

## **STC 295/2006, de 11 de octubre de 2006**

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por doña María Emilia Casas Baamonde, Presidenta, don Guillermo Jiménez Sánchez, don Vicente Conde Martín de Hijas, don Javier Delgado Barrio, doña Elisa Pérez Vera, don Roberto García-Calvo y Montiel, don Eugeni Gay Montalvo, don Jorge Rodríguez-Zapata Pérez, don Ramón Rodríguez Arribas, don Pascual Sala Sánchez, don Manuel Aragón Reyes y don Pablo Pérez Tremps, Magistrados, ha pronunciado

### **EN NOMBRE DEL REY**

la siguiente

### **S E N T E N C I A**

En la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4499-2001, planteada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco sobre 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, por posible vulneración de los arts. 14 y 31.1 de la Constitución española. Han intervenido el Abogado del Estado, en la representación que ostenta, y el Fiscal General del Estado. Ha sido Ponente el Magistrado don Javier Delgado Barrio, quien expresa el parecer del Tribunal.

#### **I. Antecedentes**

1. El día 2 de agosto de 2001 tuvo entrada en el Registro General de este Tribunal Constitucional escrito de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, al que se acompaña, junto al testimonio del correspondiente procedimiento, el Auto de la referida Sección de 18 de mayo de 2001, mediante el que se acuerda elevar a este Tribunal 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.

2. Los antecedentes de hecho del planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad son, en esencia, los siguientes:

a) Dentro del período voluntario, doña María Nieves Velasco Ibañez presentó declaración-liquidación individual en concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas, correspondiente al ejercicio 1992, que arrojaba un resultado “a devolver” de 104.288 pesetas (626,78 €). En dicha declaración la contribuyente determinó los rendimientos del capital inmobiliario aplicando el 2 por 100 al valor catastral [que ascendía a 10.521.400 pesetas (63.234,88 €)] del inmueble urbano de su propiedad y que era su vivienda habitual. Dicha declaración fue rectificada por la Administración de Tributos Directos de la Diputación Foral de Vizcaya que, aplicando el art. 34 b) de la Norma Foral de la Diputación Foral de Vizcaya 7/1991, de 27 de

noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, dictó liquidación provisional en la que, determinándose el rendimiento del capital inmobiliario mediante la aplicación del 2 por 100 al valor por el que fue adquirida en escritura pública la vivienda [46.000.000 pesetas (276.465,56 €)], resultaba una cantidad a ingresar de 16.705 pesetas (100,39 €); esto es, una diferencia de 120.991 pesetas (727,17 €). Formulada reclamación económico-administrativa contra dicha liquidación, ésta fue desestimada por Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya de 22 de abril de 1997. Contra dicho Acuerdo, la actora interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala del citado orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

b) Tramitado el mencionado recurso por el cauce del procedimiento ordinario y una vez conclusos los autos, el día 20 de noviembre de 2000 dicha Sala dictó providencia en la que, con suspensión del plazo para dictar sentencia, se acordó oír a las partes, por término de diez días, para que alegasen lo que estimasen oportuno sobre la pertinencia de promover cuestión de inconstitucionalidad respecto 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 original, en el extremo que establece que tendrá la consideración de rendimientos íntegros del capital inmobiliario “la cantidad que resulte de aplicar el 2 por ciento al valor por el que se hallen computados o deberían, en su caso, computarse a efectos del impuesto sobre el patrimonio”, en la medida en que pudiera resultar contrario a los arts. 14 y/o 31 CE.

c) Notificada dicha resolución, el 11 de diciembre de 2000 la representación procesal de la Administración demandada presentó escrito en el que se oponía al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad con fundamento, en esencia, en que el citado art. 34 b) de la Ley 18/1991 respeta tanto el principio de capacidad económica (no sólo porque, pese a que de los bienes inmuebles propios no se obtiene ningún rendimiento, al tratarse de un bien de consumo de carácter duradero genera utilidades para su propietario, sino también porque el gravamen de los inmuebles que establece dicho precepto cumple una función desincentivadora del uso antisocial de la vivienda) como el de igualdad (dado que, pese a que, aplicándose el 2 por 100 sobre el valor de adquisición del inmueble, los ingresos que se imputen a los propietarios de dos pisos idénticos serán muy distintos si los han adquirido con varios años de diferencia, quien adquiere recientemente demuestra una gran capacidad económica frente a quien lo hizo hace años). Por su parte, la representación procesal de la actora en el proceso contencioso-administrativo, en escrito presentado el 12 de diciembre de 2000, manifestó la procedencia de plantear la citada cuestión al considerar que el art. 34 b) de la Ley 18/1991 vulnera los arts. 14 y 31.1 CE, ya que de su tenor literal se puede concluir que dos bienes inmuebles idénticos, con las mismas características y la misma fecha de construcción, pueden tributar por un valor diferente si la fecha de adquisición no es la misma. El Ministerio Fiscal, mediante escrito presentado el 1 de febrero de 2001, no consideraba pertinente plantear cuestión de inconstitucionalidad, puesto que, a su juicio, el art. 34 b) de la Ley 18/1991 no vulnera ni el art. 14 CE (dado que, aunque es cierto que a partir de 1995 la Administración tributaria ha aplicado el 2 por 100 sobre el valor catastral y no sobre el de adquisición, dicho cambio de criterio no es injustificado ni arbitrario, sino que está fundado en la modificación normativa operada por Real Decreto-ley 12/1995) ni el art. 31.1 CE (pues el precepto cuya constitucionalidad se cuestiona no establecía un sistema tributario desigual ni injusto, sino que simplemente “atendía a un criterio distinto para computar los rendimientos del capital inmobiliario”).

3. Mediante Auto de 18 de mayo de 2001, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco acordó “cuestionar la constitucionalidad del artículo 34 b) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, en su redacción originaria”, por poder resultar contrario su párrafo primero al principio de igualdad recogido en los arts. 14 y 31.1 CE. En la fundamentación jurídica del Auto se razona, en esencia, en los siguientes términos:

a) Comienza el Auto de planteamiento explicando las razones por las que concurren los requisitos procesales establecidos en el art. 35.2 LOTC para el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad. En primer lugar, considera la Sala que la norma jurídica cuestionada es aplicable al caso. En efecto, ciertamente, el precepto invocado por la Administración tributaria de la Hacienda Foral de Vizcaya ha sido el art. 34 b) de la Norma Foral del impuesto sobre la renta de las personas físicas 7/1991, de 27 de noviembre, de idéntico tenor al precepto del mismo número y letra de la Ley estatal 18/1991, de 6 de junio, reguladora del IRPF; y también es cierto que, por razón de la autonomía de que gozan las Instituciones de los territorios históricos vascos para regular el régimen tributario propio (art. 2.1 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco), las regulaciones forales de los tributos concertados no constituyen, en general, reglamentos de ejecución de la Ley estatal vinculados jerárquicamente a la misma, sino manifestación de aquella autonomía susceptible de revisión por la propia jurisdicción contencioso-administrativa. No obstante, no debe obviarse que el texto del art. 34 b) de la citada Norma Foral “sólo puede reproducir imperativamente el del artículo coincidente de la Ley de Cortes Generales 18/1991”, dado que, en virtud del art. 7.6 de la Ley que aprueba el concierto económico, “las Diputaciones Forales exigirán el impuesto sobre la renta de las personas físicas durante la vigencia del presente Concierto, aplicando las normas reguladoras del mismo en territorio común, salvo lo señalado en el número anterior” . De donde se concluye que “toda infracción constitucional que pudiera achacarse al precepto foral”, en la medida en que es “mera transposición obligada de la norma de rango legal de derecho común o estatal, ha de tenerse por radicada en esta última, en tanto ‘norma aplicable’ prevista por el propio instrumento de concertación”.

En segundo lugar, entiende la Sala que el art. 34 b) de la Ley 18/1991 es relevante para la decisión jurisdiccional definitiva a adoptar en el proceso contencioso-administrativo, dado que el impugnado en dicho proceso es un acto administrativo por el que se rectifica la autoliquidación del IRPF del ejercicio 1992, en la que el recurrente aplicó el 2 por 100 sobre el valor catastral del inmueble, rectificación que se fundamenta exclusivamente en la vigencia en dicho período del precepto cuestionado.

En tercer lugar, en fin, estima el órgano judicial que no cabe su acomodación al ordenamiento constitucional por vía interpretativa, tal y como requiere el art. 5.3 LOPJ. A este respecto, la Sala pone de manifiesto que con posterioridad el legislador estatal ha modificado la redacción originaria del art. 34 b) de la Ley 18/1991 mediante el art. 13 del Real Decreto-ley 12/1995 y que, en el ámbito foral, la disposición adicional quinta de la Norma Foral de Vizcaya 10/1995 ha establecido “con efectos desde el 1 de enero de 1995” una regla “unificada de valoración según el valor catastral”. Tal circunstancia, sin embargo, no permite una interpretación jurisdiccional correctora del precepto que

resultaba inequívocamente de aplicación en el ejercicio 1992, pues ni siquiera puede verse en la nueva formulación de la norma “una aspiración interpretativa o aclaratoria, sino abiertamente reformadora de la regla que había venido estando en vigencia con anterioridad”.

b) Una vez examinada la concurrencia de los requisitos de orden procesal, la Sala pone de manifiesto que, de conformidad con el art. 34 b) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, en relación con el art. 10 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio, los rendimientos de los inmuebles no arrendados o subarrendados en el impuesto sobre la renta se determinarán aplicando el 2 por 100 al mayor valor de los tres siguientes: el catastral, el comprobado por la Administración tributaria a efectos de otros tributos y el valor de adquisición; y que, de acuerdo con la citada Ley 18/1991, constituye el hecho imponible del impuesto litigioso la obtención de renta por el sujeto pasivo (art. 5.1 Ley 18/1991), siendo uno de los componentes de dicha renta los rendimientos derivados de cualquier elemento patrimonial que no se encuentre afecto de manera exclusiva a las actividades empresariales o profesionales (art. 5.4.b Ley 18/1991). De esto último se deduce que la capacidad económica que se grava no es ni la que revela la adquisición mediante contrato de compraventa u otro título jurídico de una determinada vivienda por precio cierto (que es la característica de la imposición indirecta sobre tales actos o negocios jurídicos) ni la mera tenencia o titularidad patrimonial neta sobre determinados bienes (que caracteriza al impuesto sobre el patrimonio), sino los rendimientos o utilidades que se derivan de la titularidad del bien. Rendimientos que no son objeto de estimación directa cuando se trata de la vivienda no arrendada o cedida a terceros, sino que se estiman en un porcentaje de su valor mediante una “ficción o expediente tributario” establecida en el art. 34 b) de la Ley 18/1991.

Sentada esta premisa, el órgano judicial contrasta el art. 34 b) de la Ley 18/1991 cuestionado con el “principio genérico de igualdad en el sostenimiento de los gastos públicos” que consagra el art. 31.1 CE en relación con el art. 14 CE, en la medida en que, “ante sujetos pasivos del tributo que detentan viviendas iguales o muy similares en sus características”, formando incluso parte de la misma unidad constructiva, el citado precepto legal opta por imputar o estimar un rendimiento distinto (que puede llegar a serlo significativamente, como ilustra el caso de autos) 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, imputación de un diferente rendimiento que responderá principalmente a la adquisición más o menos reciente de la vivienda y a las fluctuaciones al alza del mercado inmobiliario. Y a los efectos de examinar el precepto cuestionado a la luz del art. 14 CE, comienza destacando el Auto de planteamiento que, aunque este último precepto constitucional contiene tanto un principio genérico de igualdad como una prohibición de discriminación de carácter específico por causa de las condiciones o circunstancias que cita, conforme viene señalando este Tribunal Constitucional, el juego de ambas cláusulas es muy diverso, pues mientras que las prohibiciones de discriminación “imponen como fin y generalmente como medio la parificación de trato legal de manera que sólo pueden ser utilizadas excepcionalmente por el legislador como criterio de diferenciación jurídica”, el principio genérico de igualdad no postula ni como fin ni como medio la paridad, y sólo exige la razonabilidad de la diferencia de trato, es decir, “que no afecta a la igualdad sustancial, sino que es un medio reaccional que se otorga al ciudadano para evitar que se establezcan

diferenciaciones irrazonables o arbitrarias con motivo de promulgarse una norma o de su aplicación”.

Seguidamente, después de señalar cuáles son los rasgos esenciales del principio de igualdad ante la ley conforme a la jurisprudencia de este Tribunal, subraya el Auto de planteamiento que, de conformidad, entre otras, con las SSTC 148/1986 y 134/1996, sólo cabe cuestionarse si una diferencia normativa tiene fundamentación constitucional cuando la singularización entre categorías personales se realiza en la misma disposición cuestionada, no cuando dicha singularización se ha producido ya anteriormente mediante una diversificación entre diferentes regímenes jurídicos y la nueva norma se limita a establecer una regulación distinta para supuestos de hecho comprendidos en cada uno de tales regímenes jurídicos. Pese a esta doctrina, considera el órgano judicial que “la circunstancia de que la diferencia entre la estimación de rendimientos de la vivienda remita a un sistema de valoración de inmuebles que se sitúa en la regulación de otro tributo ... no excluye por sí sola la presencia de válido término de comparación ni elimina la unidad de régimen jurídico previo de ambas situaciones comparadas, puesto que es la remisión a la regla del otro tributo lo que constituye y conlleva en sí misma la diversificación de trato respecto de situaciones de hecho iguales o equivalentes de los sujetos pasivos en cuanto a las características físicas, jurídicas y económicas que puedan influir en un mayor rendimiento del inmueble o vivienda a efectos de su consideración como renta de aquéllos”.

Sentado lo anterior, el órgano judicial considera que, atendida la finalidad de la norma cuestionada, el criterio diferencial no es lo suficientemente razonable como para fundamentar diversos gravámenes por el rendimiento inmobiliario, dado que responde “*in extremis* a unos avatares contractuales históricos y circunstancias del mercado determinantes a la postre del precio satisfecho por la vivienda, que aunque guarden relación directa y posibiliten técnicamente la apreciación cuantitativa del rendimiento, facilitando con ello una gestión del tributo basada en criterios de tasación más realistas, no representan una objetiva razón diferenciadora ante iguales supuestos de hecho”.

4. La Sección Primera de este Tribunal acordó admitir a trámite la cuestión mediante providencia de 10 de diciembre de 2002, dando traslado de las actuaciones recibidas, conforme establece el art. 37.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC), al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, al Gobierno, por conducto del Ministerio de Justicia, y al Fiscal General del Estado, para que, en el improrrogable plazo de quince días, pudieran personarse en el procedimiento y formular las alegaciones que estimasen conveniente. Todo ello con publicación en el “Boletín Oficial de Estado” de la incoación de la cuestión (lo que se cumplimentó en el BOE núm. 307, de 24 de diciembre de 2002).

5. Por escrito registrado el 27 de diciembre de 2002, la Presidenta del Congreso de los Diputados comunicó que dicha Cámara no se personaría en el procedimiento ni formularía alegaciones, poniendo a disposición del Tribunal las actuaciones que pudiera precisar, con remisión a la Dirección de Estudios y Documentación de la Secretaría General. Posteriormente, por escrito registrado en este Tribunal el día 24 de enero de 2003 se recibió otra comunicación del Presidente del Senado, en el sentido de que se tuviera a dicha Cámara por personada en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del artículo 88.1 LOTIC.

6. El Abogado del Estado formuló sus alegaciones mediante escrito presentado el día 8 de enero de 2003, en el que suplicaba que, previos los trámites legales, se dictara sentencia por la que se declarase la inadmisibilidad de la cuestión y, subsidiariamente, se desestimara. Comienza señalando el Abogado del Estado que aunque el precepto aplicable en el proceso *a quo* es el art. 34 b) de la Norma Foral vizcaína 7/1991, de 27 de noviembre, en la medida en que ésta carece de “fuerza y valor de ley” y, en virtud de lo dispuesto en la Ley del concierto económico, no es más que una reproducción del art. 34 b) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, en la redacción previa a su modificación por el Real Decreto-ley 28/1995, de 26 de noviembre, resulta pertinente que el órgano judicial plantee la cuestión en relación con esta última, aunque la inconstitucionalidad de la ley estatal llevaría necesariamente aparejada la inconstitucionalidad de la norma foral.

No obstante lo anterior, considera el Abogado del Estado que la presente cuestión es inadmisibile por falta de las condiciones procesales, en lo que se refiere a la correcta determinación de su objeto (art. 37.1 LOTC), porque pese a que la Sala centra la inconstitucionalidad denunciada en el reenvío que el art. 34 b) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, hace al art. 10.1 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio, únicamente plantea la inconstitucionalidad del primero de los preceptos citados y no así la del otro, cuando el objeto real de la cuestión es la regla de valoración de los bienes inmuebles acogida en la norma legal del impuesto sobre el patrimonio (a saber, el mayor valor de los siguientes: valor catastral, valor comprobado a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de adquisición). A este respecto, llama la atención sobre el hecho de que, de prosperar la cuestión, carecerá de significación práctica la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de su “objeto aparente”, el art. 34 b) de la Ley 18/1991, ya sin vigor desde el 1 de enero de 1996 “y, paradójicamente, cobrará principal relieve su proyección respecto a un precepto no cuestionado y vigente, el art. 10.1 LIP, ‘blanco real’ —digámoslo así— al que apunta el razonamiento de inconstitucionalidad contenido en el auto de planteamiento. Porque si este Tribunal estimara la cuestión, o bien habrá de declarar inconstitucional el art. 10.1 LIP por conexión o consecuencia (art. 39.1 CE); o bien si se abstiene de hacerlo prestará un flaco servicio a la seguridad jurídica, pues la inconstitucionalidad del art. 34 b) LIRPF 91, norma meramente reclamante, presupondrá —de aceptarse el planteamiento que la Sala vasca propone— la inconstitucionalidad del art. 10.1 LIP, norma reclamada, que, sin embargo, no sería declarada nula en el fallo aunque sería preciso dejar afirmada su incompatibilidad con la CE, a título de cuestión previa”.

Señalado lo anterior, el Abogado del Estado centra el objeto de la cuestión en la vulneración del principio de igualdad tributaria consagrado en el art. 31.1 CE. A este respecto, después de recordar que, conforme a la STC 46/2000, FJ 7, el principio de igualdad tributaria “no exige que el legislador haya de dar un trato igualitario o no a los rendimientos de distinta naturaleza obtenidos por un contribuyente, o establecer o no tratamientos específicos en función de los diversos comportamientos o pautas de conducta seguidos por el mismo”, sostiene que la regla del mayor valor sentada en el art. 10.1 de la Ley 19/1991 y reclamada por el art. 34 b) de la Ley 18/1991, no vulnera la igualdad tributaria proclamada en el art. 31.1 CE, ni a causa de los valores seleccionados por el legislador, ni por razón de la prevalencia dada al que arroje una cifra superior.

A continuación, después de citar algunos párrafos de la exposición de motivos de la Ley 19/1991, del impuesto sobre el patrimonio, en relación con las reglas de valoración de los bienes inmuebles, subraya que la característica común de todos los valores mencionados en el art. 10.1 de la Ley 19/1991 es la de ser valores fiscales relevantes, dado que, o bien se trata de valores fijados por la Administración tributaria (valor catastral y valor comprobado), o bien se trata de valores declarados por el contribuyente y no discutidos por la Administración (precio, contraprestación o valor de adquisición). La regla del mayor valor del citado artículo —prosigue— viene a confundirse, en la mayor parte de los casos, con la prevalencia del valor más reciente, que suele ser el más elevado. Aunque todos los valores del citado art. 10.1 apuntan al valor óptimo según la lógica propia del impuesto sobre el patrimonio —el valor de mercado—, todos ellos suelen quedar por debajo de él; a cambio, dan certeza a la relación jurídica impositiva nacida de la titularidad de un patrimonio neto (hecho imponible del impuesto del patrimonio conforme al art. 3 de la Ley 19/1991), al ser valores ciertos e indiscutibles tanto para Administración como para los administrados, de manera que no sólo proporcionan seguridad jurídica (art. 9.3 CE), sino que también reducen para el declarante el coste de cumplimiento y, al propio tiempo, facilitan la gestión administrativa del impuesto.

A juicio del Abogado del Estado, el legislador tributario se propone un fin constitucionalmente legítimo cuando entre el valor de mercado y aquellos otros valores acogidos por el art. 10.1 de la Ley 19/1991 —tal vez inferiores pero fijados con certeza— opta por estos últimos aunque resulten normalmente inferiores al primero. Siendo esto así, tampoco es reprochable que el legislador tome el mayor valor de los citados, pues normalmente será el más reciente y el más cercano al valor de mercado y, en consecuencia, el valor óptimo a efectos impositivos (cita, a estos efectos, la regla de la normalidad de los casos como criterio de apreciación constitucional de las SSTC 73/1996, de 30 de abril, FJ 5; 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 6; y 47/2001, de 15 de febrero, F J 6).

Pues bien, si se admite la legitimidad constitucional de la anterior finalidad, no se puede afirmar que el art. 10.1 de la Ley 19/1991 o el art. 34 b) de la Ley 18/1991, que se remite a aquél, traten desigualmente lo igual, pues no son iguales las situaciones de “quien pone de manifiesto un mayor valor del bien por un acto dispositivo voluntario” (venta o cualquier otro contrato oneroso de enajenación o aceptación de una donación o sucesión *mortis causa*, que dan lugar a la declaración de un precio, contraprestación o valor y a su posible comprobación administrativa) “y de quien conserva el bien dentro de su patrimonio”. En efecto, al vender o aceptar una donación o sucesión se pone voluntariamente de manifiesto un mayor valor —declarado o comprobado— del bien inmueble catastrado con valor inferior, porque las operaciones de revisión catastral son lentas y difíciles y no pueden llevarse a cabo simultáneamente, no ya en todo el territorio nacional sino ni siquiera en un mismo municipio (cita, a este respecto, la STC 8/1986, de 21 de enero, FFJJ 5 a 7).

La diferencia de valoraciones, continua el Abogado del Estado, está entonces justificada en una diferencia de conductas de los propietarios que tienen sus viviendas en una misma unidad constructiva. El mayor valor comprobado o declarado (precio, contraprestación o valor de adquisición), en relación con el valor catastral, “es secuela de una actuación voluntaria del contribuyente que ha colaborado en la puesta de manifiesto de un mayor valor más cercano o igual al del mercado y, por ello, ha

revelado una mayor capacidad contributiva, primero, en la compraventa, donación, sucesión, etc; luego en la titularidad de un patrimonio; y finalmente en la obtención de una renta inmobiliaria en especie o presunta imputada al propietario. Mientras que, por el contrario, quien se beneficia de una menor valoración (típicamente, la catastral), se ha abstenido de realizar una conducta que pone de manifiesto el mayor valor del bien y, por ende, la mayor capacidad contributiva”.

Por ello, concluye el Abogado del Estado, las situaciones comparadas son diferentes si las contemplamos “desde la perspectiva de las personas intervinientes (es decir, los contribuyentes)”, en lugar de hacerlo “desde el punto de vista de los bienes, comparando —por ejemplo— viviendas de un mismo edificio”. Además, esas viviendas del mismo edificio podrían tener valores diferentes y, sin embargo, pertenecer al mismo titular, caso en el que, por compararse posiciones jurídicas de un mismo individuo, queda excluida *a radice* la posibilidad de un juicio constitucional de igualdad. En definitiva, esta hipótesis de varios pisos del mismo edificio pertenecientes al mismo propietario y valorados según diferente criterio, pone de manifiesto el error en que incurre el Auto de planteamiento “cuando compara bienes y no diferentes tratamientos jurídicos a clases o categorías personales” (por todas, SSTC 18112000, de 29 de junio, FFJJ 10 y 11, 190/2001, de 1 de octubre, FJ 3, y 119/2002, de 20 de mayo, FJ 4).

7. El Fiscal General del Estado evacuó el trámite de alegaciones conferido mediante escrito presentado en el Registro de este Tribunal el día 20 de enero de 2003, en el que solicitaba la desestimación de la cuestión de inconstitucionalidad. El Ministerio público formula, en primer lugar, una precisión sobre el objeto del presente proceso constitucional, pues, a su juicio, si la norma directamente aplicable es el artículo 34 b) de la Norma Foral 7/1991, de 27 de noviembre, “que tiene rango legal”, aunque sea una mera trasposición literal de la efectivamente cuestionada, debe ser igualmente objeto de la presente cuestión, pues, de lo contrario, podría darse la paradoja de que la eventual declaración de inconstitucionalidad del art. 34 b) de la Ley estatal 18/1991, no conllevara la de la norma foral.

Destaca el Fiscal, en segundo lugar, que, en materia tributaria, salvo en las discriminaciones subjetivas prohibidas por el art. 14, el principio de igualdad se establece en el art. 31.1 CE, que es la norma constitucional que ha de servir de canon al presente proceso, al tratarse de diferencias de trato de carácter objetivo (SSTC 27/1981, 19/1987, 53/1992, 200/1999, 46/2000, ATC 97/1993, entre otras resoluciones). Igualmente, subraya que, conforme a la jurisprudencia constitucional, el principio de igualdad en materia tributaria está directamente relacionado con los de capacidad económica, progresividad y prohibición del carácter confiscatorio de los tributos.

Subraya el Fiscal, en tercer lugar, que la Sala de lo Contencioso-Administrativo acepta que la propiedad de un inmueble es reveladora de una capacidad económica susceptible de ser gravada incluso mediante la configuración de una auténtica ficción legal, por lo que esta imputación de rentas no configura el objeto de la presente cuestión de inconstitucionalidad, referida únicamente y exclusivamente a la diferencia de trato que desde el punto de vista tributario se deriva de la forma de determinación de la renta atribuida por el uso de vivienda habitual, en función de la fecha y forma de adquisición del inmueble.



Pues bien, a juicio del Fiscal General del Estado, la presente cuestión de inconstitucionalidad resulta infundada y, en consecuencia, debe ser desestimada, dado que, el principio de igualdad exige tanto la aportación de un término de comparación adecuado como la prueba de que la diferencia de trato legal no resulta justificada y, sin embargo, nada de ello sucede en el presente caso. En efecto, la ley, al remitirse a la norma reguladora del impuesto sobre el patrimonio, tiene una clara vocación de generalidad y aplicación uniforme, obligando en todo caso al contribuyente y a la Administración tributaria a aplicar el mayor valor de los tres fijados en aquella: el catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de adquisición. Esto significa que inmuebles idénticos den lugar a una carga fiscal diferente, no sólo en este impuesto, sino en muchos otros y, por tanto, que esta diferencia venga determinada por las circunstancias en que ha aflorado el valor real del bien gravado. Por ello, para el Fiscal General del Estado, la igualdad de características de un inmueble no exige, por sí sola, la aplicación de un mismo tipo impositivo a idéntico valor, estando dentro de las facultades del legislador la atribución de diferentes rentas ficticias a los inmuebles en función de distintos criterios de valoración, siempre y cuando estos últimos tengan una vocación de generalidad, como aquí sucede.

En consecuencia, a juicio del Fiscal General del Estado, debe dictarse una sentencia desestimatoria de la presente cuestión de inconstitucionalidad.

8. Por providencia de 10 de octubre de 2006, se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 11 del mismo mes y año.

## **II. Fundamentos jurídicos**

1. La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco plantea una 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, transcribiéndolo en su literalidad en el Auto de planteamiento, por su posible contradicción con el art. 14, en relación con el 31, ambos de la Constitución. Fundamenta la Sala sus dudas, en esencia, en que la norma de cuya constitucionalidad se duda establece una “ficción” de obtención de renta del capital inmobiliario que incurre en una discriminación irrazonable al imputar un rendimiento distinto a los diferentes sujetos pasivos que ostentan la titularidad de viviendas iguales o de características muy similares, en función de la adquisición más o menos reciente de aquéllas.

No comparte esta tesis el Abogado del Estado, quien, en primer lugar, solicita la inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad, al no haber determinado correctamente su objeto el órgano judicial (art. 37.1 LOTC); y sólo para el caso de no apreciarse la causa de inadmisibilidad propuesta, insta su desestimación. En efecto, entiende, de un lado, que dado que las razones de la posible inconstitucionalidad están en el art. 10.1 de la Ley 19/1991, y no en la norma que remite al mismo, el art. 34 b) de la Ley 18/1991, la cuestión debería haberse planteado en relación con los dos preceptos citados y no exclusivamente respecto del segundo de ellos. De otro lado, y de forma subsidiaria, sostiene que los preceptos citados no vulneran la igualdad del art. 31.1 CE,

ya que, desde la perspectiva de dicho principio, deben compararse personas —no bienes, como hace la Sala cuestionante—, y no es igual la situación de quien pone de manifiesto un mayor valor del bien por un acto dispositivo voluntario que la de quien conserva el bien dentro de su patrimonio.

Por otro lado, el Fiscal General del Estado, partiendo de la base de que “la renta gravada surge de una auténtica ficción legal”, solicita igualmente que se dicte sentencia que desestime la presente cuestión de inconstitucionalidad, dado que, a su juicio, resulta infundada, no sólo porque “entra dentro de las facultades del legislador la atribución de una renta ficticia” basada en los criterios de valoración establecidos en el precepto cuestionado, sino también porque no se ha aportado un término de comparación adecuado ni se ha probado que la diferencia de trato legal no resulte justificada.

2. Antes de entrar en el estudio del fondo de la presente cuestión de inconstitucionalidad es necesario examinar la objeción formulada por el Abogado del Estado, para quien, dado que el párrafo primero del art. 34 b) de la Ley 18/1991 del impuesto sobre la renta de las personas físicas cuestionado se remite para la valoración de los bienes inmuebles a la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio, que en su art. 10 establece los criterios para aquella valoración, la cuestión debería haberse planteado en relación con ambos preceptos, pues una eventual declaración de inconstitucionalidad del primero debería necesariamente llevar a la inconstitucionalidad del segundo. Al no haberse suscitado la cuestión respecto de las dos indicadas normas, no se ha producido una “correcta determinación de su objeto”, lo que debe dar lugar a la inadmisión.

La objeción no puede prosperar. Ante todo, hemos de señalar que el art. 34 b) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas, en la redacción previa a la modificación operada por el Real Decreto-ley 12/1995, de 28 de diciembre, cuestionado por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, era del siguiente tenor: “Tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre los mismos: ... b) 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”. Por su parte, el art. 10 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del impuesto sobre el patrimonio, establece las reglas de valoración de los bienes inmuebles a los efectos de este impuesto, en los siguientes términos: “Los bienes de naturaleza urbana o rústica se computarán de acuerdo a las siguientes reglas: Uno. Por el mayor valor de los tres siguientes: el valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición”.

Así pues, la norma cuestionada imputa al titular de todo bien inmueble que no esté arrendado o subarrendado un rendimiento que se cuantifica en el 2 por 100 del mayor de los tres indicados valores. Pues bien, aun cuando el art. 34 b) de la Ley 18/1991 se remite expresamente a la regla de valoración de los bienes inmuebles prevista en el art. 10.1 de la Ley 19/1991, en modo alguno está en discusión en este proceso constitucional si esta regla de valoración a efectos del impuesto sobre el patrimonio (el mayor de los tres valores que cita) respeta o no el principio de igualdad

en la contribución a las cargas públicas en términos de capacidad económica. El objeto del presente proceso lo constituye única y exclusivamente la forma de cuantificar el rendimiento imputado en el impuesto sobre la renta de las personas físicas por el hecho de ser titular de un bien inmueble no arrendado. En consecuencia, es correcto el planteamiento de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco al limitar el objeto de la cuestión al precepto de la Ley reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas que establece dicha imputación, con independencia de que para su cuantificación haya que aplicar el porcentaje previsto en la norma cuestionada sobre uno de los valores a los que hace referencia la norma remitida. No debemos olvidar que la capacidad económica sometida a tributación en uno y otro impuesto son diferentes, pues si en uno se grava la obtención de renta por las personas físicas (art. 5.1 de la Ley 18/1991), entendida como “la totalidad de sus rendimientos netos e incrementos de patrimonio” (art. 2 de la Ley 18/1991), entre los cuales, se encuentran “los rendimientos derivados de cualquier elemento patrimonial que no se encuentre afecto de manera exclusiva a las actividades” empresariales o profesionales (art. 5.4 de la Ley 18/1991), el otro somete a tributación “el patrimonio neto de las personas físicas” (art. 1 de la Ley 19/1991), determinado por la diferencia entre “el valor de los bienes y derechos de que sea titular el sujeto pasivo” y las “cargas y gravámenes de naturaleza real, cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo” (art. 9 de la Ley 19/1991).

Dicho de otro modo, en la medida en que el órgano judicial alega que el párrafo primero del art. 34 b) de la Ley 18/1991 vulnera el principio de igualdad al gravar desigualmente idénticos índices de riqueza, sin fundamento que lo justifique, y los impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre el patrimonio someten a tributación diferentes manifestaciones de capacidad contributiva, ha de entenderse correctamente fijado el objeto de esta cuestión al limitar las dudas de constitucionalidad exclusivamente a dicho art. 34 b), por más que éste se remita de manera expresa a la normas de valoración recogidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio.

3. Ya en este punto, hemos de señalar, frente a lo alegado por el Fiscal General del Estado, que no resultaba procedente el planteamiento de la cuestión en relación con el art. 34 b) de la Norma Foral de Vizcaya 7/1991, de 7 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, porque, como correctamente apunta el Abogado del Estado, la norma foral, no solamente carece de fuerza de ley, sino que, además, no es más que una reproducción del art. 34 b) de la Ley estatal 18/1991, en virtud de la Ley del concierto económico.

Efectivamente, como ya tuvimos oportunidad de aclarar en la STC 255/2004, de 22 de diciembre, si bien la norma aplicada a la liquidación impugnada ha sido el art. 34 b) de la Norma foral 7/1991, lo cierto es que por imperativo del art. 7.6 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, reguladora del concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aquel precepto no hace otra cosa que reproducir el art. 34 b) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, “por lo que toda infracción constitucional que pudiera imputarse al precepto foral, ha de incluirse asimismo en la norma estatal”. En efecto, “las normas que regulan el sistema tributario de cada territorio histórico son normas que no emanan del Parlamento vasco, sino de las Juntas Generales de cada uno de los territorios históricos, a quienes

corresponde 'la exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos' (art. 2.2 de la Ley 12/1981). Se trata, pues, de disposiciones normativas que, aunque no tienen naturaleza de meros reglamentos de ejecución de la Ley estatal, carecen de rango de ley y, en esta medida, como acertadamente señala el Abogado del Estado, no pueden ser objeto de una cuestión de inconstitucionalidad (arts. 163 CE y 35.1 LOTC)" (FJ 2). Así —continuábamos afirmando— "las consecuencias de que el sistema tributario de cada territorio histórico —en el caso de autos, el de Vizcaya— atiendan al régimen de concierto, supone, en lo que ahora nos interesa que, aun cuando, conforme al apartado 1 del art. 7 de la Ley 12/1981, el impuesto sobre la renta de las personas físicas es un 'tributo concertado de normativa autónoma', según el apartado 6 del mismo precepto, las Diputaciones forales deben exigir el impuesto sobre la renta de las personas físicas 'aplicando las normas reguladoras del mismo en territorio común', con excepción únicamente de los aspectos del tributo recogidos en el apartado 5, a saber, los relativos a la actualización de balances, planes y coeficientes de amortización, estimación objetiva singular, deducción por inversiones en activos fijos materiales y, finalmente, modelos y plazos de presentación de las autoliquidaciones" (FJ 2). Y dado que, entre las citadas excepciones de ese apartado 5 no se encuentra regla alguna para la determinación del rendimiento del capital inmobiliario derivado de la titularidad de bienes inmuebles no arrendados, es razonable concluir que, en estos otros aspectos, la norma foral ha de reproducir la normativa estatal, que no es sino la contenida en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas. En consecuencia, como concluimos en la STC 255/2004, "aun cuando las normas forales son controlables por la jurisdicción contencioso-administrativa, dado que, en este caso, no hace sino reproducir textualmente la normativa estatal por expresa exigencia del art. 7.6 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, la infracción constitucional que pudiera imputarse a aquéllas ha de entenderse incluida en la norma estatal, respecto de la cual sí puede plantearse cuestión de inconstitucionalidad al tratarse de una disposición con rango de ley" (FJ 2).

4. Una vez delimitado el objeto del proceso, el análisis de fondo hace necesario determinar, ante todo, la normativa aplicable en este caso. A tal fin, debe tenerse presente que desde el año 1978, entre los distintos tipos de renta gravada por el impuesto sobre la renta de las personas físicas se encuentran los rendimientos del capital inmobiliario, dentro de los cuales se han venido distinguiendo dos supuestos: los procedentes de los inmuebles arrendados, calculados de forma directa por la diferencia entre los ingresos íntegros percibidos y los gastos necesarios para su obtención; y los derivados de los inmuebles no arrendados, objeto de una imputación de renta que se calcula mediante la aplicación de un porcentaje a su valor.

Hecha la precisión anterior, debe recordarse que la imputación de renta por la titularidad de bienes inmuebles no arrendados se introduce en nuestro sistema tributario moderno por la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, conforme a la cual, constituía la base imponible "el importe de la renta en el período de la imposición" (art. 13.1), incluyéndose entre la renta gravada los "rendimientos procedentes de la propiedad o posesión de inmuebles rústicos y urbanos" (art. 16.1), que se distinguían, en lo que aquí interesa, en función de que derivaran de los inmuebles arrendados [letra a)] o de "los utilizados por sus propietarios" [letra b)]. En el supuesto de los bienes inmuebles urbanos utilizados por sus propietarios, los rendimientos se cuantificaban en "la cantidad que resulte de aplicar el tipo del 3 por 100 al valor por el que se hallen computados o deberían, en su caso, computarse a los

efectos del Impuesto sobre el Patrimonio Neto” (art. 16.1.b), valor que entonces no era otro que el catastral actualizado mediante la aplicación de un coeficiente determinado conforme al año de implantación [art. 6 a) de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre]. Ahora bien, conforme al art. 16.1 c) de la misma Ley 44/1978, si se trataba de viviendas desocupadas durante más de diez meses al año, seguidos o alternos, pertenecientes a miembros de una unidad familiar que poseyese más de tres viviendas, la renta se estimaba aplicando “el 10 por 100 al valor por el que se hallen computados o que deberían, en su caso, computarse a los efectos del Impuesto sobre el Patrimonio Neto”.

Posteriormente, la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del impuesto sobre la renta de las personas físicas, dio nueva redacción al art. 16 de la Ley 44/1978, suprimiendo la anterior imputación de rentas específica para las viviendas desocupadas durante más de diez meses al año por quienes poseían más de tres viviendas, y estableciendo con carácter general para todos los bienes inmuebles no arrendados, un imputación de renta por “la cantidad que resulte de aplicar el tipo del 3 por 100 al valor por el que se hallen computados o deberían, en su caso, computarse a los efectos del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas”. A continuación, la Ley 26/1987, de 11 de diciembre, por la que se regulaban los tipos de gravamen de las contribuciones rústica y pecuaria y urbana, se limitó a reducir el porcentaje de imputación de renta sobre los bienes inmuebles no arrendados del 3 al 2 por 100.

Unos años después, la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, en su art. 34 b) —aquí cuestionado—, recogió la misma imputación de rentas inmobiliarias que la anterior por la titularidad de bienes inmuebles urbanos no arrendados o subarrendados, esto es, la aplicación de un porcentaje del 2 por 100 sobre el valor “por el que se hallen computados o deberían, en su caso, computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio”. No obstante, dicho régimen de imputación cambió sustancialmente como consecuencia de que la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio, abandonó la regla de cómputo de los bienes inmuebles en la base imponible del tributo por su valor catastral adoptando la del “mayor de los tres siguientes: el valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de adquisición” (art. 10.1 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio). Años más tarde, el Real Decreto-ley 12/1995, de 28 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera, daría nueva redacción al anterior art. 34 b) para suprimir la remisión al impuesto sobre el patrimonio y volver a tomar como único valor de referencia el catastral, valor al que se aplicaba el porcentaje del 2 por 100 (o del 1,1 por 100 cuando los valores catastrales hubieran sido objeto de revisión o modificación).

Finalmente, el art. 71 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, bajo la rúbrica de “Imputación de rentas inmobiliarias”, continuó aplicando a los bienes inmuebles no generadores de rendimientos del capital inmobiliario (esto es, a los no arrendados o cedidos en uso) el 2 por 100 sobre el valor catastral (o el 1,1 por 100 en el supuesto de inmuebles con valores catastrales revisados o modificados). Y la misma imputación referida al valor catastral se recoge en el art. 87 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Sobre esta base, debe precisarse que no desaparece el objeto del presente proceso constitucional por el hecho de que el precepto cuestionado —el art. 34 b) de la Ley 18/1991— haya perdido, a la fecha de hoy, su vigencia: es nuestra doctrina que en las cuestiones de inconstitucionalidad subsiste el objeto del proceso pese a la derogación o modificación de la norma cuestionada cuando ésta, tras su derogación o modificación, resulta aplicable en el proceso *a quo* y de su validez depende la decisión a adoptar en el mismo (entre muchas, SSTC 63/2003, de 27 de marzo, FJ 2; 125/2003, de 19 de junio, FJ 2; 202/2003, de 17 de noviembre, FJ 1; 37/2004, de 11 de marzo, FJ 1; 255/2004, de 22 de diciembre, FJ 2; 102/2005, de 18 de abril, FJ 2; y 121/2005, de 10 de mayo, FJ 3). A la luz de la citada jurisprudencia hay que concluir que el presente proceso no ha perdido su objeto, pues el precepto enjuiciado resulta aplicable en el proceso contencioso-administrativo que ha originado el planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad, en el sentido indicado en la ya citada STC 255/2004. En efecto, por imperativo del art. 7 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprobaba el concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aun gozando el impuesto sobre la renta de las personas físicas de una regulación autónoma propia en cada territorio histórico como consecuencia de su calificación como tributo “concertado de normativa autónoma”, en la determinación de los rendimientos del capital inmobiliario (actual imputación de rentas inmobiliarias) se aplican las mismas reglas que las existentes en el territorio común, al no constituir esta materia ninguna de las excepciones a las que hace referencia el apartado 5 del art. 7 de aquella Ley 12/1981. Por esta razón, en el territorio histórico de Vizcaya era de aplicación en el ejercicio objeto del recurso contencioso-administrativo que ha dado lugar a la presente cuestión de inconstitucionalidad (1992), la Norma Foral de las Juntas Generales de Vizcaya 7/1991, de 27 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, cuyo art. 34 b) era transcripción textual del art. 34 b) de la Ley 18/1991, de 6 de junio (redacción que estuvo vigente desde el día 1 de enero de 1992 hasta el 12 de marzo de 1995).

5. Como se dijo anteriormente, a juicio del órgano judicial, el precepto cuestionado genera una diferencia de trato entre titulares de bienes inmuebles no arrendados que resulta incompatible con los arts. 14 y 31.1 CE, al imputarles, en supuestos en los que se revela idéntica riqueza, una renta presunta de cuantía diferente en función del momento temporal en el que se adquirieron aquellos bienes. Es decir, el órgano judicial plantea la vulneración por el art. 34 b) de la Ley 18/1991 del principio de igualdad “en la ley” o “ante la ley”; principio que, como venimos señalando, impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación. Lo que prohíbe el principio de igualdad son, en suma, las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables, según criterios o juicios de valor generalmente aceptados, por lo que para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción deben ser proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos [entre otras, SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9; 214/1994, de 14 de julio, FJ 8; 46/1999, de 22 de marzo, FJ 2; 200/2001, de 4 de octubre, FJ 4 a); 39/2002, de 14 de febrero, FJ 4; 96/2002, de 25 de abril, FJ 7; 152/2003, de 17 de julio, FJ 5 c); 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 3;

255/2004, de 23 de diciembre, FJ 4; 10/2005, de 20 de enero, FJ 5; 57/2005, de 14 de marzo, FJ 3; y 54/2006, de 27 de febrero, FJ 6].

Pero aún debemos precisar más: 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 (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3; 209/1988, de 10 de noviembre, FJ 6; 45/1989, de 20 de febrero, FJ 4; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; 54/1993, de 15 de febrero, FJ 1; 214/1994, de 14 de julio, FJ 5; 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; 46/2000, de 17 de febrero, FJ 4; 255/2004, de 23 de diciembre, FJ 4; 10/2005, de 20 de enero, FJ 5; 57/2005, de 14 de marzo, FJ 3; 33/2006, de 13 de febrero, FJ 3; y 54/2006, de 27 de febrero, FJ 7). Y también es evidente que la desigualdad de gravamen que se denuncia se sitúa exclusivamente en el ámbito del art. 31.1 CE, dado que no se produciría por razones de naturaleza subjetiva —que son las que, conforme a nuestra jurisprudencia, se recogen en el art. 14 CE— sino por una causa puramente objetiva —que sólo resulta subsumible en el art. 31.1 CE— (SSTC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 3; 57/2005, de 14 de marzo, FJ 3; 33/2006, de 13 de febrero, FJ 3; y 54/2006, de 27 de febrero, FJ 6; y AATC 381/2005, de 25 de octubre, FJ 3; y 382/2005, de 25 de octubre, FJ 3), ya que lo determinante para el diferente trato desde el punto de vista del deber de contribuir es el momento en el que se adquiere el inmueble al que el art. 34 b) de la Ley 18/1991 imputa la renta.

Pues bien, como acabamos de señalar, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco centra la presente cuestión exclusivamente en la lesión del principio de igualdad tributaria, vulneración que hemos referido al art. 31.1 CE y que se produciría al atribuir el art. 34 b) de la Ley 18/1991 una renta de diferente cuantía a contribuyentes que se encuentran en la misma situación. 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 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; 194/2000, de 19 de julio, FJ 9; y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5). Sin desconocer la doctrina que acabamos de reseñar, el Fiscal General del Estado sostiene que, en la medida en que la compatibilidad entre el art. 34 b) de la Ley 18/1991 y el citado principio de capacidad económica no ha sido planteada expresamente por el órgano judicial, la constitucionalidad de la imputación de la rentas ficticias que el precepto cuestionado establece no puede ser objeto de nuestro examen. Sin embargo, y sin perjuicio de que este Tribunal puede fundar la declaración de inconstitucionalidad en la infracción de un precepto no invocado expresamente en el curso de un proceso (art. 39.2

LOTIC), habida cuenta de que lo que el art. 31.1 CE prohíbe es que, salvo que exista una justificación razonable, el legislador grave de manera diferente “idénticas manifestaciones de riqueza” (SSTC 57/2005, de 14 de marzo, FJ 3; y 33/2006, de 13 de febrero, FJ 3), es evidente que el examen de la igualdad tributaria presupone indefectiblemente la existencia de un índice o manifestación de riqueza susceptible de ser sometido a imposición, razón por la cual, se hace preciso analizar, ante todo, si efectivamente la imputación de renta que prevé el art. 34 b) de la Ley 18/1991 respeta el principio de capacidad económica recogido en el mismo art. 31.1 CE.

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 infrautilizadas— 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 37/1987, 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, requisito indispensable para poder apreciar la vulneración de dicho principio (por todas, SSTC 255/2004, de 22 de diciembre, FJ 5; y 273/2005, de 27 de octubre, FJ 3), pues para poner de manifiesto la discriminación denunciada, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco establece la comparación entre dos contribuyentes, sujetos pasivos del impuesto sobre la renta de las personas físicas que son titulares de bienes inmuebles idénticos —porque tienen las mismas características físicas, jurídicas y económicas, y forman incluso parte de la misma unidad constructiva. De ello deriva que sus rentas potenciales —capacidades económicas gravadas— son insoslayablemente idénticas. 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. En efecto, conforme al art. 34 b) de la Ley 18/1991 cuestionado, tendrá la consideración de rendimiento íntegro del capital inmobiliario procedente de la titularidad de bienes inmuebles urbanos no arrendados “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”, a saber, el 2 por 100 del “mayor valor de los tres siguientes: el valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de adquisición” (art. 10 de la Ley 19/1991, del impuesto sobre el patrimonio).

Y puesto que los tres mencionado valores pueden ser distintos —sobre esta base la norma elige el mayor de ellos—, resulta que también podrá ser distinta la cantidad que se imputa a los titulares de bienes inmuebles en concepto de renta sujeta a gravamen en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y tal diferencia dependerá, no de las características del inmueble, en sí mismo considerado (número de metros, estado de conservación, situación, cargas, etc.) sino, única y exclusivamente, del momento temporal en que se ha producido la adquisición del mismo por el titular.

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 no niega que se produzca aquella diferencia de tributación ante idénticas manifestaciones de riqueza, pero rechaza que tenga relevancia constitucional en la medida en que, a su juicio, existen razones que sustentan la regulación cuestionada. 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. 3” 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, razón por la cual su argumentación va exclusivamente dirigida a demostrar que el citado art. 10.1 respeta escrupulosamente el principio de igualdad tributaria. 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 porque, como se desprende de los hechos imponibles configurados por las leyes reguladoras del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre el patrimonio, dichos tributos someten a tributación manifestaciones de riqueza diferentes, en la medida en que el impuesto sobre la renta de las personas físicas grava la “obtención de renta” por las personas físicas (art. 5.1 de la Ley 18/1991) y el impuesto sobre el patrimonio “el patrimonio neto de las personas físicas” (art. 1 de la Ley 19/1991). En efecto, conforme a la Ley 18/1991, aquél tiene como objeto “la renta de las personas físicas”, esto es “la totalidad de sus rendimientos netos e incrementos de patrimonio” (art. 2), renta que “se entenderá obtenida por los sujetos pasivos en función del origen o fuente de la misma” (art. 5.2) y que se integra por los rendimientos del trabajo, los rendimientos derivados de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, los rendimientos de actividades económicas, los incrementos de patrimonio, así como las imputaciones de bases imponibles positivas de las sociedades en régimen de transparencia fiscal (art. 5.4). En cambio, conforme a la Ley 19/1991, el impuesto sobre el patrimonio grava la titularidad por las personas físicas del patrimonio neto, es decir, de los bienes y derechos que hubieran pertenecido al sujeto pasivo en el momento del devengo (art. 3), patrimonio neto que se determina por la diferencia entre el valor de los bienes y derechos de que sea titular el sujeto pasivo y las cargas y gravámenes que recaigan sobre los bienes, así como las deudas y obligaciones personales del sujeto pasivo (art. 9.2).

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; de la misma manera que los posibles vicios de inconstitucionalidad que se atribuyan a la norma reguladora de impuesto sobre la renta de las personas físicas tampoco son trasladables a la del impuesto sobre el patrimonio. 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: independientemente de la virtualidad que tal argumento pueda tener en el impuesto para el que la regla del mayor valor fue establecida —en él se grava un *patrimonio* neto—, su traslación al impuesto sobre la renta de las personas físicas resulta insuficiente para justificar el diferente tratamiento tributario de unas idénticas capacidades contributivas integradas por los *rendimientos potenciales*, es decir, ingresos que podrían percibirse mediante el arrendamiento de bienes inmuebles de idénticas características.

Por su parte, el Fiscal General del Estado fundamenta la constitucionalidad de la diferencia —“posibilidad de que inmuebles idénticos den lugar a una carga fiscal diferente, no sólo en este impuesto, sino en muchos otros”— en que la remisión a la norma reguladora del impuesto sobre el patrimonio tiene una “vocación de generalidad y aplicación uniforme”. En suma, entiende que está dentro de las facultades del legislador “la atribución de una renta ficticia” diferente a los inmuebles en función de distintos criterios de valoración “siempre que la norma tenga vocación de generalidad”.

Sin embargo, tampoco pueden admitirse las razones expuestas por el Ministerio público para justificar el trato dispar, porque la mera vocación de generalidad de una norma no sana los posibles vicios de inconstitucionalidad en los que haya incurrido. Y es que, efectivamente, una cosa es que, conforme a nuestra doctrina, no pueda declararse la inconstitucionalidad de una norma por la circunstancia de que incurra en la vulneración del derecho a la igualdad “en supuestos puntuales” (SSTC 47/2001, de 15 de febrero, FJ 7; 212/2001, de 29 de octubre, FJ 5; 21/2002, de 28 de enero, FJ 4; y 255/2004, de 23 de diciembre, FJ 4), y otra muy distinta es que deba declararse la conformidad con la Constitución de una norma tributaria que establece, en la generalidad de los casos, una discriminación contraria al principio de igualdad del art. 31.1 CE por el solo hecho de que “tenga vocación de generalidad y aplicación uniforme”.

Tampoco en la exposición de motivos o en los debates parlamentarios de las leyes reguladoras del impuesto sobre la renta de las personas físicas aparece razón alguna que pueda justificar el cuestionado trato dispar. De hecho, un análisis de la evolución legislativa de la imputación de rentas inmobiliarias permite apreciar que, si bien originariamente —en la Ley 44/1978— la citada imputación a los titulares de bienes inmuebles no arrendados se efectuaba tomando como referencia un único valor cierto y conocido —el valor catastral— (mediante la remisión de la ley del impuesto sobre la renta al valor por el que los bienes inmuebles se declaraban en el impuesto sobre el patrimonio), fue la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, la que, sin ninguna justificación, introdujo la diferencia ahora cuestionada. Y lo hizo porque, aun cuando una vez más se remitía al valor por el que bien inmueble se declarase en el impuesto sobre el patrimonio, conforme a la nueva Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio, el valor por el que los bienes inmuebles debían computarse en este tributo ya no era únicamente el catastral, sino el mayor de tres: el catastral, el precio de adquisición o el comprobado por la Administración. Posteriormente, mediante el Real Decreto-ley 12/1995, de 28 de diciembre se restableció como valor de referencia para cuantificar la imputación de renta únicamente el catastral, al suprimirse la remisión a la regulación del impuesto sobre el patrimonio, con lo que nuevamente se trataron en términos idénticos capacidades económicas idénticas —hoy, art. 87.1 del texto refundido 3/2004.

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 párrafo 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).

## FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido

Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4499-2001 y, en su virtud, declarar inconstitucional y nulo el párrafo primero del apartado b) del art. 34 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, en su redacción originaria en cuanto al inciso que remite “al valor por el que se hallen computados o deberían, en su caso, computarse, a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio” con el alcance señalado en el fundamento jurídico 9.

Publíquese la Sentencia en el “Boletín Oficial del Estado”.

Dada en Madrid, a once de octubre de dos mil seis.

**Voto particular que formula el Magistrado don Pascual Sala Sánchez, al que se adhiere el Magistrado don Pablo Pérez Tremps, en relación con la Sentencia de este Tribunal de 11 de octubre de 2006, recaída en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4499-2001.**

Con todo respeto hacia la posición mayoritaria, entendemos que la cuestión de inconstitucionalidad antes referenciada debió ser desestimada por los siguientes razonamientos:

1. La Sentencia de la discrepamos, después de fijar el alcance de la duda de constitucionalidad planteada por el Tribunal *a quo* y las posiciones de la representación del Estado y del Ministerio Fiscal, parte (FJ 8) de que “aunque la titularidad de bienes inmuebles no arrendados exterioriza la existencia de una renta potencial —que no ficticia, como afirman tanto el órgano 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 debe ser la misma ante bienes inmuebles idénticos”, y de que carece “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 párrafo 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”.

Pues bien; si la renta potencial deriva, como no puede ser de otra forma y el propio criterio mayoritario reconoce, de la titularidad de inmuebles no arrendados y en el impuesto sobre el patrimonio, al que para la cuantificación de esa renta potencial se remitía el art. 34 b) de la Ley del IRPF de 1991, su hecho imponible está constituido por la titularidad por el sujeto pasivo, en el momento del devengo, del conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular la persona física con deducción de cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de que aquella deba responder (arts. 3 y 1 de la Ley 19/1991, de 6 de junio), no se comprende bien que un mismo método de valoración pueda servir para un impuesto —el impuesto sobre el patrimonio— sin vulnerar el principio de capacidad económica en relación con el principio de igualdad (arts. 31.1 y 14 CE) y sea a la vez inconstitucional para otro —el impuesto sobre la renta de las personas físicas— por desconocer tales principios, cuando es así que las rentas potenciales, conforme se ha dicho, dependen de un mismo punto de partida, cual es la mencionada titularidad de unos bienes.

2. La contradicción —dicho sea con todos los respetos— a que acaba de hacerse referencia está fundada en una afirmación apodíctica: la de que va de suyo que en las rentas potenciales una igualdad de condiciones en inmuebles no arrendados ha de conducir inexorablemente a idéntica manifestación de capacidad económica, sin que puedan entrar en juego criterios tan igualitarios y generales como los valores comprobados por la Hacienda en otros impuestos o valores de adquisición. Vuelve a insistirse, aunque parezca una obviedad, que bienes en iguales condiciones pueden reflejar distintas capacidades económicas derivadas de diferentes momentos en que se haya podido producir su adquisición o valoración. Como muy bien argumenta el Abogado del Estado, la capacidad económica se manifiesta no comparado objetivamente bienes, sino comparando situaciones personales adoptadas por sus titulares respecto de los mismos. Y es que no puede negarse que, ante dos inmuebles de iguales condiciones objetivas adquiridos en distintas épocas y por diferente valor —que es lo normal— la renta potencial de cada uno puede ser diferente y traslucirse así en cada ejercicio económico si se toman en consideración los, a su vez, diferentes posibles momentos de su inicio, por similitud con lo que ocurre con las rentas reales. En cualquier caso, una actuación voluntaria del contribuyente que ha revelado mayor capacidad contributiva puede —y hasta debe— referirse en las posibilidades (esto es lo potencial) de obtención de una renta susceptible de ser imputada al titular del bien que la haya efectuado. Nada de inconstitucional hay en ello, ni nada que pueda entenderse vulnerador del principio de capacidad económica, sino todo lo contrario. Por eso es más coherente la Sala *a quo* cuando vincula la vulneración constitucional que denuncia a la calificación de rentas ficticias que a su juicio merecen las correspondientes a inmuebles

no arrendados, concretamente las atribuibles a la vivienda habitual, que no puede perderse de vista fue el único aspecto por ella cuestionado.

Resulta curioso, desde esta perspectiva, que todos los meritorios esfuerzos que realiza la Sentencia mayoritaria para desvincular la declaración de inconstitucionalidad que propugna de la que habría —así, en condicional— que predicar de idénticos criterios de cuantificación de la base en el impuesto sobre el patrimonio —art. 10.1 de la Ley 19/1991— en definitiva descansan fundamentalmente —véase sobre todo el fundamento jurídico 7— en la diferencia existente entre los hechos imposables del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre el patrimonio, que desde su punto de vista presentan manifestaciones de riqueza igualmente diferentes, pero olvidando con ello que el presupuesto de hecho de una renta potencial no solo no es el mismo, obviamente, que el de una renta real, sino que, conforme se advirtió al principio, va unido a la titularidad del bien (en este caso inmueble no arrendado) y a la actuación que respecto de él haya adoptado su titular, en definitiva lo mismo que sucede en el impuesto sobre el patrimonio.

Por todo ello, la cuestión de inconstitucionalidad debió ser desestimada y más aún cuando el criterio de remitirse a las reglas de valoración del impuesto sobre el patrimonio continúa vigente a la hora de cuantificar las rentas potenciales de inmuebles carentes de valor catastral o en que éste no hubiera sido notificado al titular (art. 87.1, párrafo 3, del texto refundido del IRPF de 5 de marzo de 2004).

3. En otro orden de ideas la Sentencia mayoritaria, al estimar la cuestión de inconstitucionalidad, declara “inconstitucional y nulo el párrafo primero, del apartado b) del art. 34 de la Ley 18/1991, de 6 de Junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, en su redacción originaria en cuanto al inciso que remite ‘al valor por el que se hallen computados o deberían, en su caso, computarse, a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio’ con el alcance señalado en el fundamento jurídico 9”.

No puede perderse de vista que la naturaleza atribuida a las cuestiones de inconstitucionalidad, en el sentido de constituir un control concreto de constitucionalidad de las leyes, se refiere únicamente a su planteamiento y a la necesidad en que se encuentra el órgano jurisdiccional proponente de justificar la aplicabilidad de la norma cuestionada al caso que haya de resolver y el hecho de que de su validez dependa el fallo que ha de pronunciar (arts. 163 CE, 35 LOTC y 5.2 LOPJ), pero no para el Tribunal Constitucional, para el que la cuestión de inconstitucionalidad se resuelve en un control abstracto de la norma con eficacia *erga omnes*. Al no hacer ninguna matización del alcance de esta declaración —porque la remisión al fundamento jurídico 9 solo se refiere al art. 40.1 LOTC—, resulta claro que, en principio, está declarada inconstitucional, a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, art. 34.1 de la Ley 18/1991, la referencia que en el art. 10.1 de la Ley 19/1991 se hace al valor catastral, como criterio de cuantificación de la renta potencial sobre que aplicar el 2 por 100 previsto por el primero de los preceptos apuntados. Con ello se hace imposible la cuantificación de la renta potencial fuera del caso enjuiciado por la Sala *a quo* en que, conforme se advirtió al principio, no se cuestionó la aplicabilidad del módulo 2 por 100 del valor catastral ni por el órgano jurisdiccional ni por la recurrente en el recurso contencioso-administrativo, siendo, como es, un criterio objetivo e igualitario, del que ninguna vulneración es posible advertir de los principios constitucionales de igualdad y de capacidad económica.

Es cierto que en el fundamento jurídico 8, y en realidad en toda la Sentencia, solo se considera atentatorio a los principios mencionados “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” —con lo que parece excluirse la referencia al valor catastral como criterio base de valoración— , pero no menos cierto que la fórmula de declaración de inconstitucionalidad es genérica y no remite a ninguna interpretación posible.

El problema no es baladí, porque, conforme se ha dicho, la declaración de inconstitucionalidad es abstracta y trasciende del caso concreto en que se suscitó y, por otra parte, el sistema de cálculo de la renta a imputar en el caso de inmuebles urbanos no generadores de rendimientos del capital inmobiliario (es decir, de los no arrendados, excluidos la vivienda habitual y el suelo no edificado, en cuanto ahora importa) por referencia a un porcentaje del valor catastral (el 2 por 100 o, en determinados casos, el 1'1 por 100) sigue vigente en el art. 87 del texto refundido del impuesto sobre la renta de las personas físicas aprobado por Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo. No es que la declaración de inconstitucionalidad pueda afectar a una norma no cuestionada, como es esta última y resulta obvio, sino que la claridad hubiera sido sin duda beneficiosa para evitar posibles interpretaciones extensivas de futuro. Con ello el Tribunal Constitucional no se hubiera erigido en legislador positivo, sino que simplemente hubiera precisado la medida exacta de su declaración de inconstitucionalidad.

Madrid, a once de octubre de dos mil seis.