

# LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA IMPUTACIÓN DE RENTAS INMOBILIARIAS DE LA LEY 18/1991

(Comentario a la STC 295/2006, de 11 de octubre,  
Pleno, núm. 4499/2001) \*

**MIGUEL WERT ORTEGA**

*Inspector de Hacienda del Estado*

## **Extracto:**

**IRPF.** Rendimientos del capital inmobiliario. Rendimientos íntegros. Inmuebles urbanos no arrendados. Aunque la titularidad de bienes inmuebles no arrendados exterioriza la existencia de una renta potencial, que no ficticia, lo que permite someterla a imposición en el Impuesto, 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. Así, fundamentar en el IRPF 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 artículo 31.1 de la Constitución, razón por la cual se declara inconstitucional y nulo el párrafo primero del artículo 34 b) de la Ley 18/1991 (Ley IRPF), 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». Voto particular

**Palabras clave:** inconstitucionalidad, imputación de rentas e inmuebles.

\* Véase el texto íntegro de esta sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 285.2, diciembre 2006 (págs. 212 y ss.) o en *Normacef Fiscal* (NFJ024032).

# Sumario

1. Resumen de la sentencia.
  - 1.1. El caso planteado.
  - 1.2. El criterio de la sentencia.
  - 1.3. El voto particular.
2. Comentario
  - 2.1. Naturaleza de la imputación de rentas.
  - 2.2. Lesión del principio de igualdad.
  - 2.3. La regla del mayor valor en el IP.
3. Conclusiones.

La sentencia del Tribunal Constitucional (TC) 295/2006, de 11 de octubre, trata sobre la constitucionalidad del artículo 34 b) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) referido a la imputación de rentas del capital inmobiliario en el supuesto de bienes inmuebles urbanos no arrendados o subarrendados, excluido el suelo no edificable, fijada en el 2 por 100 del valor «por el que se hallen computados o deberían computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio».

Lo que se discute no es, como pudiera parecer por la amplia polémica doctrinal que ha suscitado desde que se estableció este tipo de rendimientos, si procede, a la luz de los principios constitucionales, una imputación de rendimientos en estos supuestos, sino si la remisión que se efectúa al Impuesto sobre el Patrimonio (IP) para determinar el valor por el que se computa el inmueble respeta los principios de imposición recogidos en la Constitución, singularmente el principio de igualdad. La cuestión surge porque la Ley 19/1991, de 6 de junio, del IP, en su artículo 10 establece que los bienes inmuebles se computarán «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».

La regla del mayor valor implica que las rentas derivadas de bienes inmuebles que tengan las mismas características pueden diferir de manera notable según se aplique uno u otro de esos valores, lo que se considera que pudiera atentar contra el principio de igualdad protegido en la Constitución. Así, pensemos, por ejemplo, en tres pisos de un mismo edificio, de 20 años de antigüedad, que tengan la misma superficie e idénticas características. Uno fue adquirido a la propia promotora al finalizar la construcción por un precio que en estos momentos es inferior al valor catastral, por lo que se toma este último. Otro fue adquirido hace 10 años por herencia y la valoración a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones fue superior a su actual valor catastral. El tercero se adquirió hace un año y su precio ha sido muy superior al valor catastral. Estas circunstancias suponen que el último tenga que declarar una renta mayor que el segundo y este a su vez otra superior al primero. Lo que se trata de resolver es si esta forma de declarar las rentas de los inmuebles urbanos, que puede ocasionar diferentes rentas para bienes de las mismas características, es acorde o no con los principios constitucionales.

En primer lugar, hay que puntualizar que esa forma de calcular la renta de los inmuebles no arrendados o subarrendados por remisión a la regla de valoración prevista en el IP, establecida por

la Ley del IRPF de 1991, se mantuvo solo hasta el año 1996, pues el Real Decreto-Ley 12/1995, de 28 de diciembre, modificó el artículo 34 b), adoptando, en lugar de la terna anterior, un único valor de referencia, el valor catastral. De esta forma, la decisión que toma el TC de declarar inconstitucional el artículo 34 b) de la Ley 18/1991 no afecta a la normativa en vigor que, continuadora de lo que estableció el Real Decreto-Ley 12/1995, sigue previniendo que con carácter general la renta imputada será el 2 por 100 del valor catastral. Así se dispone en el artículo 85 de la nueva Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, que presenta como principal novedad que junto a los bienes inmuebles urbanos (definidos por referencia al art. 7.º del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el RDLeg. 1/2004, de 5 de marzo), se incluyen los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales.

Pero el hecho de que haya perdido vigencia la norma que se cuestiona y que las que la sustituyeron, incluida la actual, acudan con carácter general a único valor, el valor catastral, lo que hace desaparecer las desigualdades denunciadas al aplicar la regla del mayor valor, no desactiva por completo el interés de este pronunciamiento, pues de su lectura y análisis surgen algunas cuestiones y dudas que merece la pena plantearse. En nuestra opinión, las principales son dos: en primer lugar, si la decisión que toma el tribunal de declarar inconstitucional el artículo 34 de la Ley del IRPF podría afectar de alguna forma a la norma a la que se remitía dicho precepto, el artículo 10 de la Ley del IP, que sigue vigente y no se ha modificado desde su aprobación; y, en segundo lugar, si en la sentencia hay alguna consideración o se puede deducir alguna posición del alto tribunal respecto a la cuestión del carácter de la renta imputada y, en consecuencia, la validez constitucional de tal imputación, tan criticada por parte de la doctrina. Además, hay que resaltar que la sentencia no contó con la unanimidad de todos los magistrados, pues se emitió un voto particular que discrepa de la resolución adoptada.

## 1. RESUMEN DE LA SENTENCIA

### 1.1. El caso planteado.

La cuestión de inconstitucionalidad contra el artículo 34 b) de la Ley 18/1991 es planteada por el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) del País Vasco en relación con un recurso contra una liquidación provisional practicada por la Administración que elevó la renta declarada por el sujeto del 2 por 100 del valor catastral al 2 por 100 del precio de adquisición que figuraba en escritura. Ante esta situación el TSJ considera que el precepto puede atentar contra el principio de igualdad porque «atendida la finalidad de la norma cuestionada, el criterio diferencial no es lo suficientemente razonable como para fundamentar diversos gravámenes por el rendimiento inmobiliario» y 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».

Frente a estas apreciaciones del órgano judicial, el Abogado del Estado alega que la norma respeta tanto el principio de capacidad económica (porque al tratarse de un bien de consumo de carácter duradero genera utilidades para su propietario, y porque el gravamen de los inmuebles que establece dicho precepto cumple una función desincentivadora del uso antisocial de la vivienda), como el de igualdad (porque 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). Considera que «no se puede afirmar que el artículo 10.1 de la Ley 19/1991 o el artículo 34 b) de la Ley 18/1991, que se remite a aquel, 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"». 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».

Pero, además de estos argumentos en pro del respeto constitucional del precepto, el Abogado del Estado presentó una alegación inicial que pretendía la inadmisión de la cuestión, basada en la incorrecta determinación del objeto porque «pese a que la Sala centra la inconstitucionalidad denunciada en el reenvío que el artículo 34 b) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF hace al artículo 10.1 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del IP, 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».

## 1.2. El criterio de la sentencia.

En los fundamentos jurídicos el TC explica cuál es su criterio sobre el cumplimiento del principio de igualdad por la norma enjuiciada, pero al hilo de este asunto central también se tratan otras cuestiones que ofrecen un particular interés y sobre los que vamos a resumir la posición expresada en la sentencia. Estas cuestiones adicionales son: si procede examinar la constitucionalidad del artículo 10 de la Ley del IP y el carácter potencial o ficticio de las rentas inmobiliarias imputadas.

- a) Si el objeto de la cuestión de inconstitucionalidad aparte del artículo 34 b) de la Ley del IRPF debería abarcar también el artículo 10.1 de la Ley del IP

En primer lugar, el tribunal examina la objeción del Abogado del Estado de que la cuestión debería haberse planteado no solo respecto del artículo 34 b) de la Ley 18/1991, sino tam-

bién en relación con el artículo 10 de la Ley 19/1991 del IP y concluye que no hay lugar a la objeción porque «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» y porque ambos impuestos, el de la renta de las personas físicas y el del patrimonio, inciden sobre capacidades económicas distintas.

b) Naturaleza de la estimación de rentas: rentas potenciales o rentas ficticias.

Aunque no fue objeto del debate en el que se centraron las partes, el TC dedica algún comentario al carácter de la imputación de rendimientos. Así, refiriéndose a las afirmaciones del órgano judicial y del Fiscal General del Estado de que el precepto «establece una "auténtica ficción legal", ya que atribuye "rentas ficticias» a los inmuebles» señala que si las rentas fueran ficticias «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"».

Considera 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- si 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».

c) Lesión del principio de igualdad.

El tribunal analiza la norma desde el punto de vista del principio de igualdad, consagrado en la Constitución en los artículos 14 y 31, el primero como principio general aplicable al conjunto del ordenamiento jurídico, que atiende a razones de naturaleza subjetiva y el segundo reconocido específicamente en el ámbito tributario, que atiende también a razones de índole objetiva. Pues bien, el principio de igualdad reconocido en el artículo 31 de la Constitución, según la doctrina del TC, «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».

Para verificar si se cumple ese principio según la formulación descrita, el tribunal utiliza el término de comparación propuesto por el TSJ en el planteamiento de la cuestión: dos contribuyentes, sujetos pasivos del IRPF 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. La conclusión que extrae es que «sus rentas potenciales –capacidades económicas gravadas– son insoslayablemente idénticas» y que «la identidad de las características de los inmuebles arrastra inexorablemente la identidad de capacidad económica», por lo que resulta indudable que se produce una desigualdad de trato a quienes manifiestan idénticas capacidades económicas.

Ahora bien, para resolver la cuestión además de constatar que existe esa diferencia de trato, es necesario plantearse 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», pues en ese caso la desigualdad no representaría una vulneración al principio. Al respecto, el tribunal no realiza una indagación propia de cuál podría ser esa justificación sino que se limita a responder a los argumentos utilizados por el Abogado del Estado y en este sentido señala que los argumentos empleados por aquel van exclusivamente dirigidos a demostrar que el artículo 10.1 de la Ley del IP respeta escrupulosamente el principio de igualdad tributaria y para el tribunal «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» y advierte que «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». En consecuencia, al no aportar la defensa de la Administración «una razón válida justificativa del trato desigual» en el IRPF y dado que «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», la norma en cuestión carece de justificación razonable de la desigualdad producida.

Como conclusión final, el tribunal señala «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 artículo 31.1 de la Constitución Española, razón por la cual debe declararse inconstitucional el párrafo primero del artículo 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 artículo 31.1 de la Constitución Española».

### 1.3. El voto particular.

Como indicamos anteriormente, la sentencia recoge el parecer mayoritario de los magistrados del TC, pero no unánime, ya que el pronunciamiento contó con un voto particular que disiente de la resolución alcanzada en la sentencia. La posición de los magistrados que suscribieron el voto particular discrepa en dos aspectos. El primero es que la sentencia consideró que la inconstitucionalidad

del precepto cuestionado no implicaba la del artículo 10 de la Ley del IP, en el que se establecían los distintos valores a aplicar, y respecto a ello «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 de la Constitución Española) 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». El segundo, se refiere a la cuestión central a decidir, la existencia o no de vulneración del principio de igualdad en la Ley del IRPF, en relación con la cual el voto particular niega que exista quiebra del principio de igualdad porque cuando se comparan las situaciones en las que se encuentran los titulares de dos inmuebles de las mismas características que son valorados de distinta forma esto no significa que ambos demuestren la misma capacidad económica, sino que «la capacidad económica se manifiesta no comparando objetivamente bienes, sino comparando situaciones personales adoptadas por sus titulares respecto de los mismos» y 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». Por ello, en el voto se señala que «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 este no hubiera sido notificado al titular (art. 87.1, párrafo 3, del TRIRPF de 5 de marzo de 2004)».

## 2. COMENTARIO

En las líneas que siguen vamos a analizar, en tres apartados distintos, los que consideramos los aspectos más destacados de este pronunciamiento, enunciados al resumir la sentencia (la naturaleza de las rentas imputadas, la lesión del principio de igualdad y cómo afecta la inconstitucionalidad de la norma de la Ley del IRPF a la regla del mayor valor del art. 10 de la Ley del IP), haciendo hincapié en los criterios dominantes en la doctrina sobre cada uno de los puntos, comparándolos con la postura o criterio que evidencia la sentencia y, por último, nuestro parecer sobre cada cuestión.

### 2.1. Naturaleza de la imputación de rentas.

Desde que la Ley 44/1978 del IRPF incluyó dentro de los componentes de la base del impuesto los rendimientos estimados de los inmuebles urbanos cuando no estuviesen arrendados o subarrendados, fijados por aplicación de un determinado porcentaje al valor catastral, tanto se tratase de bienes ocupados o utilizados por sus propietarios como de bienes desocupados (en este caso inicialmente se fijó un porcentaje superior, el 10 por 100, cuando el mismo titular

dispusiese de más de tres inmuebles desocupados), la doctrina de manera insistente ha mostrado su rechazo al reconocimiento de este tipo de rendimientos. Algunos autores (entre otros I. PÉREZ ROYO, J. SANTIDRIÁN y F. MORENO, G. DE LA PEÑA) califican estas rentas como rentas ficticias, no reales o efectivas, que se reconocen por mandato de la ley, pero que son inexistentes, ya que no descansan en una realidad, por lo que propugnan su supresión en el IRPF y su consideración en otros tributos como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) o el IP<sup>1</sup>. Otros autores, en cambio, se manifiestan menos críticos con la figura, exponiendo razones que justifican su exigencia (MARTÍN QUERALT)<sup>2</sup>.

La finalidad de imputar una renta al propietario por la utilización de la vivienda radica en la oportunidad de equilibrar el trato fiscal respecto al que no tiene esa posibilidad y debe dedicar parte de su renta para arrendar la vivienda. Ahora bien, esto explica la estimación de un rendimiento cuando los inmuebles sean utilizados, pero no cuando están desocupados. Para este caso, es preciso buscar otro fundamento que lo justifique. Se dice que para estos supuestos se añade otra finalidad a su exigencia: la lucha contra la especulación inmobiliaria y sin duda a este propósito respondía la elevación del porcentaje al 10 por 100 para las viviendas desocupadas cuando el titular dispusiese de más de tres, lo que tenía un carácter penalizador.

Con las reformas sucesivas, se suprimió el porcentaje del 10 por 100 para las viviendas desocupadas, cuyo rendimiento pasó a calcularse conforme al mismo porcentaje que los inmuebles utilizados, dejó de tributar la vivienda habitual y en la actual reforma se han incluido los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales.

En relación con la posición de la sentencia sobre esta cuestión, como ya señalamos anteriormente, la inconstitucionalidad de la norma no se planteó desde el punto de vista de su adecuación al principio de capacidad económica por el carácter ficticio o inexistente del rendimiento, sino únicamente por la vulneración del principio de igualdad. Sin embargo, aunque no hubiera sido alegado en el

<sup>1</sup> PÉREZ ROYO, I. [2000] (Manual del IRPF, Marcial Pons, pág. 403) señala que: «... estamos sencillamente ante una renta fingida, cuya existencia se debe a la sola voluntad del legislador que en este punto no ha seguido las recomendaciones efectuadas por la Comisión Lagares».

Para SANTIDRIÁN, J. y Moreno, F. [1991] (Los nuevos impuestos sobre la renta y el patrimonio, Tirant lo Blanch, pág. 110): «Con este 2 por 100 la Ley rompe el principio de realidad que debería presidir el IRPF. El propietario no obtiene ningún rendimiento real por el hecho de utilizar su vivienda y es absurdo imputar una renta que no existe. El 2 por 100 es una renta ficticia. La propiedad inmobiliaria ya tributa por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y por el IP».

DE LA PEÑA VELASCO, G. («Los rendimientos del capital inmobiliario en el nuevo IRPF», Revista Impuestos, Compendio año 1999, Tomo 2, pág. 306): «Estamos en presencia de una ficción legal al imputar al sujeto pasivo una renta inexistente. A diferencia de los demás supuestos de imputación contemplados en la Ley (transparencia fiscal interna e internacional y derechos de imagen), en todos los cuales existe una renta real que se imputa a un sujeto distinto de aquel que formalmente la obtiene, aquí no existe renta real alguna. Ello ya llevó en el pasado a notables críticas por parte de la doctrina. En tal sentido, afirmaba PEDRAZA que estábamos en presencia de una manifestación espuria, o al menos híbrida, de gravamen del autoconsumo y no existen razones para no mantener idénticas críticas para la nueva regulación».

<sup>2</sup> MARTÍN QUERALT, J. [2006]: (*Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Tecnos, pág. 649). «El fundamento de este rendimiento estriba en la utilidad que supone la utilización de un inmueble propio. Esta utilidad es dudosa, pues con el mismo fundamento podría extenderse a la utilización de otros bienes de consumo duradero, pero en todo caso es lo que justifica que no se calcule rendimiento alguno en los supuestos en que el inmueble no tiene posibilidad de utilización (suelo no edificado, inmuebles en construcción o no susceptible de uso por razones urbanísticas, por ejemplo)».

planteamiento de la cuestión, la sentencia analiza el precepto desde el prisma de la capacidad económica y subraya que no pueden considerarse rentas ficticias, sino 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».

Respecto a esta calificación de las rentas como potenciales, se hace referencia a que las características y la validez constitucional de la imputación de tales rentas fueron confirmadas por el TC en la sentencia 37/1987, en la que se sometía a examen el Impuesto Andaluz sobre Tierras Infrautilizadas. En esta sentencia se admite que puedan establecerse impuestos que respondan a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o intereses políticos, siempre que no se desconozca o contradiga el principio de capacidad económica y para ello «basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el Impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo» y que «la finalidad del tributo puede no ser crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos, sino establecer estímulos para que se obtengan de la propiedad los rendimientos económicos y sociales que les son legalmente establecidos, teniendo en cuenta la función social de la propiedad».

En consecuencia, en la sentencia, aunque de manera indirecta, se bendice la validez constitucional de la imputación de rentas inmobiliarias, al considerarlas rentas potenciales y no ficticias, en contra de la opinión de los autores que propugnaban su supresión y su consideración en otras figuras impositivas, como el IBI o el IP, y en contra incluso de la recomendación de su supresión incluida en las conclusiones de la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma del IRPF, conocida como Comisión Lagares, constituida en el proceso de modificación del IRPF que desembocó en la Ley 40/1998<sup>3</sup>.

De momento, el legislador no ha escuchado estas opiniones, ya que el gravamen de estas rentas pervive desde 1978, aunque con algunos cambios que han tratado de corregir ciertos desajustes producidos por la norma. Entre los cambios resaltamos la eliminación de la imputación para la vivienda habitual, lo que traslada la justificación de la existencia de estas rentas desde la utilidad potencial del propietario del inmueble a la finalidad u objetivo de tipo extrafiscal de lucha contra el uso antisocial de la vivienda, es decir, el gravamen de las segundas viviendas y de las vacías. Otro cambio, que alguna manera supone la recepción de las tesis sobre la dudosa naturaleza de estas rentas, es que su regulación se ha llevado de los rendimientos del capital inmobiliario a los regímenes especiales, lo que denota un replanteamiento de la figura y del carácter de rendimiento potencial que se le otorga.

<sup>3</sup> En las conclusiones de la Comisión, acerca de este tipo de rendimientos se decía: «... respecto a los bienes inmuebles que no estén arrendados o subarrendados que imputan un rendimiento presunto o estimado al titular de los mismos, no solo complica la declaración del impuesto, pues, si se imputan rendimientos presuntos, han de tenerse también en cuenta los gastos en que se incurre para obtener tales rendimientos y, entre ellos, los intereses por los préstamos destinados a financiar la adquisición de vivienda, sino que no tiene paralelo en los países de nuestro entorno. Por ello se considera que este rendimiento carece de fundamento actual, así como la deducción por los gastos de los intereses de financiación de la vivienda propia».

La pervivencia de esta imputación se explica, por un lado, por la resistencia a cambiar una tradición y, por otro, por su finalidad extrafiscal, por cuanto su exigencia está orientada a penalizar la desocupación de viviendas y atajar la especulación inmobiliaria.

Reconociendo el loable propósito de la medida, lo que se objeta es que sea el IRPF el mecanismo idóneo para alcanzarlo. De hecho, las propuestas o iniciativas que se han formulado para contribuir a frenar el comercio especulativo de viviendas se han enfocado al establecimiento de impuestos o cánones sobre las viviendas desocupadas <sup>4</sup>.

## 2.2. Lesión del principio de igualdad.

El eje en torno al cual gira la cuestión de inconstitucionalidad del artículo 34 b) de la Ley 18/1991 es el principio de igualdad reconocido en los artículos 14 y 31.1 de la Constitución. La posible lesión a este principio deriva de que aquel precepto remite a la Ley 19/1991 del IP para conocer el valor de los bienes inmuebles y el artículo 10.1 de esta Ley establece la regla del mayor valor de una terna compuesta por el valor catastral, el comprobado a efectos de otros tributos y, por último, el precio de adquisición del bien, y de que esta aplicación alternativa de uno de estos criterios produce una valoración diferente no ya en función de las características de los bienes sino en función de las circunstancias y del momento en que se haya adquirido el bien. Esta diferencia de valor viene dada por varias circunstancias. En primer lugar, hay que tener en cuenta que el valor catastral en estos momentos se encuentra desfasado respecto al valor actual de los bienes, pues pese a que la normativa que lo regula dispone que la fijación del valor debe aproximarse al valor de mercado, lo cierto es que esto dista mucho de ser una realidad. En segundo lugar, el resultado de la comprobación a efectos de otros tributos (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), aunque tampoco responde a los valores reales de los bienes, se aproxima más a estos que el valor catastral y, por otro lado, en muchas ocasiones, en un escenario de fraude en el valor declarado de las adquisiciones, la Administración puede fijar valores más elevados que los declarados y acortar así la brecha con los valores de mercado. Por último, lógicamente, en el supuesto de declaración o conocimiento del valor verdadero por el que se efectúa la transacción, el más acorde con el valor actual del bien será el precio de adquisición. A estas consideraciones hay que añadir el momento en el que se produce la transmisión: dependiendo de cuándo se haya llevado a cabo prevalecerá uno de esos valores, pues aunque por regla general el valor catastral estará por debajo del valor de adquisición, con el paso del tiempo puede llegar a superarlo; sin embargo, si la compra es reciente lo normal es que el precio de adquisición sobrepase al catastral.

La doctrina enjuició muy críticamente la aplicación de esta regla del mayor valor en el IRPF, generadora de que por bienes de las mismas características se tributase de forma desigual <sup>5</sup>.

<sup>4</sup> Según se recoge en la prensa (Expansión de 12 de enero de 2007 «Las autonomías lanzan duros planes para castigar los pisos desocupados»), en diversas Comunidades Autónomas se están barajando medidas o propuestas dirigidas a ese fin. Así, en Cataluña se proyecta un canon de 9 a 15 euros diarios por vivienda desocupada, en la Comunidad Valenciana se está estudiando crear un impuesto para las viviendas vacías y en otras comunidades se está valorando aplicar un recargo sobre la cuota del IBI.

<sup>5</sup> SANTIDRIÁN y MORENO (*op. cit.* pág. 109) comentan: «La Ley nueva –se refiere al IRPF de la Ley 18/1991– agrava la situación de desigualdad ya existente al computar esta renta del 2 por 100. Inmuebles exactamente iguales, habitados por sus propietarios en idénticas condiciones, arrojarán una renta diferente según hayan sido adquiridos

La sentencia asume la opinión de estos autores y entiende que la regla producía una desigualdad de trato contraria al artículo 31 de la Constitución. Esta decisión es consecuencia de la aplicación de la jurisprudencia del TC, según la cual el principio de igualdad en materia tributaria exige que a iguales supuestos de hecho, que traducen capacidades económicas idénticas, se apliquen iguales consecuencias jurídicas, si bien esto no significa prohibir cualquier desigualdad sino solo aquella que carezca de una justificación objetiva y razonable <sup>6</sup>.

No es la primera vez que el TC declara inconstitucionales preceptos de las leyes del IRPF por la transgresión del principio de igualdad. Se pueden citar como precedentes: la famosa STC 45/1989 que anuló diversos preceptos de la Ley 44/1978 por imponer la tributación conjunta, que dio paso a una profunda reforma del impuesto que introdujo la tributación separada; la STC 46/2000 que anuló el artículo de la ley que establecía la aplicación del tipo fijo del 8 por 100 para los rendimientos irregulares cuando el tipo medio efectivo de las rentas regulares fuese el cero; y la STC 255/2004 que afectó a la norma que no permitía la deducción de las rentas satisfechas a otros miembros de la unidad familiar, lo que impedía la opción por la tributación conjunta o la separada.

Pues bien, en el caso del artículo 34 b) de la Ley 18/1991 los supuestos de hecho iguales se constatan respecto a dos contribuyentes 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 lo que la sentencia deduce que «sus rentas potenciales –capacidades económicas gravadas– son insoslayablemente idénticas». Sin embargo, esta igualdad de situaciones provoca unas consecuencias jurídicas distintas porque «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». La sentencia rechaza la justificación del Abogado del Estado de esa diferencia de trato en que con la regla del mayor valor se agiliza la gestión del impuesto y se aproxima la valoración a utilizar al valor de mercado y, como analizaremos en el siguiente apartado, niega que deba reconocerse vinculación entre la constitucionalidad de la regla de valoración de los bienes inmuebles en el artículo 10 de la Ley del IP y la imputación de rentas del artículo 34 b) de la Ley del IRPF. En consecuencia, el tribunal entiende que la norma significa un quebrantamiento del principio

---

más o menos recientemente, y hayan tributado por IVA o por Transmisiones. Esta es una renta, no solo ficticia, sino desigual».

<sup>6</sup> Las notas características del principio de igualdad en materia tributaria fueron sintetizadas en la STC 76/1990 del siguiente modo:

- a) No toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del artículo 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce solo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carecen de una justificación objetiva y razonable.
- b) El principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional.
- c) El principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato sino solo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados.
- d) Por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos.

de igualdad puesto que «carece de justificación razonable la utilización de un diferente criterio para la cuantificación de los rendimientos frente a iguales manifestaciones de capacidad económica».

No obstante, frente al criterio mayoritario de los miembros del TC que condujo a la declaración de inconstitucionalidad del precepto, el voto particular que disiente de la decisión del tribunal entiende que no cabe hablar de vulneración del principio de igualdad en la forma de calcular la renta imputada toda vez que la sentencia contempla los inmuebles en vez de fijarse en los titulares de los mismos y esto supone un error porque la capacidad económica que se pretende gravar es la que manifiestan las personas que detentan los bienes. Esta capacidad económica es distinta para dos contribuyentes que aunque hayan adquirido bienes de idénticas características lo hicieron en momentos diferentes, de manera que el que lo hace en una época más reciente trasluce una mayor capacidad contributiva, pues su inmueble tenía un valor superior en el momento que lo adquirió frente al otro que lo había adquirido anteriormente.

A nuestro modo de ver, aunque la opinión que expresa el voto particular acierta al llamar la atención sobre la necesidad de atender a la capacidad económica que manifiestan las personas y no a la que se deriva de los bienes, no se debería perder de vista que la renta potencial que se pretende hacer tributar procede del valor de los bienes en el momento del devengo del impuesto, es decir, en cada año, y el valor en ese momento no depende de cuándo se adquirió el bien, sino de las características y del estado en que se encuentre el inmueble. En otras palabras, cada inmueble tiene un valor intrínseco y a él hay que acudir para calcular la renta que le corresponde.

Tratar de salvar la validez de la regla del mayor valor aduciendo que con ella se pretende acercarse, en la medida de lo posible, el valor de referencia a la realidad, al mercado, y que si ha habido una adquisición reciente es preferible acudir al precio de la misma que seguir anclado en el valor catastral, pero que si no ha tenido lugar más vale atenerse a una valoración segura, como la catastral, desconoce que tanto a efectos del IP como del IRPF las normas se refieren al valor de los bienes o de las rentas en el momento del devengo, en cada año, por lo que considerar la valoración estática referida a un momento dado olvida esa exigencia de los dos impuestos.

El legislador tomó en cuenta estas observaciones y abandonó a efectos del IRPF la regla del mayor valor, volviendo a imputar la renta en función del valor catastral.

El valor catastral es hoy en día, en teoría, el que se adaptaría mejor a la necesidad de reflejar el valor actual de los bienes inmuebles, porque es objeto de actualización periódica y en la norma se declara que se basa en el valor de mercado. Sin embargo, es indudable que es un valor desfasado, bastante alejado de la realidad. Por muchos motivos, y entre ellos este, sería deseable que el proceso de determinación del valor catastral atendiese en mayor medida al valor real del bien y que se actualizase de manera continua.

### 2.3. La regla del mayor valor en el IP.

La regla del mayor valor entre tres (el catastral, el comprobado y el de adquisición) fue establecida como novedad en la Ley 19/1991. En la normativa anterior (Ley 50/1977) el valor de los

bienes inmuebles se computaba como resultado de aplicar un coeficiente en función del año de implantación al valor catastral o por la capitalización al 4 por 100 de la renta catastral.

La Ley 19/1991 se propuso adecuar la valoración de los inmuebles al mercado, si bien por razones de seguridad jurídica se sirvió de valores contrastados por haber sido fijados o comprobados a efectos de otros tributos. En la exposición de motivos se justifica que no se acuda a un valor único por la dificultad de su puesta en práctica y porque la experiencia en otros países no fue positiva <sup>7</sup>.

Fruto de esta reflexión, la Ley 19/1991 instauró la regla del mayor valor que no ha sido acogida favorablemente por la doctrina, porque estiman que atenta contra la seguridad jurídica y el principio de capacidad contributiva (MERINO JARA) <sup>8</sup>, o porque se contradice con la agilización de la gestión del impuesto, es incoherente con el propio objeto del impuesto y está en la línea de desdeñar la función primordial de control que el impuesto tuvo en sus orígenes (ESCRIBANO LÓPEZ) <sup>9</sup>.

En definitiva, los autores reiteran respecto a la norma de valoración en el IP el juicio expresado en relación con la norma de imputación de las rentas de los inmuebles no arrendados en el IRPF, pues bienes con las mismas características serán valorados de forma diversa según que hayan sido comprobados o que su adquisición sea más reciente.

La sentencia que estamos comentando no afecta en principio a esta cuestión, pues la declaración de inconstitucionalidad se refiere únicamente al artículo 34 b) de la Ley del IRPF y no al artículo 10

<sup>7</sup> En la exposición de motivos de la Ley 19/1991 se dice: «La reforma de los elementos estructurales del Impuesto sobre el Patrimonio plantea, como problema central, el de la valoración de los distintos elementos patrimoniales de los que es titular el sujeto pasivo. La regla más acorde con una justa determinación de la capacidad contributiva, como es la que remite esta cuestión al valor de mercado, debe ceder en muchos casos su lugar a reglas específicas de valoración en beneficio de la seguridad jurídica del contribuyente que no puede discutir anualmente con la Administración dicho valor con respecto a sus bienes. La consecuencia es la aparición en el sistema tributario de nuevas reglas de valoración respecto de bienes que ya son objeto de valoración o de comprobación de valores a efectos de otros tributos, singularmente los transmisorios, lo que determina, a su vez, la demanda de que la legislación configure un valor fiscal unitario aplicable a los bienes en todo el sistema tributario.

No obstante, la posibilidad de configurar un valor único de los bienes y derechos, que sea válido para todo el sistema tributario y que asegure al mismo tiempo la consecución de los objetivos de suficiencia, equidad y eficiencia asignados al mismo, resulta impracticable en nuestro sistema tanto teórica como prácticamente, ya que es distinto el objeto de cada impuesto y es distinta la participación esperada de cada uno en el logro de los objetivos citados. Las tesis favorables a la valoración única para su consecución no aportan una solución técnica, o cuando concretan sus planteamientos ponen de relieve su aspiración a la consolidación del menor valor de los conocidos, lo que perturbaría gravemente los fines generales a conseguir por el sistema tributario. Al respecto es muy importante tener en cuenta que los pocos países que han experimentado soluciones de valoración unitaria están revisando las mismas, después de haber sufrido fracasos totales o parciales en la obtención de resultados similares a aquellos con que en nuestro país se pretende justificar la búsqueda de la misma solución».

<sup>8</sup> MERINO JARA, I. [1995] («Los criterios de valoración del Impuesto sobre el Patrimonio (I)». *Impuestos* (Compendio). Tomo I, págs. 491 y ss.): «Técnica del mayor valor, técnica absolutamente censurable, por ser contraria al principio de seguridad jurídica y probablemente las de capacidad contributiva, puesto que los bienes serán gravados de distinta forma en función de que hayan sido o no comprobados, lo cual en última instancia dependerá de meros criterios de oportunidad administrativa».

<sup>9</sup> ESCRIBANO LÓPEZ, F. [1995]: «El Impuesto sobre el Patrimonio en España». *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 236 de abril a junio, págs. 311 a 349.

de la Ley del IP, aunque es precisamente por aplicación de este último precepto por el que la renta inmobiliaria imputada en el IRPF vulnera el principio de igualdad. La pregunta que surge inmediatamente es obvia: cómo siendo el artículo 34 b) de la Ley del IRPF inconstitucional por remitirse en cuanto a la valoración a la regla del mayor valor contenida en el artículo 10 de la Ley del IP, esa inconstitucionalidad no afecta al artículo 10 de la Ley del IP.

El tribunal piensa que la inconstitucionalidad de la norma del IRPF no implica la inconstitucionalidad del criterio de valoración a efectos del IP, en primer lugar, porque la cuestión está centrada en el artículo 34 b) de la Ley 18/1991 y no tiene por qué extenderse al examen del artículo 10 de la Ley 19/1991. Pero es que, además, el análisis de ambos preceptos debe tener en cuenta, a juicio del TC, la distinta capacidad económica que grava cada impuesto, pues ambos tributos «someten a tributación manifestaciones de riqueza diferentes». El IRPF grava la «obtención de renta» por las personas físicas, mientras que el IP grava la titularidad por las personas físicas del patrimonio neto. Y aquí se detiene el razonamiento: recalca que los argumentos relacionados con uno de los impuestos no son trasladables al otro porque la capacidad económica sobre la que inciden es diferente, pero no va más allá.

El criterio discrepante que refleja el voto particular repara en la ausencia de argumentos de la sentencia para no vincular la vulneración de los principios constitucionales en ambos preceptos, pues «no se comprende bien que un mismo método de valoración pueda servir para uno y sea a la vez inconstitucional para otro, 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». Para los magistrados que disienten de la opinión mayoritaria el principio de igualdad marcaría iguales límites para ambas normas y, por tanto, si es inconstitucional el artículo 34 b) lo debería ser también el artículo 10 de la Ley IP. Sin embargo, consideran que no se conculca la Constitución por ninguna de las dos normas, porque, como ya señalamos en el punto anterior, la capacidad económica que es objeto de gravamen en los dos impuestos no se aprecia en función de los bienes sino de las personas que son titulares de los mismos.

Al igual que los firmantes del voto particular, pensamos que si la inconstitucionalidad del artículo 34 b) de la Ley del IRPF se basa en que aplicar alguno de los valores establecidos en el artículo 10 de la Ley del IP determina diferencias de trato no permitidas por el principio de igualdad, es difícil aceptar una razón suficiente para apreciarla únicamente en su aplicación en el IRPF y rechazarla respecto al IP. El tribunal aduce que la capacidad económica gravada por uno u otro tributo es distinta. Esto es innegable, uno recae sobre la renta y el otro sobre el patrimonio o la riqueza. Pero aunque la medida de la capacidad contributiva no sea igual esto no significa que el valor de los bienes tenga una trascendencia distinta en cada impuesto. Aunque el TC emplea el argumento de que la capacidad contributiva gravada en este caso es la integrada por los rendimientos potenciales, es decir, los ingresos que podrían percibirse mediante el arrendamiento de bienes inmuebles de idénticas características, en realidad lo que determina la renta a imputar es la aplicación del porcentaje fijado en la Ley del IRPF a los valores que resulten del criterio previsto en la Ley del IP, por lo que lo decisivo es el valor establecido en el IP. Por consiguiente, este valor será el que condicione la renta (índice de la capacidad económica gravada en el IRPF) y el patrimonio (índice de la capacidad económica gravada en el IP).

### 3. CONCLUSIONES

- a) La sentencia, al declarar la inconstitucionalidad del artículo 34 b) de la Ley 18/1991 del IRPF, ofrece un nuevo ejemplo de la estricta vigilancia a que somete la normativa fiscal para evitar que se introduzcan desigualdades no justificadas en la tributación.

La norma vulneraba el principio de igualdad reconocido en los artículos 14 y 31 de la Constitución porque provocaba una diferencia de trato injustificada al remitirse para la determinación del rendimiento estimado de los inmuebles no arrendados o subarrendados a la norma de valoración del IP, la regla del mayor valor entre los siguientes: el valor catastral, el comprobado a efectos de otros tributos y el de adquisición.

- b) La inconstitucionalidad no va a tener apenas trascendencia práctica porque la norma, que entró en vigor el año 1992, dejó de tener vigencia en 1996, siendo modificada en el sentido de considerar, por regla general, un solo valor.
- c) En la cuestión de inconstitucionalidad no fue objeto de discusión la validez del régimen de imputación de rentas inmobiliarias, no obstante haber recibido el mismo las críticas más severas de la doctrina, que las califica de rentas ficticias, y ha propuesto su supresión y el traslado de su imposición a otros tributos, como el IBI o el mismo IP. Sin embargo, el legislador ha mantenido su tributación en el IRPF con leves retoques, entre ellos, el traslado de su regulación desde el capítulo de los rendimientos del capital al de los regímenes especiales, lo que denota un replanteamiento de la figura.

Otro de los cambios importantes, la eliminación del rendimiento por la vivienda habitual, subraya el componente extrafiscal de la imputación de rentas inmobiliarias, orientada a penalizar el uso antisocial de la vivienda. No obstante, se duda de que el IRPF constituya el medio apropiado para cumplir esa función y en los últimos tiempos se están lanzando propuestas, sobre todo por parte de Comunidades Autónomas, para establecer impuestos o cánones sobre las viviendas desocupadas.

- d) El aspecto más controvertido de la sentencia, a nuestro juicio, es por qué declara la inconstitucionalidad del artículo 34 b) de la Ley del IRPF pero no resuelve lo mismo sobre el artículo 10.1 de la Ley del IP, que es donde se contiene la regla del mayor valor que origina la diferencia de trato.

El argumento que utiliza la sentencia, el de la distinta capacidad económica que subyace en cada impuesto, es cuestionable, como se manifiesta en el voto particular, porque la «renta potencial» imputada, entendida como utilidad del propietario equivalente al alquiler que habría que pagar para disfrutar de la vivienda, se determina precisamente en función del valor fijado en el IP, con lo que la diferencia de trato se aprecia en el IRPF porque existe en el IP. Por ello, parece conveniente plantearse la oportunidad de revisar la regulación del IP, que permanece igual, sin modificación alguna, desde que se aprobó la Ley en 1991.