sup>, basándose esta última en una argumentación que es ciertamente atendible: no es admisible que el Parlamento, constituido por los representantes del pueblo, pueda ser contradicho por otro órgano constitucional ajeno, al menos directamente, a la legitimidad que aquél por su composición ostenta <sup>56</sup>.

Ello no obstante, entendemos que tiene razón LUCAS MURILLO DE LA CUEVA cuando afirma que «no tiene sentido predicar la primacía del Parlamento, y menos aún hacerla valer, para rechazar un mecanismo de garantía de la Constitución a la que el Parlamento está también sometido», y que tampoco se puede hablar de limitación de un órgano democrático por otro que no lo es, puesto que «las instituciones titulares de la justicia constitucional —con independencia de que también posean una representatividad indirecta— se insertan en un ordenamiento democrático por la voluntad del constituyente para asegurar precisamente el respeto a la democracia constitucional» <sup>57</sup>. Esta se vería, en no pocas ocasiones, en entredicho de no existir un órgano controlador de la constitucionalidad de las leyes. Además, como bien ha señalado GARCÍA DE ENTERRÍA, dicha cuestión ya ha sido juzgada por el Tribunal de la Historia, ante el cual la justicia constitucional no sólo es que haya sido absuelta, sino que aún mucho más: se ha afianzado de modo definitivo como una técnica quintaesenciada de gobierno humano <sup>58</sup>, consideraciones todas ellas

---

54 En *Principi di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano 1967, vol. I, p. 272.

55 Vide E. GARCÍA DE ENTERRÍA, *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, ob. cit., pp. 157 y ss.

56 Vide E. GARCÍA DE ENTERRÍA, ob. ult. cit., pp. 164 y ss.

57 P. LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, «El examen de la constitucionalidad de las leyes y la soberanía parlamentaria», en *Rev. Estudios Políticos*, n. 7, 1979, nueva época pp. 212 y ss.

58 E. GARCÍA DE ENTERRÍA, *La constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, ob. cit., p. 175.

plenamente aplicables también, obviamente, al ámbito del Derecho Financiero y Tributario.

En este sector del ordenamiento jurídico ha sido afrontada por parte de prestigiosos autores, como BERLIRI<sup>59</sup> y MANZONI<sup>60</sup>, la cuestión de si el legislador goza o no de discrecionalidad, no sometible al control de constitucionalidad, a la hora de elegir los presupuestos de hecho de cada impuesto, llegando a la conclusión, en contra de otros autores<sup>61</sup>, que ello no es posible, porque por indeterminada que sea la noción de capacidad económica y diversas las interpretaciones que de la misma se puedan efectuar, ello no significa, como afirma MANZONI<sup>62</sup>, que tal interpretación, y la consiguiente aplicación del concepto, sean dejados al absoluto arbitrio del legislador y deba, por tanto, excluirse toda posibilidad de control por parte del Tribunal Constitucional. Al contrario, a éste corresponderá verificar si el hecho imponible de un impuesto es revelador o no de capacidad económica, para declarar inconstitucional aquel que no lo sea, ya que en caso opuesto, esto es, si dicho control no fuese admisible, «se vendría a excluir toda posibilidad de actuación práctica del principio de capacidad contributiva, dando en definitiva la razón a aquellos que niegan cualquier concreta relevancia al principio mismo», como señala MANZONI<sup>63</sup>, quien, además, considera el procedimiento de esta manera, incluso el más absurdo e inconstitucional de los tributos —como por ejemplo un impuesto que gravase a los calvos, por el simple hecho de serlo— adquiriría definitivo derecho de ciudadanía en el sistema tributario, pues correspondiendo al legislador la valoración de la idoneidad del presupuesto de hecho a la capacidad económica,

---

59 Vide sus *Principi di Diritto Tributario*, vol. I, ob. cit., pp. 272 y ss.

60 Vide su ya citada obra, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, pp. 115 y ss.

61 Como, por ej. A. D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del Diritto Tributario*, ob. cit., pp. 74 y 75; ROMANELLI GRIMALDI «Metodología del Diritto Finanziario», en *Rass. dir. pubbl.*, 1960, pp. 25-27 y S. BARTHOLINI, *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*, Cedam, Padova 1957, pp. 105-106, nota 44.

62 En *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, ob. cit., p. 121, nota 16.

63 Ob. ult. cit., p. 122.

y habiendo éste querido implantar un impuesto de esta naturaleza, no habría modo, al menos desde esta perspectiva, para declarar la inconstitucionalidad del mismo.

Bien se puede comprender el absurdo a que puede conducir la admisión de esta tesis, toda vez que si bien el principio de capacidad económica goza de falta de concreción<sup>64</sup> —lo cual dicho sea de paso no es enteramente criticable pues así se permite que el legislador pueda adaptar en cada momento el sistema tributario a las concepciones sociales imperantes sobre el mejor reparto de la carga tributaria, como bien señala MARTÍN DELGADO<sup>65</sup>— esto no significa, ni puede significar, que se abra una puerta sin límites a la arbitrariedad, como podría ocurrir si se operase del modo criticado.

Entendemos, por tanto, que la referida discrecionalidad del legislador se circunscribe a la elección de uno u otro hecho imposible, siempre que cualquiera de ellos se adecúe a la capacidad económica, y, asimismo, cuando estemos en presencia de impuestos extrafiscales, a no gravar más que capacidades económicas mínimas, siempre que el no gravamen de la total riqueza puesta de manifiesto por el hecho imponible venga justificado por objetivos de política económica o social debidamente respaldados constitucionalmente y no respondan en consecuencia a actitudes

---

64 Vide en este sentido J. M. MARTÍN DELGADO, «El control constitucional del principio de capacidad económica», ob. cit., p. 1579. En ese sentido, tiene razón C. PALAO TABOADA, «El Derecho Financiero y Tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», en *De la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Instituto «Fernando el Católico», Zaragoza 1985, pp. 431-432, cuando escribe: «El establecimiento en la Constitución española de 1978 de un sistema de justicia constitucional tiene unas consecuencias de enorme importancia para el ordenamiento jurídico en su conjunto y sobre todo para el Derecho público. Se cifran tales consecuencias en el hecho de que la existencia de una instancia jurisdiccional ante la que pueda plantearse la conformidad de las leyes con la Constitución dota de plena eficacia jurídica a los preceptos de ésta, los cuales, en especial los pertenecientes a la llamada parte dogmática, dejan de ser simples enunciaciones de principios abstractos, cuya aplicación y concreción queda confiada a los cuerpos legislativos, y, en consecuencia, al juego de las fuerzas políticas, para convertirse en reglas susceptibles de ser interpretadas y aplicadas básicamente con las mismas técnicas y principios que (el) resto de las que constituyen el Derecho».

65 Ob. ult. cit., p. 1582.

arbitrarias<sup>66</sup>. Pero, en modo alguno, tiene discrecionalidad para someter a imposición una «situación económica no enmarcada en los límites de la imposición, o que no demuestre capacidad económica alguna»<sup>67</sup>, pues como bien ha indicado PALAO TABOADA<sup>68</sup>, «sería arbitraria e injusta la imposición que prescindiese por completo de la relativa capacidad económica de los contribuyentes».

Dicho lo anterior, hemos dado un gran paso en la resolución del problema que nos ocupa, pero ni mucho menos lo hemos solventado definitivamente, ya que el presupuesto de hecho del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos si es indicativo de dicha capacidad, tal como antes vimos y pone de manifiesto expresamente la Sentencia 126/1979, de la Corte Costituzionale, razón por la cual, desde esta óptica debemos concordar que el legislador si ha usado correctamente de su esfera de discrecionalidad sin sobrepasar por ello ningún mandato constitucional.

El verdadero problema radica en que en meritada Sentencia se indica que también corresponde apreciar discrecionalmente al legislador, sin posibilidad de someter su decisión al control de constitucionalidad, el hecho de tener o no en cuenta los efectos negativos de la inflación en la aplicación de este impuesto municipal a cada caso concreto.

Utilizando argumentos expuestos precedentemente, estimamos que ello no es posible, porque, siendo cierto, como ya hemos dicho, que la capacidad económica, además de presupuesto legitimador del impuesto, es presupuesto legitimador de cada acto de imposición concretamente considerado, resultará que el legislador deja de ser libre para decidir cuándo sí y cuándo no tiene que emanar medidas correctoras de los nocivos efectos de la devaluación monetaria, pues éstas deberán ser adoptadas de modo

---

<sup>66</sup> Vide en esta línea la Sentencia 89/1966, de 6 de julio, de la Corte Costituzionale, recogida en el libro, ya citado, *Fisco e Costituzione. Questioni risolte e questioni aperte*, , p. 231.

<sup>67</sup> Vide G. CASADO OLLERO, «El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica», ob. cit., p. 195.

<sup>68</sup> En «Los límites del control de constitucionalidad de la legislación fiscal», en *El reparto de la carga fiscal*, Centro de Estudios Sociales del Valle de los Caídos, Madrid 1975, vol. II, pp. 707-708.

forzoso en todos aquellos actos aplicativos específicos en los que no actuar así se estaría propiciando el gravamen de incrementos nominales y no reales, con el grave atentado al principio de capacidad económica que en la concreta esfera singular ello supondría.

Esto que a nosotros nos parece claro, no se admite, sin embargo, como líneas atrás expusimos, en la Sentencia 126/1979, de la Corte Costituzionale, lo cual constituye indudablemente el punto más débil de su razonamiento, en nuestra opinión. Y ello, porque la propia Corte se autolimita a entrar a conocer el incorrecto uso que el legislador haya hecho de su potestad legislativa, dejación que estimamos no es admisible, aunque no por ello dejemos de reconocer el exquisito cuidado que se debe tener por parte de los titulares de la justicia constitucional a la hora de controlar este extremo, ya que nos estamos moviendo en una «delicadísima zona», como la denomina GARRORENA MORALES <sup>69</sup>, cual es la confluencia entre los poderes del Parlamento y del Tribunal Constitucional, en la que todas las precauciones a adoptar son pocas.

Ello no obstante, entendemos que no debe existir ningún ámbito de posible actividad discrecional del poder legislativo en el que no puedan ser sometidos a control por parte del Tribunal Constitucional los hipotéticos vicios en él producidos, porque la actitud contraria equivaldría a dejar espacios de poder no judicializables, lo que no es admisible en un Estado de Derecho.

Enfrentándose a esta cuestión en términos genéricos, GARRORENA MORALES <sup>70</sup> ha señalado que, dejando aparte sentencias constitucionales contrarias al reconocimiento de esa posibilidad de control, como la del Tribunal Constitucional japonés de 6 de diciembre de 1959, en la que se llegó a tanto como a asumir la doctrina del «acto político», debido al explícito reconocimiento de espacios discrecionales reservados al Parlamento y sustraídos al control del Tribunal Constitucional —doctrina que, por cierto, no fue posteriormente acogida en la Sentencia de 4 de abril de 1973 del mismo Tribunal—, la primera respuesta de la jurisdicción

---

69 En «La Sentencia constitucional», ob. cit., p. 14.

70 Ob. p. ult. cit.

constitucional al problema enunciado consistió, pura y simplemente, en importar al terreno de la sentencia constitucional determinadas categorías acuñadas por el Derecho Administrativo <sup>71</sup>, mediante las que se trató de poner coto a dichos ámbitos discrecionales <sup>72</sup>; para a continuación intentar encontrar formas propias de control en esta materia en las que se explicitasen técnicas adecuadas al específico tipo de relaciones que se establecen entre el legislador y el texto constitucional.

Esta tarea aún está en un incipiente grado de desarrollo, pero con todo, como indica GARRORENA MORALES <sup>73</sup>, es posible detectar dos líneas de avance en este sentido: una primera, orientada a perfeccionar la técnica de interpretación constitucional, replanteada en término de «teoría de la concreción» (*Konkretisierung*), que trata de dotar al juez de un instrumental eficaz para operar adecuadamente sobre las «cláusulas de valor general», «los conceptos jurídicos indeterminados», etc., lo que inevitablemente produce una simétrica reducción de la discrecionalidad del legislador; y una segunda, dirigida al acogimiento del criterio de *irragionevolezza* o irracionalidad como nuevo vicio que, con amparo en el principio de igualdad, sustituiría con ventaja a la noción fronteriza de «exceso de poder» a la hora de revisar la discrecionalidad del legislador, al cual se le impediría actuar arbitraria e irrazonablemente <sup>74</sup>.

Esta segunda corriente, al contrario que la primera cuyo origen es alemán, ha sido fruto, sobre todo, de la Corte Costituzionale italiana. Esta la ha acogido, efectivamente, en numerosas Sentencias —concre-

---

71 Vide en este sentido las consideraciones de P. LUCAS VERDÚ, «Estado de Derecho y justicia constitucional. Aspectos históricos, ideológicos y normativo-institucionales de su interrelación», en *Rev. Estudios Políticos*, n. 33, 1983, nueva época, pp. 44 y ss.

72 Así se ha llegado a utilizar el principio de proporcionalidad de medios a fines, el criterio de la interdicción de la arbitrariedad, y la incorporación a la jurisprudencia constitucional del vicio de inconstitucionalidad por exceso de poder.

73 En «La Sentencia constitucional», ob. cit., p. 16.

74 Vide en esta dirección el trabajo de A. CARRASCO PERERA «El “juicio de razonabilidad” en la justicia constitucional», en *R.E.D.C.*, n. 11, 1984, pp. 39 y ss. En opinión de L. M.<sup>a</sup> CAZORLA PRIETO, *Recargos e impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, La Ley, Madrid 1986, p. 248, en las decisiones de nuestro Tribunal Constitucional sobre materia tributaria, el juicio de razonabilidad ha pesado reiteradamente.

tamente, por citar sólo algunas referidas a la capacidad económica, en la 92/1963, de 18 de junio; en la 155/1963, de 13 de diciembre; en la 44/1966, de 23 de mayo; en la 92/1972, de 18 de mayo y en la 120/1972, de 6 de junio <sup>75</sup>— y ha sido, además, propulsada por numerosos autores, entre los que cabe citar aquí, dentro de nuestra materia, a BERLIRI <sup>76</sup>. Por ello, resulta al menos extraño que no sólo no ha sido acogida, sino ni siquiera incidentalmente aludida, por la Sentencia 126/1979, a que nos venimos refiriendo. Bien pudo haberse señalado en la misma la irrazonabilidad en la que incurría el legislador al no tener en cuenta la injusticia y la desigualdad que supone gravar incrementos de valor nominales de idéntica manera a como lo son aquellos otros verdaderamente reales.

No acaban aquí nuestras críticas a citada Sentencia, habida cuenta que, como es sabido, también ha sido la jurisprudencia constitucional italiana la que ha intentado abrir brecha en el delicado —más aún que el anterior—, tema de la posibilidad de apreciar también la inconstitucionalidad por «vicios de omisión» («*Unterlassungen des Gesetzgebers*», en la terminología alemana; «*comportamenti omissivi del legislatore*», en la italiana), materia que implica nada menos, como ha escrito GARRORENA MORALES <sup>77</sup>, que el eventual paso del «control negativo» al «control positivo de constitucionalidad», o, dicho de otro modo, viene a suponer no tanto la negación o anulación de lo que, siendo inconstitucional, fue establecido por el legislador, cuanto la adición de aquello que, siendo constitucionalmente debido, el legislador dejó de regular.

La posición de la Corte Costituzionale italiana en este importante asunto, causa de agudas fricciones con el poder legislativo, ha sido, como hemos anunciado, enormemente avanzada, habiendo llegado a declarar la inconstitucionalidad de alguna ley *nella parte in cui non prevede* o *nella parte in cui non dispone*, algo que constitucionalmente no debería haber

---

<sup>75</sup> Recogidas en *Fisco e Costituzione. Questioni risolte e questioni aperte*, ob. cit., en las pp. 151, 168, 220, 366 y 372, respectivamente.

<sup>76</sup> Vide su obra, ya citada, *Principi di Diritto Tributario*, p. 274.

<sup>77</sup> En «La Sentencia Constitucional», ob. cit., p. 17.

sido omitido<sup>78</sup>. En otras ocasiones ha ido aún más lejos, pues ha reorientado en sentido constitucional el ordenamiento jurídico a través de la técnica de la emisión de «sentencias aditivas»<sup>79</sup>, a través de las cuales se mantiene la vigencia de esa ley que ha omitido algún precepto que el legislador debía haber introducido por ser constitucionalmente debido, pero a condición únicamente de que «se entienda añadido (adicio-

---

78 Vide, por ejemplo, entre otras muchas, las Sentencias de la Corte Costituzionale italiana nn. 156 y 167 de 1976, y, nn. 105 y 153 de 1977.

79 También llamadas «acumulativas». Vide G. ZAGREBELSKY, *La giustizia costituzionale*, Il Mulino, Bologna 1977, pp. 156 y ss.

Sobre este tipo de sentencias vide también A. PIZZORUSSO, «Las sentencias “manipulativas” del Tribunal Constitucional italiano», en *El Tribunal Constitucional*, vol. I, I.E.F., Dirección General de lo Contencioso del Estado, Madrid 1981, pp. 189 y ss. y J. PRIETO, «Jurisprudencia constitucional (la Sentencia interpretativa)», en *R. D. Pol. (U.N.E.D.)*, n. 13, 1982, pp. 277 y ss.

El propio Tribunal Constitucional se refiere en varias ocasiones a las sentencias interpretativas, considerando que son «aquellas que rechazan una demanda de inconstitucionalidad, o lo que es lo mismo, declaran la constitucionalidad de un precepto impugnado en la medida en que se interpreten en el sentido que el Tribunal Constitucional considera como adecuado a la Constitución, o no se interprete en el sentido (o sentidos) que considera inadecuados son, efectivamente, un medio al que la jurisprudencia constitucional de otros países ha recurrido para no producir lagunas innecesarias en el ordenamiento, evitando, al tiempo, que el mantenimiento del precepto impugnado pueda lesionar el principi básico de la primacía de la Constitución. Es, en manos del Tribunal, un medio lícito, aunque de muy delicado y difícil uso» (S.T.C. de 13 de febrero de 1981), razón por la cual, no debe extrañar que suscite opiniones contrarias, vide el voto particular formulado a la S.T.C. de 13 de enero de febrero de 1981, a la S.T.C. 53/1985, de 7 de noviembre y, a la S.T.C. 140/1986, de 11 de noviembre. Vide sobre la categoría jurídica aludida J. L. CASCAJO CASTRO, «La figura del voto particular en la jurisdicción constitucional», en *R.E.D.C.*, n. 17, 1986, pp. 171 y ss. Vide sobre los criterios seguidos por los titulares de la justicia constitucional en el ejercicio de su función E. ALONSO GARCÍA, *La interpretación de la Constitución*, C.E.C., Madrid 1984, esp. pp. 183 y ss. Vide C. PALAO TABOADA, «El Derecho Financiero y Tributario en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional», ob. cit., p. 432, quien tras constatar el interés que despierta, incluso en los especialistas de las ramas del Derecho distintas del Derecho político o constitucional, la actividad del Tribunal Constitucional, asegura que ello «se puede explicar en buena medida porque los problemas constitucionales que afectan a estas disciplinas específicas se abordan por la jurisprudencia del Alto Órgano jurisdiccional desde perspectivas familiares a los juristas, distintas de las reflexiones políticas o filosóficas, en buena medida características de los análisis tradicionales de los textos constitucionales».

nado, no sustituido por otro) ese contenido que el legislador omitió»<sup>80</sup>, siendo buena muestra de ello la Sentencia 56/1980, de 22 de abril, de la Corte Costituzionale.

Cualquiera de estas posturas hubieran sido válidas, a nuestro juicio, para ser aplicadas al supuesto que venimos comentado y en base a ellas la Sentencia 126/1979, de la Corte Costituzionale, debería o bien haber decretado la inconstitucionalidad de la ley del I.N.V.I.M. en la parte en que la misma no preveía la corrección del gravamen de los incrementos nominales, o bien haberla declarado constitucional siempre que la misma hubiese añadido los específicos mecanismos a través de los cuales este nocivo efecto se evitase, pero lo que no es admisible, en modo alguno, es que la misma callase sobre este extremo remitiéndose sin más, y sin justificación ulterior alguna, a la discrecionalidad del legislador.

---

80 Vide A. GARRORENA MORALES, «La Sentencia constitucional», ob. cit., p. 25.

Ello obviamente supone la introducción en el ordenamiento de normas nuevas, originadas por el Tribunal Constitucional, pero ello no es negativo, porque como ha escrito L. LÓPEZ GUERRA, «El Tribunal Constitucional y el principio "stare decisis"», en *El Tribunal Constitucional*, vol. II, ob. cit., p. 1438, se consiguen así evitar los problemas derivados de la creación de un auténtico vacío jurídico, respetándose también de este modo el principio de conservación de la ley.

Como señala este mismo autor, tal situación ofrece notables similitudes con la existente en los países del sistema jurídico del *common law*, en los que se reconoce la capacidad del juez de crear normas jurídicas de alcance general, con eficacia *erga omnes* y no sólo inter partes.

Vide en el mismo sentido AROZAMENA SIERRA, «Valor de la jurisprudencia constitucional», en *La constitución española y las fuentes del derecho*, vol. I, I.E.F., Dirección General de lo Contencioso del Estado, Madrid 1979, pp. 262 y ss.; F. RUBIO LLORENTE, «Sobre la relación entre Tribunal Constitucional y poder judicial en el ejercicio de la jurisdicción constitucional», en *R.E.D.C.*, n. 4, 1982, pp. 52 y ss., y desde una perspectiva más abstracta M. CAPPALLETI, «El Tribunal Constitucional en el sistema político italiano: sus relaciones con el ordenamiento comunitario europeo» en la misma revista ult. cit., que señala, —tras poner previamente de relieve que hoy han perdido toda credibilidad las anticuadas tesis que defendían la naturaleza mecánica, pasiva, «cognoscitiva» y no creativa de la actividad judicial, pp. 11 y 12— que «frente a los incumplimientos del Poder Legislativo por omisiones, ambigüedades, contradicciones normativas, etc., que pueden ser, en el ápice, incumplimientos constitucionales, «no puede, afirmarse que una actividad supletoria más importante por parte de los jueces deba ser tachada de violación de los límites institucionales que les corresponden».

Profundizando más, estimamos que de las dos posturas señaladas la más correcta en este supuesto hubiese sido la segunda de las citadas. A fin de cuentas, como escribe GARRORENA MORALES <sup>81</sup>, «la verdadera efectividad de la sentencia que declara inconstitucional un precepto no radica tanto en su anulación (¡que, a veces, puede provocar incluso un vacío infinitamente más lesivo...!) cuanto en la reintegración del ordenamiento con una norma ya sí constitucional, llamada a ocupar el lugar de la anulada», y en este sentido entendemos que lo que la Corte Costituzionale debía haber hecho era ya recoger por sí misma la necesidad de que se incrementase el valor inicial con el aumento del coste de la vida en función de los datos obtenidos de los índices periódicamente publicados por el Instituto Centrale di Statistica, sin ni siquiera utilizar a estos efectos la técnica de las *raccomandazioni* al legislador, seguida en tantas sentencias italianas, que es de sentido similar a la institución alemana de la *Appellentscheidung*, y, que constituye un verdadero mandato al legislador para que sustituya una norma contraria a la Constitución, o para que provea en su ausencia, ateniéndose a los criterios de constitucionalidad e incluso a los plazos que la sentencia le fije, que es indudablemente una técnica menos agresiva, pues requiere el concurso del legislador, quien a veces puede oponer algún reparo al cumplimiento de lo ordenado en la Sentencia, aunque tarde o temprano termine por acatarla.

No ignoramos que esta solución, aparte de las críticas de índole política que eventualmente suscite, puede ser asimismo objetable desde un ángulo estrictamente jurídico en la parte en que se confía a los índices del Instituto Nacional de Estadística la corrección del valor inicial a fin de evitar los efectos de la inflación, pues dichos índices tendrían que ser aplicados por la Administración. Esto representaría, al decir de PALAO TABOADA <sup>82</sup>, tanto como dejar en manos de ella la determinación de la base imponible del impuesto, lo cual no es posible en un ordenamiento en el que rige el principio de legalidad tributaria, criterio que ha sido también seguido por DE MITA, quien ha señalado al referirse a dicha cuestión que

---

81 En «La Sentencia Constitucional», ob. cit., p. 23.

82 Vide su artículo ya citado, «La imposición sobre las ganancias de capital y la justicia tributaria», p. 56.

estos mecanismos automáticos se prestan a sospechas de inconstitucionalidad por incompatibilidad con mencionado principio <sup>83</sup>.

Ello no obstante, entendemos es más acertada la opinión que este último autor sostuvo en tiempos precedentes cuando indicó a este respecto que utilizar unos criterios basados en índices objetivos como los derivados del organismo estadístico, cuando así además había sido querido por el legislador, no suponía discrecionalidad en la actuación administrativa, por lo que en consecuencia esta forma de proceder estaba formalmente en regla con la Constitución <sup>84</sup>. Esta, como es bien sabido, sólo exige una reserva de ley relativa a la hora del establecimiento de los tributos, esto es, demanda que la ley regule únicamente los elementos fundamentales de la relación tributaria, los elementos esenciales o configuradores de la misma, pudiendo los restantes dejarse a la legislación delegada y aun a la potestad reglamentaria de la Administración.

Es claro, desde esta perspectiva, que no se produce ninguna quiebra de dicho principio por el hecho de que la Administración tenga que recurrir a los precitados índices para fijar el valor inicial relevante a efectos del cálculo de la base imponible de este impuesto, pues aún aceptando con CALVO ORTEGA que deben ser determinados por ley los elementos cuantificadores de la obligación tributaria <sup>85</sup>, entendemos que esa fijación no tiene por qué producirse de un modo rígido y prefijado de antemano, sino que basta para entenderse cumplido ese objetivo con que el propio legislador o aún la misma Sentencia Constitucional indiquen la

---

83 Vide «L'imposizione sugli immobili. Profili di diritto costituzionale», en *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1986, parte prima, p. 365.

84 E. DE MITA, Comentario a la Sentencia 126/1979, en *Fisco e Costituzione. Questioni risolte e questioni aperte*, ob. cit., p. 532.

85 Vide su artículo «Consideraciones sobre la delegación legislativa en materia de impuestos directos», en *R. D. F. H. P.*, n. 80, 1969, p. 270, y su obra *La determinazione dell'alliquota tributaria*, Giuffrè, Milano 1969, p. 10.

En el mismo sentido vide también L. M.<sup>a</sup> CAZORLA PRIETO, «Comentario al artículo 31 de la Constitución Española», en *Comentarios a la Constitución*, dirigidos por F. GARRIDO FALLA, 2.<sup>a</sup> ed., Civitas, Madrid 1985, p. 669 y C. CHECA GONZÁLEZ, «El principio de reserva de ley en materia tributaria» en *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, vol. II, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid 1987, p. 802.

necesidad de servirse de un instrumento auxiliar, como puede ser, en el caso que nos ocupa, los índices elaborados por el Instituto Estadístico, porque procediendo de este modo se están indicando los elementos idóneos para limitar la discrecionalidad del ente encargado de ejercitar el poder impositivo, que de esta forma se ve constreñido a tener que aplicar aquéllos, sin que su actividad se extienda más allá de la mera realización de una operación aritmética, sin posibilidad alguna de utilizar juicios de valor o llevar a cabo cualquier otra interpretación <sup>86</sup>.

#### IV. CONCLUSIÓN

Valgan todas las consideraciones expuestas para mostrar nuestro desacuerdo con la doctrina recogida en la Sentencia 126/1979, de la Corte Costituzionale italiana —desacuerdo asimismo mantenido por diversas Comisiones tributarias italianas que, aun teniendo presente las consideraciones de aquélla, han declarado no manifiestamente infundada la cuestión de ilegitimidad inconstitucional del sistema de determinación del incremento imponible <sup>87</sup>—, y para sentar las bases de como, en nuestra opinión, debería actuar el Tribunal Constitucional español en la resolución de un supuesto similar al debatido y que ha sido objeto de comen-

---

<sup>86</sup> Vide en este sentido las consideraciones de F. PÉREZ ROYO, «La contribución de la Corte Costituzionale italiana a la doctrina sobre el principio de legalidad tributaria», en *El Tribunal Constitucional*, vol. III, ob. cit., pp. 2177 y ss., en especial, p. 2180, donde alude a la Sentencia 72/1969, de 9 de abril (recogida en *Fisco e Costituzione. Questioni risolte e questioni aperte*, pp. 315 y ss.), cuya doctrina es de gran utilidad a nuestros efectos, pues en ella se afirma que se halla impuesta en base a la ley una prestación de excepcional importancia, el canon de teléfono, con el solo argumento de que basta para entenderse cumplido ese requisito con que el Gobierno respete las indicaciones del órgano técnico sobre las tarifas, el C.I.P. (Comitato Interministeriale Prezzi).

<sup>87</sup> Vide en este sentido, aparte de lo indicado en nota 30, Comm. trib. de I grado de GORIZIA (ord. n. 74, de 29 de noviembre de 1979 y n. 92 de 24 de abril de 1980) y Comm. trib. de I grado de FERRARA (ord. de 15 de junio de 1981), citadas por D. TROJA, «Acercaamento dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili (I.N.V.I.M.), Rassegna di giurisprudenza (1973-1984)», en *Rassegna Tributaria*, 1985, n. 8/9, parte seconda, pp. 595-596.

tario en las páginas precedentes. Desconocemos si en el recurso de inconstitucionalidad n. 839/1986, promovido por el Gobierno Vasco <sup>88</sup> contra los artículos 197 a 231, 273, 288, 316 a 391, 394 a 409, 411 a 413, 415 a 431, 443, 445 y disposición final séptima del R. D. Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprobó el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local esta cuestión se ha planteado, pero caso de haberlo sido, y todo parece apuntar en esa dirección <sup>89</sup>, creemos que la Sentencia del Tribunal Constitucional bien pudiera decantarse en el sentido aquí indicado, pues en caso contrario, esto es, si la misma no reconociese la necesidad de depurar la base imponible del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de su componente meramente monetario, propiciado por la inflación, se podría llegar a ocasionar actos concretos de imposición, injustos y no adecuados, al espíritu del artículo 31 de nuestra Constitución.

---

88 Publicado en el B.O.E. n. 121, de 11 de agosto de 1986. Además de éste, se han interpuesto otros dos recursos de inconstitucionalidad contra diversos preceptos del R. D. Legislativo 781/1986: uno, promovido por el Parlamento de Cataluña —contra los artículos 25.2; 49; 50; 52; 54.1, 2 y 3, y 59, en cuanto son declarados básicos por la disposición final séptima 1.ª; y los artículos 129, apartado 1.b), c) y d), apartado 2.b), y apartado 3; 145; 150.1.b); 158; 160.1; 410.2; 414 y la disposición final séptima, apartado 1.b) y apartado 2— (B.O.E. n. 187, de 6 de agosto de 1986), y otro, promovido por el Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña —contra los artículos 11.3; 25.2; 49; 50; 52; 54.1, 2 y 3; 59; 61; 67.3 último inciso; 126.2; 129, apartado 1, epígrafes b), c) y d), apartado 2, epígrafe b) números 2, excepto la primera proposición, 4, 6 y 7, y apartado 3; 145; 150.1.b); 158; 160.1 y 2; 410.2; 414; 460.5 y disposición final séptima, apartado 1, epígrafes a) y b), primera proposición, apartado 2— (B.O.E. n. 233, de 29 de septiembre).

89 Al menos, así se indica, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de marzo de 1987.