

■ Tribunal Constitucional

■ Sentencia 295/2006, de 11 de octubre de 2006

■ Ponente Don Javier Delgado Barrio

Cuestión de inconstitucionalidad del art. 34 b) de la Ley 18/1991 del IRPF, relativo al rendimiento del capital inmobiliario en la cantidad que resultaba de aplicar el 2% al valor de determinados inmuebles.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, plantea cuestión de inconstitucionalidad en relación con el párrafo primero del art. 34 b) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, en su redacción originaria, a cuyo tenor constituyen rendimientos íntegros del capital inmobiliario “en el supuesto de los restantes inmuebles urbanos [es decir, los no arrendados o subarrendados], excluido el suelo no edificado, la cantidad que resulte de aplicar el 2 por 100 al valor por el que se hallen computados o deberían, en su caso, computarse a efectos del impuesto sobre el patrimonio”, dado que pudiera ser contrario a los arts. 14 y 31.1, ambos de la CE, lo que es aceptado finalmente por el Tribunal Constitucional.

Aunque la norma anulada ya ha sido modificada desde 1995, por lo que sus efectos serán muy reducidos, la sentencia se adentra en otro Impuesto, el de patrimonio, en el que la capacidad económica del titular de inmuebles se mide por el valor mayor de los tres siguientes valores: el catastral, el comprobado por la Administración tributaria a efectos de otros tributos y el valor de adquisición. Ahora bien, El Tribunal entiende que lo que puede ser inconstitucional en un tributo no necesariamente lo sería en otro (sin que llegue a pronunciarse sobre la Ley 19/1991). Con ello, se nos adelanta un criterio ante las críticas que tantas veces se han formulado a la norma de valoración de inmuebles en la citada Ley 19/1991.

Fundamentos jurídicos

5. ... en la presente cuestión de inconstitucionalidad se alega un trato desigual en la ley tributaria y por razones diferentes a las que se refiere el art. 14 CE. Efectivamente, es evidente que la posible inconstitucionalidad del citado precepto legal se centra en la atribución de un diferente tratamiento fiscal a los titulares de bienes inmuebles no arrendados que manifiestan una idéntica capacidad económica, diferencia que, en la medida que se plantea desde el punto de vista del deber de contribuir, debe situarse en el ámbito del art. 31.1 CE, precepto que, como venimos afirmando, conecta de manera inescindible la igualdad con los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad, que se enuncian en dicho precepto constitucional citado...

Y es preciso subrayar asimismo que el órgano judicial pone de manifiesto que el precepto cuestionado establece una “ficción” de obtención de renta por los propietarios de inmuebles no

arrendados, afirmación que comparte el Fiscal General del Estado al señalar que dicho precepto establece una “auténtica ficción legal”, ya que atribuye “rentas ficticias” a los inmuebles. La precisión es muy importante porque, si así fuese, es evidente que el precepto cuestionado sería contrario al principio constitucional de capacidad económica, dado que —como hemos venido señalando— dicho principio quiebra “en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia” (SSTC 22/11/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; 194/2000, de 19 de julio, FJ 9; y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5)...

6. Ya en este punto es de señalar que los rendimientos de los inmuebles urbanos que contempla el precepto cuestionado integran la manifestación de una capacidad económica que si bien no deriva de una renta real —no hay un ingreso efectivamente producido— sí conecta con una renta potencial: cabe razonablemente entender que, en la medida en que tales inmuebles son susceptibles de generar un rendimiento al que “renuncia” su titular —el que podría obtenerse mediante su arrendamiento— estamos ante una “renta potencial” susceptible de ser sometida a imposición por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, de la misma manera que —en relación con el impuesto andaluz de tierras infrutilizadas— hemos afirmado que la renuncia a obtener el rendimiento óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas “es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial” (STC 37/11/1987, de 26 de marzo, FJ 13).

Sobre esta base para examinar el art. 34 b) de la Ley 18/1991 desde la perspectiva del principio de igualdad tributaria constatamos ya que el término de comparación que se aporta por el órgano judicial para ilustrar la desigualdad denunciada es homogéneo,...

En el caso de rentas reales, las efectivamente percibidas por arrendamiento de inmuebles idénticos pueden ser diferentes, pero tratándose de rentas potenciales —las que teóricamente pueden percibirse— no cabe esa diferencia: la identidad de las características de los inmuebles arrastra inexorablemente la identidad de capacidad económica. Y pese a esta identidad, el diferente momento de adquisición da lugar a la imputación de “un rendimiento tributario distinto ... en función de una regla de valoración tributaria de inmuebles inicialmente concebida para otro tributo diferente y a la que se accede por reenvío normativo”, es decir “la adquisición más o menos reciente de la vivienda” se erige en “factor decisivo de la imputación de un diferente rendimiento”.

Así pues, las consecuencias tributarias en uno y otro supuesto son bien distintas, pues la norma legal imputa un rendimiento del capital inmobiliario diferente a cada titular en función del valor a tomar en consideración en cada ejercicio impositivo...

7. Una vez comprobado que los términos de comparación son homogéneos y constatada la existencia de una diferente imputación de renta y, por consiguiente, una distinta contribución a los gastos del Estado a quienes manifiestan idénticas capacidades económicas, queda por concretar si la norma cuestionada posee una justificación objetiva y razonable y, en el supuesto de que así sea, si la medida adoptada es proporcionada a la finalidad perseguida.

El Abogado del Estado... En primer lugar, justifica la elección de los valores a que hace referencia el art. 10 de la Ley 19/1991, del impuesto sobre el patrimonio, en que “dan certeza a la

relación jurídica impositiva nacida de la titularidad de un patrimonio neto, que es el hecho imponible delimitado por el art. 3º de la citada Ley, al tratarse de valores “ciertos para Administración y administrados, de manera que no sólo proporcionan seguridad jurídica (art. 9.3 CE), sino que reducen para el declarante el coste de cumplimiento y, al propio tiempo, facilitan la gestión administrativa del impuesto”. En segundo lugar, fundamenta la regla del mayor valor en que, en la normalidad de los casos “este mayor valor será el más reciente y el más cercano al valor de mercado, que sería el óptimo impositivo” tal como expresamente subraya la exposición de motivos de la Ley 19/1991, del impuesto sobre el patrimonio. Finalmente, destaca que la diferencia de valoraciones está “justificada en una diferencia de conductas de los propietarios” que tienen sus viviendas en una misma unidad constructiva o, dicho de otro modo, es consecuencia de una “actuación voluntaria del contribuyente” que, al realizar un acto dispositivo, “ha revelado una mayor capacidad contributiva”.

Como puede apreciarse, el Abogado del Estado parte de la premisa de que si es constitucional el art. 10.1 de la Ley 19/1991, del impuesto sobre el patrimonio, en la medida en que se remite al mismo, también lo será necesariamente el art. 34 b) de la Ley 18/1991, del impuesto sobre la renta de las personas físicas... Sin embargo, como hemos señalado en el fundamento jurídico 2, ni el órgano judicial cuestiona la constitucionalidad de la regla del mayor valor establecida en el impuesto sobre el patrimonio, ni la circunstancia de que esa regla respetara el principio de igualdad tributaria establecido en el art. 31.1 CE en dicho impuesto determina necesariamente que deba llegarse a la misma conclusión cuando se emplea para cuantificar el rendimiento del capital inmobiliario en el impuesto sobre la renta de las personas físicas...

Siendo pues evidente que uno y otro impuesto gravan manifestaciones de capacidad económica absolutamente diferentes, es claro que, en principio, las razones que se aduzcan en defensa de una determinada regla de valoración prevista en el impuesto sobre el patrimonio no sirven para justificar la constitucionalidad de la misma en el seno del impuesto sobre la renta de las personas físicas... Dicho lo que antecede, debe concluirse que el Abogado del Estado no aporta una razón válida justificativa del trato desigual, precisamente en el impuesto sobre la renta de las personas físicas que, como hemos dicho, obedece a una lógica institucional distinta a la del impuesto sobre el patrimonio...

8. De todo lo anterior se deduce que, aunque la titularidad de bienes inmuebles no arrendados exterioriza la existencia de una renta potencial —que no ficticia, como afirman tanto el órgano judicial planteante de la cuestión como el Fiscal General del Estado—, lo que permite someterla a imposición en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, es evidente que la renta imputada necesariamente debe ser la misma ante bienes inmuebles idénticos (misma superficie, situación, valor catastral y valor de mercado), careciendo de una justificación razonable la utilización de un diferente criterio para la cuantificación de los rendimientos frente a iguales manifestaciones de capacidad económica, pues fundamentar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas la diferente imputación de renta a cada titular de bienes inmuebles no arrendados en la circunstancia de que se haya o no producido un acto dispositivo por parte del titular o actuaciones administrativas dirigidas a su valoración, vulnera el principio de igualdad tributaria previsto en el art. 31.1 CE, razón por la cual, debe declararse inconstitucional el párra-

fo primero del art. 34 b) de la Ley 18/1991 en su versión original, por vulneración del principio de igualdad en la contribución a las cargas públicas conforme a la capacidad económica de cada cual, recogido en el art. 31.1 CE.

9. Llegados al fin de nuestro enjuiciamiento y antes de pronunciar el fallo sólo nos queda precisar cuál es el alcance concreto que debe atribuirse a la declaración de inconstitucionalidad que lo integra. Pues bien, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), procede declarar que únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia aquéllas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía una resolución administrativa o judicial firme sobre las mismas (art. 40.1 LOTC). ■