

SECCIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

16398 *Pleno. Sentencia 67/2023, de 6 de junio de 2023. Cuestión de inconstitucionalidad 3823-2022. Planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga, en relación con el apartado vigésimo primero del artículo 1 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, el texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. Principio de capacidad económica: constitucionalidad de la ausencia de previsión de coeficientes de corrección monetaria para la actualización del valor de adquisición de los bienes inmuebles en el cálculo de las ganancias patrimoniales en el impuesto sobre la renta de las personas físicas; supuesta tributación de magnitudes ficticias. Voto particular.*

ECLI:ES:TC:2023:67

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por el magistrado don Cándido Conde-Pumpido Tourón, presidente, y las magistradas y magistrados doña Inmaculada Montalbán Huertas, don Ricardo Enríquez Sancho, doña María Luisa Balaguer Callejón, don Ramón Sáez Valcárcel, don Enrique Arnaldo Alcubilla, doña Concepción Espejel Jorquera, doña María Luisa Segoviano Astaburuaga, don César Tolosa Tribiño, don Juan Carlos Campo Moreno y doña Laura Díez Bueso, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En la cuestión de inconstitucionalidad núm. 3823-2022 planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga, sobre el apartado vigésimo primero del artículo 1 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, el texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. Ha comparecido y formulado alegaciones, en la representación que ostenta, el abogado del Estado. Ha intervenido el fiscal general del Estado. Ha sido ponente el magistrado don Ricardo Enríquez Sancho.

I. Antecedentes

1. El día 30 de mayo de 2022 tuvo entrada en el registro general del Tribunal Constitucional un escrito de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga, al que se acompañaba, junto al testimonio del correspondiente procedimiento (núm. 385-2019), el auto de 18 de mayo anterior, por el que se acordaba plantear una cuestión de inconstitucionalidad en relación con el apartado vigésimo primero del artículo 1 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de

noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, el texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, por posible vulneración del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE. El citado apartado da nueva redacción al art. 35.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF), suprimiendo los coeficientes de corrección monetaria para la actualización del valor de adquisición de los bienes inmuebles a efectos de cálculo de las ganancias o pérdidas patrimoniales.

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

a) El día 3 de septiembre de 1995 falleció la madre de la parte recurrente en el proceso *a quo* dejándole como herencia la nuda propiedad de una vivienda, quedando el usufructo para su padre. En la escritura de aceptación y adjudicación de la herencia de fecha 26 de julio de 2007 esa vivienda fue valorada en 87 000 €, de los cuales 46 110 € correspondían entonces a la nuda propiedad (el 53 por 100) y 40 890 € al derecho de usufructo (el 47 por 100).

b) La citada vivienda fue transmitida con fecha de 17 de agosto de 2016 por un precio declarado de 85 000 € (abonándose por el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana la cantidad de 948,85 €), del cual 62 900 € correspondían a la nuda propiedad (74 por 100) y los 22 100 € restantes al derecho de usufructo (el 26 por 100).

c) Con fecha de 6 de junio de 2017 se realizó por la delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de Málaga el cálculo de la declaración del IRPF del ejercicio 2016, con un resultado a ingresar de 3321,72 €, como consecuencia de haber computado una ganancia patrimonial por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión del derecho de nuda propiedad.

d) Al considerar la transmitente que no debió computarse ganancia patrimonial alguna, pues la diferencia entre el valor de adquisición (el 53 por 100 de 87 000 €, a saber, 46 110 €) y el de transmisión (a su juicio, también el 53 por 100 pero de 85 000 €, esto es, 42 500 €) no ofrecía como resultado ganancia patrimonial alguna (sino una pérdida patrimonial de 3610 €), con fecha de 9 de junio de 2017 presentó un escrito solicitando la rectificación de la autoliquidación y la devolución de la cantidad indebidamente ingresada.

e) Como consecuencia de la anterior solicitud, la dependencia regional de recursos humanos y gestión económica de la delegación especial de Andalucía, Ceuta y Melilla (AEAT) practicó con fecha de 19 de septiembre de 2017 una tasación del valor del inmueble. Fruto de esa valoración giró con fecha de 19 de marzo de 2018 una liquidación (201610065661315W), recalculando la ganancia patrimonial a 59 858 €, resultante de la diferencia entre el valor de la nuda propiedad al momento de la transmisión (105 968 €, o lo que es lo mismo, el 74 por 100 de los 143 200 € resultantes de la tasación realizada) y al momento de la adquisición (46 110 €, resultantes de aplicar el 53 por 100 al valor declarado a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones de 87 000 €). La cuota resultante de la base liquidable del ahorro sometida a gravamen fue de 12 647,34 € (suma de la cuota estatal y de la autonómica).

f) No estando de acuerdo la transmitente con la anterior liquidación, con fecha 16 de abril de 2018 presentó una reclamación (núm. 29-01521-2018) ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, con sede en Málaga. Por resolución de 21 de febrero de 2019 se desestimó, al considerar que la práctica de una tasación del valor de transmisión por parte de la administración se había realizado de conformidad con lo previsto en el art. 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT).

g) Contra la anterior resolución se interpuso un recurso contencioso-administrativo (núm. 385-2019) ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga. Consideraba la parte actora que para someter a tributación una capacidad económica real (un incremento real) había

de tenerse en cuenta la depreciación monetaria causada por el paso del tiempo en el valor de adquisición, de modo que su falta de actualización [conforme al índice de precios al consumo (IPC)] implicaba el gravamen de una ganancia patrimonial ficticia en contra del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE. El IPC nacional, autonómico y local entre septiembre de 1995 y agosto de 2016 estaba, respectivamente, en el 60,3, 56 y 57,7 por 100; y el índice nacional por grupos ECOICOP (acrónimo de *European Classification of Individual Classification by Purpose*), sin embargo, elevaba la variación porcentual de los precios al 80,2 por 100. A su juicio, al haberse determinado la ganancia patrimonial por referencia a valores monetarios no corregidos por efecto de la depreciación del nominal del dinero, se había producido un gravamen excesivo y ficticio. Además, la AEAT, en contra de lo dispuesto en el art. 35.2 LIRPF, que prevé la deducción de los gastos y tributos inherentes a la venta, omitió minorar el valor de transmisión en el importe del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana satisfecho (948,85 euros).

h) Una vez concluido el procedimiento, mediante providencia de 23 de marzo de 2022 el órgano judicial dio traslado a las partes y al Ministerio Fiscal para que alegasen lo que a su derecho conviniese sobre la posible inconstitucionalidad del apartado vigésimo primero del artículo 1 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, y por el que se daba nueva redacción al art. 35.2 LIRPF, suprimiendo los coeficientes de corrección monetaria para la actualización de valor de adquisición de los bienes inmuebles en el cálculo del importe de las ganancias patrimoniales verificadas con ocasión de la transmisión de inmuebles, por su posible contradicción con el principio de capacidad económica del art. 31.1 CE, al habilitar así el gravamen de un valor monetario no corregido con arreglo a la depreciación del nominal del dinero, sujetando a tributación ganancias inexistentes o ficticias.

i) Por escrito de 13 de abril de 2022 la fiscal informó favorablemente el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad. Por su parte, la representación procesal de la parte recurrente, por escrito de la misma fecha, se mostró igualmente conforme con su planteamiento, al considerar que el precepto cuestionado podría ser inconstitucional por contradecir el principio de capacidad económica al no tomar en cuenta la depreciación normal del dinero en la fijación del valor de adquisición de cara al cálculo de las ganancias o pérdidas patrimoniales. Finalmente, el abogado del Estado, mediante escrito de 4 de mayo de 2022 se opuso al planteamiento, pues el hecho de que el IRPF aplique criterios nominalistas no sería contrario al citado principio constitucional, al quedar en todo caso sujeta una renta reveladora de capacidad económica determinada cuantitativamente por contraste entre el valor de adquisición y el de transmisión.

3. En el auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, el órgano judicial proponente precisa los antecedentes de hecho, concreta la forma de cálculo de las ganancias y pérdidas patrimoniales ex arts. 34 («Importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales. Norma general») y 35 («Transmisiones a título oneroso»), ambos de la LIRPF, en su redacción actual y previa a la modificación cuestionada, y señala los últimos coeficientes de actualización aplicables antes de la modificación operada (los previstos en el art. 62 de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para el año 2014). Una vez hecho esto, subraya que la incorporación en la base imponible del ahorro de las ganancias y pérdidas patrimoniales cualquiera que sea el plazo de permanencia en el patrimonio del contribuyente, se dirigía —según recoge el preámbulo de la Ley 26/2014— al objetivo de la neutralidad del gravamen, no solo con el fin de evitar un tratamiento dispar respecto de las rentas procedentes de otras fuentes no susceptibles de actualización, sino con el de aumentar los márgenes de tributación para hacer frente a las políticas de contención del déficit público en un contexto de mejora económica.

Para el órgano judicial, con fundamento en la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional con relación al impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (SSTC 26/2017, de 16 de febrero; 37/2017, de 1 de marzo, 59/2017,

de 11 de mayo; 126/2019, de 31 de octubre, y 182/2021, de 26 de octubre), podría afirmarse que solo podrían someterse a tributación en el IRPF bajo el concepto de ganancias patrimoniales, las transmisiones de bienes inmuebles que sean expresivas de un incremento patrimonial real y efectivo, y no aquellas otras en las que, como consecuencia de la supresión de los coeficientes de corrección monetaria, se estuviesen gravando magnitudes ficticias por sobreestimación del incremento derivado de una diferencia estricta entre su valor de adquisición y el de transmisión. Lo cierto es, sin embargo, que la evolución de los precios y consecuente depreciación del nominal del dinero significa que en las operaciones traslativas de bienes inmuebles adquiridos largo tiempo atrás, el incremento real es significativamente inferior que el incremento patrimonial nominal expresado en dinero.

A juicio de la Sala, no está en juego el principio de igualdad, ni se observa compromiso para la neutralidad que se preconiza en la reforma frente a otras fuentes de renta. El supuesto particular de la ganancia patrimonial por transmisión de inmuebles se caracteriza porque se grava un puntual incremento de patrimonio experimentado en el tiempo que media entre la adquisición y la transmisión del bien, que es distinto de los flujos de renta constantes que son sometidos periódicamente en otros capítulos del IRPF. Este incremento patrimonial constituye —en la generalidad de los supuestos—, un evento excepcional en la configuración de la renta del contribuyente de modo que, en los casos de una permanencia duradera en el patrimonio de los bienes inmuebles, el impacto de la inflación monetaria en el resultado final de la operación de cálculo de la ganancia patrimonial será muy significativo; impacto que es ignorado en el sistema nominalista estricto al referirse en exclusiva a los valores monetarios. No hay que descuidar que la naturaleza inmobiliaria de los bienes justifica que las operaciones traslativas se dilaten en el tiempo, constituyendo los inmuebles activos incorporados como valor con alto grado de fijeza al patrimonio del contribuyente medio, para su ocupación o como inversión a largo plazo en muchos casos. Esto puede determinar —en múltiples supuestos— un exceso en el cálculo de la ganancia obtenida, pues cuanto mayor sea el período de permanencia del inmueble en el patrimonio del contribuyente, mayor será el valor nominal del incremento expresado en términos monetarios, y más alejado y superior será respecto del incremento de valor real experimentado por referencia al mercado. Y a la postre implica un favorecimiento fiscal del inversor que adquiere con fines especulativos y enajena a corto plazo, alimentando así el proceso inflacionista de los precios de los inmuebles, al tiempo que se desincentiva de este modo el ahorro. No parece, además, que converjan fines extrafiscales de política económica general o de otro orden que justifiquen la atemperación del principio de capacidad económica en la determinación de la base imponible del impuesto en concepto de ganancia patrimonial, dado que la reforma de 2014 se ha orientado abiertamente hacia la ampliación de los márgenes de los ingresos tributarios por este concepto.

Según lo que antecede, el sistema nominalista de cálculo del incremento patrimonial sujeto a gravamen en concepto de ganancia patrimonial en el IRPF introducido en 2015 por exclusiva referencia a los valores monetarios de adquisición y transmisión del inmueble, sin medida alguna de actualización del valor de adquisición, evidenciaría un enorme desfase entre el valor de adquisición considerado por la administración tributaria y el valor de adquisición actualizado conforme a índices de precios al uso (que oscilaría entre un 80 y un 60 por 100 superior), los cuales, de haberlos tenido en cuenta habrían supuesto una importante rebaja de la base imponible por este concepto.

En fin, concluye la Sala recordando que los coeficientes de corrección monetaria subsisten actualmente en las normativas forales del País Vasco, de cara a la determinación de la ganancia patrimonial sometida a gravamen por IRPF.

4. Por providencia de 30 de junio de 2022, el Pleno del Tribunal acordó admitir a trámite la cuestión de inconstitucionalidad y, de conformidad con lo dispuesto en el art. 10.1 c) de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC), reservar para sí su conocimiento, dar traslado de las actuaciones recibidas, conforme establece el art. 37.3 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus presidentes, al

Gobierno, por conducto de la ministra de Justicia, y al fiscal general del Estado, al objeto de que, en el improrrogable plazo de quince días, pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimasen convenientes, con publicación de la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado» (lo que se llevó a efecto en el «BOE» núm. 163, de 8 de julio, momento a partir del cual, de conformidad con lo establecido en el art. 37.2 LOTC, podrían personarse ante este tribunal en el plazo de los quince días siguientes quienes fuesen parte en el procedimiento ordinario núm. 385-2019).

5. Por escrito registrado en este tribunal el día 22 de julio de 2022, el presidente del Senado comunicó el acuerdo de la mesa por el que se interesaba que se tuviera por personada a dicha cámara en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC. A su vez, la presidenta del Congreso de los Diputados, por escrito registrado el día 8 de septiembre siguiente, comunicó que la mesa de la Cámara había acordado personarse en este procedimiento, ofreciendo su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC, remitiendo el recurso a la dirección de estudios, análisis y publicaciones y a la asesoría jurídica de la Secretaría General.

6. El abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, evacuó el trámite de alegaciones conferido por escrito registrado en este tribunal el día 28 de julio de 2022 suplicando la desestimación de la cuestión de inconstitucionalidad. Arranca en su escrito precisando el contenido de la disposición cuestionada, los objetivos perseguidos por la reforma y el planteamiento efectuado por el órgano judicial, pasando a continuación a analizar la eventual vulneración del principio de capacidad económica (art. 31.1 CE) —que rechaza— por la supresión de los coeficientes de corrección monetaria en la valoración de las adquisiciones de bienes inmuebles. A tal fin, acude a la doctrina de la STC 182/2021, de 26 de octubre [respecto del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU)] para precisar que este tribunal ha diferenciado entre los tributos que son pilares del sistema impositivo de otros más singulares y específicos, de cara a la aplicación de los principios constitucionales del art. 31.1 CE. Conforme a esa sentencia, el impuesto municipal gravaría una única fuente de renta mientras que el IRPF constituiría un pilar estructural del sistema tributario que gravaría la renta global, de modo que la aplicación del principio de capacidad económica sería diferente en uno que en otro.

Como señaló la STC 19/2012, de 15 de febrero, el IRPF es uno de los pilares estructurales del sistema impositivo, en el que cada norma reguladora del impuesto «representa una opción legislativa diferente coherente con el uso del tributo por el Gobierno y el Parlamento de cada momento temporal, como un instrumento al servicio, no ya de una política recaudatoria, sino de una concreta política económica y social». Además, se trata de un impuesto configurado con un carácter nominalista, lo que representa una opción constitucionalmente posible, en el que la existencia de elementos correctores de la inflación supone una opción, que no una consecuencia ineludible del principio de capacidad económica. Al Estado le corresponde definir, entonces, cómo y cuándo es conveniente realizar correcciones inflacionistas, en función de la política social y económica de cada momento. Como apuntó la STC 221/1992, de 11 de septiembre, el carácter nominalista de un impuesto es una opción posible, al no ser absoluto el principio de capacidad económica (FJ 5).

Para el abogado del Estado lo importante es, entonces, el estudio de la finalidad perseguida en la regulación global del impuesto para apreciar si la existencia de coeficientes correctores es un elemento imprescindible para hacer efectivos los principios de capacidad económica, igualdad y no discriminación. En este sentido, la reforma operada en el IRPF por la Ley 26/2014 (y, entre ella, la supresión de los coeficientes de corrección monetaria) se fundó en el Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario que con relación a la «[a]ctualización de valores en las ganancias y pérdidas patrimoniales» apuntó que «[l]a pauta de tributación que acaba de enunciarse plantea también sus propios problemas. El primero, el de la definición del valor de esas partidas, valor afectado especialmente por la depreciación monetaria y que

ha conducido a la actualización de los valores de adquisición, tal y como se aplica ahora a los de adquisición de bienes inmuebles, lo que incide tanto sobre el IRPF como sobre el [impuesto sobre sociedades]. Ha de resaltarse que esta actualización del valor de adquisición o inicial de los inmuebles en estos impuestos constituye un caso especial porque las leyes de tales impuestos no contemplan la actualización de los valores de adquisición mediante coeficientes que reflejen las variaciones generales de los precios en el caso de los capitales mobiliarios, aunque sí la establezcan para el cómputo de pérdida o ganancia patrimonial derivada de la enajenación de bienes inmuebles. Dado que tampoco en el IRPF ni en el [impuesto sobre sociedades] se actualizan los valores de las restantes partidas que integran la base imponible, debería suprimirse cualquier tipo de actualización fiscal de valores por indexación con los precios y, muy especialmente, la comentada en relación a los bienes inmuebles» (pág. 130). En consecuencia, a juicio del abogado del Estado, el mantenimiento de los coeficientes de actualización del valor de adquisición de bienes inmuebles para el cálculo de la ganancia patrimonial correspondiente a su transmisión sería contrario al art. 31.1 CE, al suponer una discriminación respecto a los contribuyentes que transmitieran otros bienes, y también respecto de otras rentas distintas de las ganancias y pérdidas patrimoniales que pudieran verse afectadas de forma relevante por la inflación, a las que no se aplican coeficientes de actualización.

Según lo que antecede, no habría razones que justifiquen que los coeficientes de actualización se apliquen de forma exclusiva a los bienes inmuebles, ya que no es exclusivo de este tipo de bienes la permanencia en el patrimonio del transmisor durante un largo periodo de años, pues ello es también habitual en el caso de las obras de arte, acciones o participaciones en fondos de inversión considerados como inversión a medio o largo plazo, acciones o participaciones de empresas familiares, las adquiridas con motivo del control de sociedades, etcétera. Además, tampoco se tendría en cuenta la inflación en los siguientes supuestos: a) ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de intereses indemnizatorios; b) determinados rendimientos de capital mobiliario correspondientes a la cesión a terceros de capitales propios (art. 25.2 LIRPF); c) rendimientos del capital mobiliario determinados en función del valor de adquisición y transmisión o en función del capital invertido y el obtenido a su reembolso, tales como los correspondientes a la cesión a terceros de capitales propios derivados de operaciones de endoso o transmisión de activos financieros, cesiones de créditos, reembolsos, amortizaciones, canjes o conversiones de valores, etcétera; d) rendimientos procedentes de operaciones de capitalización, de contratos de seguro de vida o invalidez y de rentas derivadas de la imposición de capitales (art. 25.3 LIRPF); y e) rendimiento neto de las actividades económicas que se calculan, con carácter general, en función del resultado contable (salvo cuando, a opción del Estado, se aprueban las leyes de actualización de balances).

Asimismo, el propio art. 35 LIRPF se remite, en cuanto a la corrección del valor de adquisición a los criterios de amortización regulados, en este caso, en el art. 40 RIRPF, por lo que la regulación también hay que analizarla teniendo en cuenta el impacto de esta medida correctora (distinta del establecimiento de coeficientes) prevista en la normativa del impuesto a la hora de valorar el cumplimiento de los principios constitucionales del art. 31.1 CE.

A lo anterior hay que añadir una serie de ideas, como las que siguen: a) en momentos de elevada inflación, los efectos de esta en el contribuyente ya no van a depender de forma fundamental de la permanencia durante un largo periodo de tiempo de los bienes transmitidos en el patrimonio del contribuyente, al poder producirse efectos inflacionarios importantes en cortos periodos de tiempo, afectando en consecuencia a bienes transmitidos en un corto plazo desde su adquisición o a otras rentas, sobre todo a aquellas que se perciben de forma aplazada o diferida, lo que afectaría de forma esencial a rendimientos del trabajo, del capital inmobiliario y del capital mobiliario, distintos a los antes referidos; b) las ganancias patrimoniales están sujetas a una tarifa especial, la del ahorro, sin que el establecimiento de tipos impositivos más bajos que los

que derivan de la aplicación de la escala general del impuesto sea contrario al principio de capacidad económica, pues la misma tendrá que analizarse en el conjunto del impuesto y no en relación con una determinada fuente de renta; c) la corrección monetaria no siempre daría resultados favorables al contribuyente, pues hay ejercicios (como el 2020), en el que la inflación fue negativa (-0,5 por 100), por lo que de aplicarse los coeficientes a inmuebles adquiridos en 2019 y transmitidos en 2020, la ganancia a tributar tendría que ser mayor que la nominal, al corregirse a la baja el valor de adquisición; d) la inflación no solo afecta al importe de las distintas rentas obtenidas, sino también a determinados valores usados para el cálculo del impuesto, tales como mínimos personales y familiares, importes relativos a bases de deducción, o importe de reducciones aplicables sobre la base imponible, que han sido objeto de modificación a lo largo del tiempo para el ajuste temporal a aquella.

En fin, para el abogado del Estado, en un impuesto como el IRPF, basado en valores nominales o monetarios, carece de justificación técnica y distorsiona su estructura, el establecimiento de reglas de corrección de valores monetarios no generales o aisladas, en la medida en que dichas reglas no se apliquen a otras rentas o bienes en los que concurrirían las mismas razones que justificarían su aplicación. Además, los mecanismos de corrección de la inflación no pasan necesariamente por el establecimiento de reglas en el cálculo de las rentas, pues existen otros mecanismos más generales, como la revisión de las tarifas del impuesto mediante su deflactación periódica, que consigue evitar que se produzca un exceso de progresividad que se derivaría de someter a un mayor tipo marginal, a pesar de que la renta no ha crecido en términos reales, sino nominales. Medida que se complementa, en su caso, con la revisión también periódica de los mínimos personales y familiares, bases e importes aplicables a las deducciones o reducciones o importe de las exenciones o beneficios fiscales. Revisiones que, en todo caso, quedan condicionadas a la suficiencia para la financiación del gasto público correspondiente al desarrollo de las políticas públicas atribuidas constitucionalmente al Estado, y cuya falta de aplicación no podría considerarse contraria al principio de capacidad de pago.

7. Mediante escrito registrado en este tribunal el día 23 de septiembre de 2022, el fiscal general del Estado presentó sus alegaciones suplicando la desestimación de la cuestión de inconstitucionalidad. En primer lugar, tras identificar los hechos objeto de la presente cuestión, concretar el contenido de la norma cuestionada, precisar las dudas de constitucionalidad planteadas por el órgano judicial promotor de la cuestión y analizar la correcta realización del trámite de audiencia a las partes, pasa a valorar la exteriorización del juicio de aplicabilidad y relevancia, llegando a la conclusión de su incorrecta formulación. Y ello porque, de un lado, las razones que expone la Sala de lo Contencioso-Administrativo parecen contradecirse con el hecho de que la recurrente no hiciese valer ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía lo que es ahora objeto de la cuestión de inconstitucionalidad y determinante del fallo, ya que lo discutido fue el valor de transmisión asignado al inmueble por la administración; y, de otro, el órgano judicial no ha justificado en qué medida los índices de inflación existentes durante el periodo de tenencia del bien suponen una afectación del principio de capacidad económica, al haberse limitado a señalar que el uso de valores nominales, no deflactados, provoca un exceso en el cálculo de la ganancia obtenida lo que supondría un gravamen excesivo o ficticio.

Una vez hecha la precisión que antecede, pasa el fiscal a analizar la duda planteada por el órgano judicial relativa a la supresión de los coeficientes correctores del valor de adquisición en orden al cálculo de las ganancias y pérdidas patrimoniales en el IRPF. A tal fin precisa, antes que nada, que lo que está planteando el órgano judicial es un problema de inconstitucionalidad por omisión, pues el vicio no reside en determinación textual alguna del precepto cuestionado, sino en su omisión (STC 120/2010, FJ 6). La omisión que se denuncia se halla en que el legislador no ha contemplado expresamente, para la determinación del importe de la ganancia patrimonial resultantes de la venta de un bien inmueble, la aplicación de coeficientes de actualización que permitan indexar el

precio de adquisición teniendo en cuenta la inflación generada durante el tiempo que media entre la adquisición y la venta del inmueble.

Dicho lo que antecede, recuerda a renglón seguido que fue la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, la que introdujo en la normativa fiscal los llamados «coeficientes de abatimiento» (porcentajes reductores de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de todo tipo de bienes y derechos, cuyo objeto era minorar la tributación en función del tiempo de permanencia del bien en el patrimonio del transmitente), luego suprimidos por el Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica (aunque respetándose un período transitorio, mantenido también por las Leyes 40/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y otras normas tributarias y 35/2006). Por su parte, la Ley 26/2014 ha suprimido los coeficientes correctores del valor de adquisición del bien inmueble que contemplaba el art. 35.2 LIRPF, para compensar el efecto de la inflación a efectos del cálculo de las ganancias y pérdidas de patrimonio (se trataba de un mecanismo de corrección de la inflación que tenía por objeto excluir de la renta gravable el importe de la depreciación monetaria, para someter a tributación ganancias reales y no el componente derivado de la elevación de los precios provocado por la inflación). Ello suponía que se reducía la ganancia patrimonial generada por la diferencia entre el precio de venta y de compra del inmueble, lo que minoraba la base imponible del ahorro. Sin embargo, tras la eliminación de esos coeficientes de actualización del valor de adquisición por la Ley 26/2014, los transmitentes de los bienes inmuebles pasan a tributar por ganancias nominales, no reales, que no tienen en cuenta los efectos de la inflación en la subida de los precios. En consecuencia, desde el día 1 de enero de 2015 el gravamen del IRPF queda incrementado por la inflación persiguiendo la sala promotora de la cuestión recuperar la regla que permita correcciones monetarias en la determinación de la base imponible del ahorro. Para ello, acude a la doctrina constitucional sobre el IIVTNU (SSTC 26/2017, 59/2017, 126/2019 y 182/2021), de manera que solo se sometan a tributación situaciones expresivas de incrementos patrimoniales reales y efectivos.

Recuerda el fiscal que el IRPF es un tributo que constituye un pilar estructural del sistema tributario —una figura impositiva primordial— al servicio de la política económica y social del Gobierno, en el que «el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributarias, encuentran una más cabal proyección, de manera que es, tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE) que la Constitución española propugna (STC 19/1987, FJ 4) y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE)». Es un tributo personal (sobre la totalidad de la renta de una persona física originada por diferentes fuentes), no sobre bienes (no es el incremento patrimonial de un terreno), de manera que no es admisible la equiparación que hace el órgano judicial con el IIVTNU en una cuestión puntual: el incremento de valor que experimenta el bien por el solo hecho de su tenencia durante un período determinado.

El IRPF se basa en valores nominales o monetarios de manera que el establecimiento de correcciones monetarias atentaría contra el principio nominalista que rige para cuantificar los diversos conceptos que integran la determinación de la renta gravada de una persona. Sobre este particular, la STC 221/1992 señaló que «[e]l legislador tributario, siguiendo el criterio establecido en otros sectores del ordenamiento, y en especial en el derecho de obligaciones, ha establecido como principio configurador del sistema el principio nominalista. El citado principio sirve para proteger la estabilidad de la moneda, evitando la pérdida de confianza que en otro caso se produciría. En cuanto tal principio, el nominalista es coherente con el orden constitucional establecido». Pues bien, es evidente que el principio de capacidad económica se quebraría si se gravara una capacidad económica, no ya potencial, sino inexistente o ficticia, lo que necesariamente no significa que indexado el valor del precio de adquisición no se produzca una ganancia reveladora de la riqueza real sujeta al tributo. Pero el legislador

goza de un amplio margen de libertad en la configuración del IRPF, dentro de la cual puede suprimir los coeficientes de actualización del valor de adquisición del bien inmueble, incluso en una situación como la actual caracterizada por una alta tasa de inflación que evidencia una elevación de precios importante.

Según el preámbulo de la Ley 26/2014 la supresión de los coeficientes de corrección monetaria aplicables exclusivamente a la tributación de bienes inmuebles se hizo para avanzar en términos de neutralidad. De este modo, para el fiscal general del Estado, puesto que la transmisión patrimonial pone de manifiesto una riqueza potencial o real, el principio de capacidad económica quedaría a salvo. La no aplicación de coeficientes de corrección monetaria y, por tanto, la no deflatación del valor de adquisición del inmueble, no implicaría el gravamen de una renta ficticia o inexistente. De aceptarse la tesis del órgano judicial promotor de la cuestión nos hallaríamos con que, al contrario de lo que pasa con otros rendimientos de capital y otras ganancias patrimoniales, el valor de adquisición podría actualizarse en el supuesto de los bienes inmuebles, produciéndose un trato discriminatorio respecto de contribuyentes que hubiesen transmitido otros activos de capital mobiliario.

El fiscal general del Estado reconoce, en primer lugar, que «el mantenimiento a ultranza, sin excepciones, del principio nominalista en el ordenamiento tributario puede dar lugar, en ciertos casos, a situaciones incompatibles con la plena vigencia del sistema tributario justo a que se refiere el art. 31.1 del texto constitucional. Los citados efectos se evidencian en períodos de inflación especialmente aguda en el seno de aquellas figuras del sistema tributario que más directamente pueden verse afectados por las elevaciones del nivel general de precios. En tales casos, la valoración de los elementos patrimoniales según criterios estrictamente nominales puede conducir a gravar en todo o en parte rentas aparentes, no reales. Por ello, este tribunal ha señalado, a propósito del impuesto sobre la renta, que responde a la naturaleza de dicho impuesto, que ha de contemplar incrementos reales no monetarios, su adecuación a la situación inflacionista (STC 27/1981, fundamento jurídico 6)» [STC 221/1992, FJ 5 C)]. Sin embargo, el Tribunal solo admite la corrección del principio nominalista cuando la inflación sea «aguda», entendido este término, a su juicio, como supuestos de «hiperinflación», «inflación incontrolada» o «inflación alta» (si se toma como referencia la postura del Banco Central Europeo que recomienda una inflación del 2 por 100). Así sucedía cuando se dictaron las SSTC 27/1981 y 221/1992, la economía española sufría una inflación superior al 15 por 100 para el período de 1981, con un IPC en 1977 del 24,53 por 100 o un acumulado en la década de los setenta del 13,62 por 100 y del 8,60 por 100 para la de los ochenta.

Igualmente, reconoce, en segundo lugar, que aun cuando en el periodo actual nos encontremos con unos índices de inflación elevados (del 10,6 por 100 en el mes de agosto de 2022 y una proyección del 8,5 por 100 para el año 2022 e inferior al 7 por 100 para el año 2023), que necesariamente van a repercutir sobre figuras del sistema impositivo que pueden verse afectadas por las elevaciones del nivel general de precios (como el IRPF, que grava de manera global las rentas del sujeto pasivo) y que pueden hacer necesario la adopción de medidas tributarias de corrección de la inflación, sin embargo, ello excede del marco del presente proceso constitucional. La concreta capacidad económica del contribuyente se mide globalmente y no aisladamente porque el IRPF es un impuesto que grava su renta global, no siendo función de este tribunal definir o condicionar la política económica y tributaria del Estado integrando la inflación en el IRPF, decisión que solo le corresponde al legislador en función de las circunstancias económicas y sociales concurrentes en cada momento. Y aunque es cierto que el Tribunal Constitucional ha admitido la inconstitucionalidad por omisión o por insuficiencia normativa en supuestos en que los que se impone al legislador la necesidad de dictar normas de desarrollo constitucional y este no lo hace, lo ha hecho desde la óptica del principio de igualdad y no discriminación, que no es el caso que aquí se analiza.

8. Por providencia de 6 de junio de 2023, se señaló ese mismo día para la deliberación y votación de la presente sentencia.

II. Fundamentos jurídicos

1. Objeto del recurso y posiciones de las partes.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga, ha planteado una cuestión de inconstitucionalidad respecto del apartado vigésimo primero del artículo 1 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF), el texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. Considera que la falta de previsión de coeficientes de corrección monetaria para la actualización del valor de adquisición de los bienes inmuebles en el cálculo de las ganancias patrimoniales en el IRPF implica someter a tributación magnitudes ficticias, en contra del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE.

Ni el abogado del Estado ni el fiscal general del Estado comparten la postura del órgano judicial promotor de la presente cuestión de inconstitucionalidad. Para el primero, la configuración del IRPF como un impuesto nominalista representa una opción constitucionalmente posible, no siendo la corrección de la inflación una consecuencia ineludible del principio de capacidad económica. Para el segundo, dado que las transmisiones patrimoniales ponen de manifiesto una riqueza potencial o real, el principio de capacidad económica quedaría a salvo, sin que la ausencia de corrección monetaria implique el gravamen de rentas ficticias o inexistentes.

2. Precisiones previas.

a) Juicios de aplicabilidad y de relevancia.

El fiscal general del Estado plantea la incorrecta formulación del juicio de aplicabilidad y relevancia por dos motivos: (i) en primer lugar, porque las razones que expone la Sala de lo Contencioso-Administrativo para justificarlo parecen contradecirse con el hecho de que la recurrente no hiciese valer ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía lo que es ahora objeto de la cuestión de inconstitucionalidad, al haberse limitado a discutir el valor de transmisión asignado al inmueble por la administración tributaria; y, (ii) en segundo lugar, porque no ha justificado en qué medida los índices de inflación existentes durante el periodo de tenencia del bien suponen una afectación del principio de capacidad económica, al haberse ceñido a señalar que el uso de valores nominales, no deflactados, provocaría un exceso en el cálculo de la ganancia obtenida, lo que supondría un gravamen excesivo o ficticio.

(i) A estos efectos, debe recordarse que «son condiciones procesales de la cuestión de inconstitucionalidad que los preceptos cuestionados resulten “aplicables al caso” (juicio de aplicabilidad) y que de su “validez dependa el fallo” (juicio de relevancia), tal y como exigen los arts. 163 CE y 35 LOTC. Es esta una doble condición necesaria y sucesiva para que este proceso mantenga su naturaleza incidental y no se convierta en un juicio abstracto de constitucionalidad desligado de las circunstancias del caso concreto» (STC 126/2022, de 11 de octubre, FJ 2). En el presente caso, el órgano judicial promotor de la cuestión ha cumplido de forma suficiente con uno y otro juicio, pues no solo identifica la norma aplicable a la liquidación tributaria controvertida (los arts. 34 y 35 LIRPF, en la versión aplicable al ejercicio regularizado de 2016), sino que manifiesta expresamente la necesidad del pronunciamiento de este tribunal a los efectos de la estimación o no del recurso contencioso-administrativo planteado y, por tanto, de la anulación de la liquidación tributaria impugnada.

A lo dicho anteriormente, hay que añadir que, con dicho argumento, el fiscal general del Estado parece pretender que se imponga a los recurrentes en un proceso judicial, de cara al planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad, una suerte de invocación previa equivalente a la que el art. 44.1 c) LOTC exige a quienes denuncien la violación de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, los cuales solo podrán acudir ante este Tribunal Constitucional, una vez agotados todos los medios de impugnación previstos por las normas procesales y siempre «[q]ue se haya denunciado formalmente en el proceso, si hubo oportunidad, la vulneración del derecho constitucional tan pronto como, una vez conocida, hubiera lugar para ello». Con ello, no solo se estaría desconociendo la previsión del art. 56.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, conforme a la cual en el escrito de demanda se consignarán «las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la administración», sino que se estaría introduciendo una exigencia que no ha sido establecida por el legislador orgánico (en el art. 35 LOTC), impeditiva para los órganos judiciales, ante una duda propia sobre la constitucionalidad de la norma legal aplicable al caso controvertido, de su obligación de colaborar con este tribunal en la depuración del ordenamiento jurídico, por limitarla exclusivamente a aquellos supuestos en los que las partes del proceso hubiesen previamente instado su planteamiento. Sobre este particular, es necesario insistir en que la supremacía de la Constitución obliga a los jueces y tribunales «a examinar, de oficio o a instancia de parte, la posible inconstitucionalidad de las leyes en las que, en cada caso concreto, hayan de apoyar sus fallos» (entre las últimas, STC 70/2022, de 2 de junio, FJ 3). Pero es que, además, el fiscal general del Estado lleva esa suerte de «invocación previa» a la vía administrativa, concretamente, ante los tribunales económico-administrativos que, como es bien sabido, no son órganos legitimados para el planteamiento de las cuestiones de inconstitucionalidad ex art. 35.1 LOTC.

(ii) Respecto del segundo motivo, un examen de los antecedentes confirma que en el proceso *a quo* se tomó como valor inicial del inmueble el consignado en la escritura de adquisición, sin actualizarlo a la inflación, y que, de haberse hecho esto último, la ganancia sujeta a gravamen habría sido inferior. La cuestión que plantea el órgano judicial es si esa mayor tributación derivada de la falta de actualización es acorde con el principio de capacidad económica del art. 31.1. CE.

Debe rechazarse, en consecuencia, la objeción opuesta por el fiscal general de Estado.

b) La inconstitucionalidad por omisión y el control negativo del legislador.

Para el fiscal general del Estado, el órgano judicial está planteando un problema de inconstitucionalidad por omisión, en la medida en que el vicio imputado a la norma cuestionada no reside en determinación textual alguna del precepto cuestionado, sino en su ausencia. Esto conecta con el argumento que tanto él como el abogado del Estado aducen, según el cual corresponde al legislador decidir en cada momento si deben introducirse ajustes por inflación en el cálculo de las rentas, con un amplio margen configurativo.

Según doctrina reiterada de este tribunal, «la inconstitucionalidad de una norma por omisión solo puede entenderse producida cuando es la propia Constitución la que impone al legislador la necesidad de integrar su texto en aspectos no contemplados por ella» (SSTC 317/1994, de 28 de noviembre, FJ 4, y 139/2016, de 21 de julio, FJ 10), o, en otros términos, «cuando la Constitución impone al legislador la necesidad de dictar normas de desarrollo constitucional y el legislador no lo hace» (SSTC 24/1982, de 13 de mayo, FJ 3; 74/1987, de 25 de mayo, FJ 4; 87/1989, de 11 de mayo, FJ 2, y 159/2011, de 19 de octubre, FJ 5, entre otras).

Como hemos recordado en la reciente STC 34/2023, de 18 de abril, FJ 8 h), ha de ser así porque la Constitución encomienda la función de crear derecho a las Cortes Generales y a los parlamentos autonómicos (arts. 66.1 y 152.1), dado su origen y control

democráticos, lo que impide al Tribunal Constitucional asumir «una función de legislador positivo que institucionalmente no le corresponde» (SSTC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 11; 96/1996, de 30 de mayo, FJ 22; 235/1999, de 20 de diciembre, FJ 13; 194/2000, de 19 de julio, FJ 4; 184/2003, de 23 de octubre, FJ 7; 273/2005, de 27 de octubre, FJ 8, y 126/2021, de 3 de junio, FJ 6). Como dijimos en la temprana STC 5/1981, de 13 de febrero, FJ 6, «el Tribunal Constitucional es intérprete supremo de la Constitución, no legislador, y solo cabe solicitar de él el pronunciamiento sobre adecuación o inadecuación de los preceptos a la Constitución». Por tanto, únicamente cuando la omisión del legislador sea equivalente a la negación de la eficacia directa y plena de un mandato o derecho concreto de la Constitución puede este tribunal apreciarlo así y declarar, o más bien reiterar, la eficacia de ese precepto constitucional silenciado o desconocido.

Debemos convenir con el fiscal general del Estado en que lo planteado en este proceso es una posible inconstitucionalidad por omisión. Por tanto, se debe dilucidar si del principio de capacidad económica —único invocado por el órgano judicial—, cabe inferir un mandato al legislador para que necesariamente corrija con la inflación las ganancias patrimoniales inmobiliarias en el IRPF; o si, por el contrario, tal decisión se enmarca dentro de su margen de configuración.

3. La doctrina constitucional sobre el principio de capacidad económica y, en particular, sobre los ajustes por inflación.

a) El principio de capacidad económica.

El art. 31.1 CE establece el deber de todos de contribuir «al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica», lo que incorpora «un auténtico mandato jurídico, fuente de derechos y obligaciones» (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6; 245/2004, de 16 de diciembre, FJ 5; 189/2005, de 7 de julio, FJ 7; 100/2012, de 8 de mayo, FJ 9, y 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2), del que no solo se deriva una obligación positiva, la de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino también un derecho correlativo, como es el de que esa contribución «sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad» (SSTC 182/1997, FJ 6; 107/2015, de 28 de mayo, FJ 2, y 26/2017, FJ 2).

Como «fundamento de la imposición», este principio exige gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica [SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4, y 62/2015, de 13 de abril, FJ 3 c)], esto es, «una manifestación de riqueza» (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 276/2000, FJ 4), bastando con 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» [SSTC 26/2017, FJ 3; 59/2017, de 11 de mayo, FJ 3; 126/2019, de 31 de octubre, FJ 3, y 182/2021, de 26 de octubre, FJ 3 b)].

Una segunda vertiente del principio de capacidad es como «criterio, parámetro o medida» de la imposición, dimensión que ha sido revitalizada por la citada STC 182/2021, en relación con la base imponible del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU). Dicha sentencia, abandonando la doctrina del ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5 (según la cual la capacidad como «medida» no era exigible a todos los tributos sino solo a los que constituyen los pilares estructurales del sistema), requiere que «sobre todo en los impuestos, rijan la capacidad económica no solo en la elección de los hechos imposables, sino también en la de los métodos impositivos o medidas técnicas que, partiendo de la realización de esa manifestación de capacidad económica tipificada, conduzcan a la determinación de la cuantía del tributo» [FJ 4 B) c)].

Sentado que el principio de capacidad como «criterio, parámetro o medida» debe regir en todos los tributos, la propia STC 182/2021 subraya que, para cumplir con esta dimensión, el legislador goza de un amplio margen de libertad en la configuración de los tributos, «no correspondiendo [al Tribunal Constitucional] en modo alguno [...] enjuiciar si

las soluciones adoptadas en la ley tributaria sometida a control de constitucionalidad son las más correctas técnicamente, aunque indudablemente se halla facultado para determinar si en el régimen legal del tributo aquel ha sobrepasado o no los límites al poder tributario que se derivan de los principios constitucionales contenidos en el art. 31.1 CE» [SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 214/1994, de 14 de julio, FJ 5 A); 46/2000, de 17 de febrero, FJ 4; 96/2002, de 25 de abril, FJ 7; 7/2010, de 27 de abril, FJ 6; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 c), 20/2012, de 16 de febrero, FJ 8, y 182/2021, FJ 4 C) b)].

En relación con los tributos con fin primordialmente fiscal, como sin duda es el IRPF, se han admitido diversas razones que puede tener en cuenta el legislador para modular la capacidad económica como «criterio, parámetro o medida». Entre ellas, hemos aceptado que el legislador puede recurrir a una técnica que, por ejemplo, no exija la cuantificación exacta de los gastos producidos, estableciendo una deducción global o a tanto alzado, para evitar la complejidad en el procedimiento tributario y por la dificultad de comprobar la existencia y cuantía de ciertos gastos, con excesivos costes de gestión (razones de política financiera, técnica tributaria o de practicabilidad o conveniencia administrativa) [SSTC 214/1994, FJ 6 A), y 182/2021, FJ 4 C) c)].

b) Los ajustes por inflación.

Específicamente, sobre el principio de capacidad económica y los ajustes por inflación se pronunció este tribunal en la STC 221/1992, de 11 de diciembre. Dicha sentencia, a la que se refieren tanto el fiscal general como el abogado del Estado, no así el auto de planteamiento, descartó que del principio de capacidad económica pudiera extraerse la exigencia de que el valor inicial del inmueble, a efectos del IIVTNU, se ajustara obligatoriamente con la inflación. Tratándose de la misma cuestión planteada en el presente proceso, aquí respecto del IRPF, interesa sintetizar a continuación las principales conclusiones de dicho pronunciamiento:

La STC 221/1992 comenzaba afirmando que «el principio de capacidad económica no es un axioma del que puedan extraerse, por simple deducción lógica, consecuencias positivas, precisas y concretas, sobre la particular regulación de cada figura tributaria» y que «es constitucionalmente posible que el legislador tributario, al regular cada figura impositiva, otorgue preeminencia a otros valores o principios, respetando, en todo caso, los límites establecidos por la Constitución». Como segunda premisa, la citada sentencia consideraba que el precepto allí cuestionado (el art. 355.5 del texto refundido de régimen local, aprobado por el Real Decreto legislativo 781/1976, de 18 de abril) no podía «enjuiciarse aisladamente, pues forma parte de un conjunto de normas». Por dicha razón, conectaba el precepto analizado con el resto de la regulación del tributo (en ese caso, el IIVTNU) para afirmar que «el aludido propósito [ajustar el incremento de valor a la inflación] puede alcanzarse, también, aunque de forma indirecta, por otras vías», en particular, reconociendo «la eficacia que, en este punto, pueden desplegar los tipos de gravamen del impuesto» [FJ 5 A) y B)].

Entrando ya en el núcleo de la cuestión debatida, la STC 221/1992 constató que «[e]l legislador tributario, siguiendo el criterio establecido en otros sectores del ordenamiento y, en especial, en el Derecho de obligaciones, ha establecido como principio configurador del sistema el principio nominalista», principio que es «coherente con el orden constitucional establecido». Para el Tribunal, del principio de capacidad económica «no puede deducirse la obligatoriedad de practicar, en todo caso, correcciones monetarias, ni estas tienen por qué articularse, necesariamente, de forma automática mediante la aplicación de un cierto índice con exclusión de otros posibles métodos». Esto explica «la existencia en el ordenamiento una pluralidad de normas», en cuya adopción —recalca— «goza el legislador de un amplio margen de discrecionalidad», tanto para «apreciar cuándo concurren las circunstancias económicas que justifiquen la adopción de tales medidas» como para «determinar cuál de los posibles modelos teóricos, a la vista de las

ventajas e inconvenientes de cada uno de ellos, es el más adecuado [a] las circunstancias» [FJ 5 C) y FJ 6].

No obstante lo anterior, advirtió de que el «mantenimiento a ultranza» del principio nominalista podía dar lugar a situaciones incompatibles con la plena vigencia del art. 31.1 CE. Así sucedería en períodos de inflación «especialmente aguda», en las que «la erosión inflacionaria sea de tal grado» que haga inexistente o ficticia la capacidad económica gravada por el tributo. Serían «situaciones extremas» en las que el legislador debería actuar (FJ 6).

En suma, de la STC 221/1992 pueden extraerse tres conclusiones principales en lo que interesa a este proceso: (i) el ordenamiento tributario se rige, en general, por el principio nominalista, sin que el principio de capacidad económica exija aplicar un ajuste a la inflación, decisión que corresponde al legislador; (ii) por excepción, en situaciones «extremas» de inflación «especialmente aguda», cuando la «erosión inflacionaria sea de tal grado», la ley sí debe evitar que resulte afectado el principio de capacidad económica; y (iii) incluso en este último escenario, el legislador tiene margen para decidir la técnica concreta para ajustar la inflación, actuando sobre distintos elementos del tributo, incluidos los tipos de gravamen, por lo que el precepto impugnado debe analizarse de forma sistemática con ellos. Con base en lo expuesto, la STC 221/1992 desestimó la cuestión de inconstitucionalidad referida a la actualización del valor de adquisición en el IIVTNU.

4. Enjuiciamiento de la duda de constitucionalidad. Desestimación.

Para enjuiciar la duda que plantea la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía sobre el art. 35.2 LIRPF, en la redacción dada por el apartado vigésimo primero del artículo 1 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, debemos partir de las conclusiones sentadas en el apartado anterior.

a) La duda planteada en el presente proceso debe examinarse a la luz de nuestra doctrina sobre el principio de capacidad económica como «criterio, parámetro o medida» de la tributación. Hemos de enjuiciar si, conforme a ella, el art. 31.1 CE obliga al legislador a tener en cuenta la inflación al «medir» las ganancias patrimoniales inmobiliarias en el IRPF, actualizando el valor de adquisición.

Como recuerda la STC 182/2021, FJ 4, desde sus primeros pronunciamientos este tribunal ha reconocido al legislador un amplio margen de libertad para concretar la cuantía de la obligación tributaria, en consideración a diversos valores o principios, conforme a criterios de razonabilidad y proporcionalidad. En el caso que nos ocupa, el preámbulo de la Ley 26/2014 justifica la eliminación de los coeficientes de corrección monetaria para los inmuebles en razones de «neutralidad» y «equidad». Como subrayan el fiscal general y el abogado del Estado, las de origen inmobiliario eran las únicas ganancias patrimoniales, es más, la única partida del IRPF, en la que se practicaba un ajuste por la inflación, ya que esta no se tiene en cuenta en la transmisión de ningún otro activo, como los valores mobiliarios, que también pueden haber tenido un largo periodo de permanencia en el patrimonio del contribuyente; ni, en general, en ningún otro elemento del IRPF a los que la inflación también puede afectar, como sucede con determinadas exenciones, gastos deducibles y reducciones aplicables a los distintos rendimientos; los mínimos personal y familiar; las reducciones por aportaciones a sistemas de previsión social y los umbrales determinantes de la obligación de declarar, entre muchos otros.

Por tanto, suprimir una actualización exclusivamente prevista para inmuebles evita que las decisiones de inversión en unos u otros activos vengan condicionadas por esa circunstancia (neutralidad) y elimina un factor de desigualdad entre fuentes de renta (equidad) que, sin ser inconstitucional, el legislador ha dejado de considerar adecuado. En particular, el abogado del Estado resalta el fundamento técnico de la medida citando el Informe de la comisión de expertos para la reforma del sistema tributario de febrero de 2014, en el que se afirma que «[la] actualización del valor de adquisición o inicial de

los inmuebles en estos impuestos [en referencia al IRPF y al impuesto sobre sociedades —IS—] constituye un caso especial porque las leyes de tales impuestos no contemplan la actualización de los valores de adquisición mediante coeficientes que reflejen las variaciones generales de los precios en el caso de los capitales mobiliarios [...]. Dado que tampoco en el IRPF ni en el IS se actualizan los valores de las restantes partidas que integran la base imponible, debería suprimirse cualquier tipo de actualización fiscal de valores por indexación con los precios y, muy especialmente, la comentada en relación a los bienes inmuebles» (pág. 130). En suma, la equiparación de las ganancias inmobiliarias al resto de ganancias patrimoniales y, en general, a los demás elementos del IRPF en los que no se practica corrección alguna por inflación es una justificación razonable para la opción seguida por la norma cuestionada.

Lo anterior es coherente con un sistema tributario nominalista. En la antes citada STC 221/1992 ya pudimos constatar que el ordenamiento jurídico, en general, y el tributario, en particular, se asientan sobre el principio nominalista que —decíamos— es «coherente con el orden constitucional» [FJ 5 C)]. De esto se colige que la corrección monetaria es la excepción, no la regla, y que «el legislador goza en principio de libertad para decidir si aplica o no correcciones monetarias, así como para determinar la fórmula concreta de llevarlas a cabo» (FJ 6).

b) Tan solo en situaciones «extremas» de inflación «especialmente aguda», considera dicha sentencia que la ley debe evitar que una «erosión inflacionaria de tal grado» pueda afectar al principio de capacidad económica. Pero el auto que promueve esta cuestión de inconstitucionalidad, ni cita la STC 221/1992, ni aporta argumento o dato alguno que acredite esa situación excepcional. Sí ofrece datos, pero para negar que estemos en un contexto de «hiperinflación», el fiscal general del Estado, que recuerda cómo en la década de 1970 la inflación fue, en media anual, de un 13,62 por 100 y en la década de 1980 de un 8,60 por 100. Como destaca en sus alegaciones, a dicha «situación inflacionista» se refiere (aunque no lo hacía desde la óptica del principio de capacidad económica), la STC 27/1981, FJ 6 [citada por la STC 221/1992, FJ 5 C)]. Tales cifras contrastan abiertamente con la inflación media anual del 2,37 por 100 para el periodo 2004-2014 y del 1,80 por 100 para el periodo 2014-2023 que arrojan los datos de variación del índice de precios al consumo del Instituto Nacional de Estadística. Coyuntura esta que se halla muy lejos de poder calificarse como «extrema» o «especialmente aguda».

Como se ha anticipado, este tribunal tampoco apreció dicha situación en el caso que enjuició la STC 221/1992, desestimando una duda de constitucionalidad equivalente a la que es objeto de este proceso, si bien referida al IIVTNU. En coherencia con dicha sentencia, la determinación por el método directo de la base imponible de dicho impuesto según la normativa actual (art. 104.5 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, en la redacción dada por Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre) se hace por diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición del terreno, sin incorporar ajuste alguno a la inflación.

c) Por último, la STC 221/1992, FJ 5 A), apela al necesario análisis sistemático y no aislado de cada norma. En este sentido, apreciamos que la LIRPF ya dispensa un tratamiento preferente a las ganancias patrimoniales, en general, y a las inmobiliarias, en particular, aspecto que no podemos omitir en nuestro enjuiciamiento. Como apunta el abogado del Estado, las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales (inmobiliarios o no) constituyen «renta del ahorro» [art. 46 b) LIRPF], tributando a los tipos de gravamen previstos en el art. 66 LIRPF, que la Ley 26/2014 fijó en una horquilla entre el 19 y el 23 por 100, en función de la cuantía (en la redacción hoy vigente, el tipo máximo es del 28 por 100). Frente a ello, las rentas del trabajo y de las actividades económicas, entre otras, son calificadas como «renta general» y están gravadas a tipos sensiblemente mayores, que la Ley 26/2014 estableció en un rango del 19 al 45 por 100 (en la actualidad, el tipo máximo es del 49 por 100), sin tener en cuenta las diferencias existentes entre comunidades autónomas.

En efecto, la norma aquí cuestionada se enmarca en la reforma más amplia del IRPF que abordó la Ley 26/2014, de 27 de noviembre. Entre sus objetivos, según el apartado IV del preámbulo, destacaba el «favorecer la inversión y estimular la generación de ahorro» para lo cual «se adoptan dos medidas complementarias: ajustar su tributación a tipos más moderados e incrementar la neutralidad en su tratamiento fiscal. Para lograr el primer objetivo indicado se aprueba, por una parte, una nueva tarifa aplicable a la base liquidable del ahorro en la que se reducen los marginales de cada uno de los tramos, rebaja que [...] se intensifica para el ejercicio 2016 mediante una segunda reducción de todos los tipos marginales». Como puede comprobarse, al propósito de ganar en neutralidad suprimiendo la excepcional corrección monetaria para las ganancias inmobiliarias, se añade una rebaja de tipos para estas y el resto de rentas del ahorro.

Asimismo, junto a los menores tipos de gravamen aplicables a todas las ganancias procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales, específicamente las derivadas de la vivienda habitual del contribuyente gozan de determinadas exenciones. En concreto, la LIRPF las declara exentas en los siguientes casos: (i) cuando el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual (art. 38); (ii) cuando el contribuyente sea mayor de sesenta y cinco años o se encuentre en situación de dependencia severa o de gran dependencia [art. 33.4 b)]; y (iii) cuando se origine por la dación en pago de la vivienda para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca, o por ejecución de esta garantía, siempre que concurren ciertos requisitos [art. 33.4 d)].

d) Todas las medidas expuestas son fiel reflejo del amplio margen de configuración del legislador para aplicar el principio de capacidad económica como «criterio, parámetro o medida» de la imposición, según venimos subrayando. Y así lo es también la decisión cuestionada de no mantener en el art. 35.2 LIRPF los coeficientes correctores del valor de adquisición de los bienes inmuebles, aspecto en el que la normativa del IRPF en territorio común ha ido pasando por opciones legislativas muy diferentes, en función de las apreciaciones de política económica y tributaria que en cada momento han hecho las Cortes Generales: (i) desde no aplicar corrección alguna por inflación en la redacción originaria de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre (art. 20.6); (ii) a hacerlo para todo tipo de elementos patrimoniales, a partir de la Ley 74/1980, de 29 de diciembre, mediante coeficientes actualizadores del valor de adquisición (art. 37); (iii) a sustituir dichos coeficientes por un sistema reductor de los incrementos de patrimonio en función del tiempo de permanencia del elemento patrimonial con la Ley 18/1991, de 6 de junio (art. 45.2); y (iv) volviendo la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, al sistema de coeficientes de actualización, pero ya solo para los inmuebles (art. 33.2), sistema que mantuvo la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (art. 35.2); hasta llegar, por último, a la vigente redacción del citado art. 35.2 LIRPF, que no prevé ningún ajuste a la inflación.

El órgano judicial promotor de la cuestión de inconstitucionalidad aduce que las normas forales reguladoras del IRPF en los territorios históricos del País Vasco sí prevén que se actualice el valor de adquisición (arts. 45.2 y 46 de las Normas Forales de las Juntas Generales de Álava 33/2013, de 27 de noviembre; las Juntas Generales de Vizcaya 13/2013, de 5 de diciembre; y del Territorio Histórico de Guipúzcoa 3/2014, de 17 de enero). Y lo hacen no solo para todo tipo de elementos —inmuebles o no—, sino tanto en las transmisiones onerosas como en las lucrativas (a las que la LIRPF anterior a la Ley 26/2014 no aplicaba coeficientes de actualización). Pero también encontramos la opción contraria en la Comunidad Foral de Navarra, cuya normativa no prevé ajustar a la inflación los incrementos patrimoniales, ni de los inmuebles ni de ningún otro elemento patrimonial (art. 41.1 del texto refundido de la Ley Foral del IRPF aprobado por el Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio).

En cualquier caso, tal disparidad normativa no es relevante para nuestro juicio de constitucionalidad, sino mera confirmación de las diversas opciones de política tributaria seguidas, en el tiempo y en el espacio, a la hora de ajustar a la inflación todas, algunas o ninguna de las ganancias patrimoniales. Como afirmó la STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 d), «cada norma reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas

representa, entonces, una opción legislativa diferente respecto de la cual no es suficiente la mera discrepancia política para destruir la presunción de constitucionalidad de la ley».

En definitiva, del principio de capacidad económica no cabe inferir una obligación para el legislador de prever, siempre y en todo caso, la actualización del valor de adquisición de los inmuebles, singularizando las ganancias inmobiliarias mediante un específico ajuste a la inflación que no se aplica a ningún otro elemento del IRPF (ni en otros tributos que gravan los incrementos patrimoniales, como el IIVTNU y el IS). No existiendo tal obligación, el art. 35.2 LIRPF, en la redacción dada por el apartado vigésimo primero del artículo 1 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, no incurre en inconstitucionalidad por omisión. Al igual que concluimos en el ATC 261/2003, de 15 de julio, FJ 4, que inadmitió una cuestión de inconstitucionalidad sobre la no exención en el IIVTNU de determinadas transmisiones, de la opción seguida por la ley se podrá discrepar «desde un punto de vista de oportunidad política o legislativa, pero en modo alguno supone un caso de inconstitucionalidad por omisión».

Por todo lo expuesto, debemos desestimar la cuestión de inconstitucionalidad.

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, por la autoridad que le confiere la Constitución de la Nación española, ha decidido desestimar la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga, en relación con el apartado vigésimo primero del artículo 1 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, el texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

Publíquese esta sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a seis de junio de dos mil veintitrés.—Cándido Conde-Pumpido Tourón.—Inmaculada Montalbán Huertas.—Ricardo Enríquez Sancho.—María Luisa Balaguer Callejón.—Ramón Sáez Valcárcel.—Enrique Arnaldo Alcubilla.—Concepción Espejel Jorquera.—María Luisa Segoviano Astaburuaga.—César Tolosa Tribiño.—Juan Carlos Campo Moreno.—Laura Díez Bueso.—Firmado y rubricado.

Voto particular que formulan los magistrados don Ricardo Enríquez Sancho y don Enrique Arnaldo Alcubilla respecto de la sentencia pronunciada en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 3823-2022

Con el máximo respeto a la opinión de la mayoría, en el ejercicio de la facultad que nos confiere el art. 90.2 LOTC, formulamos el presente voto particular para manifestar nuestra discrepancia con la fundamentación jurídica y el fallo desestimatorio de la sentencia, que consideramos que debió ser estimatorio de la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga, en relación con el apartado vigésimo primero del artículo 1 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por el que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, el texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, por vulneración del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad del artículo 31.1 CE, debiendo haberse declarado su inconstitucionalidad y nulidad por las razones que a continuación se exponen.

1. La evolución de la corrección de la inflación en nuestro sistema tributario.

Dentro del sistema tributario de régimen común, la regulación del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) ha pasado por diversos textos normativos (sin contar con las diferentes modificaciones que haya podido sufrir cada uno de ellos): la preconstitucional Ley 44/1978, de 8 de septiembre; la Ley 18/1991, de 6 de junio; la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, y la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. A lo largo de cada uno de esos textos normativos, la corrección del impacto de la inflación monetaria en el cálculo de las ganancias y pérdidas patrimoniales, para someter a tributación exclusivamente las ganancias reales y no las nominales (monetarias), se ha hecho mediante dos sistemas totalmente diferentes: uno, mediante unos coeficientes correctores variables determinados en función del año de adquisición del bien (fijados anualmente por la ley de presupuestos generales del Estado) que se aplicaban sobre el valor de adquisición; otro, a través de los denominados «coeficientes de abatimiento», que no era sino una reducción fija por cada año de permanencia del bien en el patrimonio del sujeto pasivo (superior a dos, para evitar la corrección de las «plusvalías especulativas») y que operaban sobre la propia ganancia patrimonial previamente calculada (o sobre la pérdida).

Aunque la redacción originaria de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, no contaba con una cláusula de actualización del valor de adquisición (art. 20.6), fue la Ley 74/1980, de 29 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para el ejercicio de 1981, la que instauró el sistema de coeficientes de actualización del valor de adquisición «de los distintos elementos patrimoniales» siempre que hubiese mediado «más de un año desde la fecha en que se adquirió el bien que se transmite» (art. 37). Acto seguido, la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, sustituyó «los tradicionales coeficientes actualizadores del valor de adquisición, por un sistema que reduc[ía] los incrementos y disminuciones de patrimonio en función del tiempo de permanencia del elemento patrimonial en el patrimonio del sujeto pasivo, de suerte que, transcurrido un determinado lapso temporal, que varía[ba] según los elementos patrimoniales de que se trat[ase], se alcanza[ba] la no sujeción» (apartado IV de la exposición de motivos), que, en el caso de los bienes inmuebles, era del 5,26 por 100 por cada año de tenencia del elemento patrimonial superior a dos (art. 45.2). A continuación, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y otras normas tributarias, recuperó el sistema de coeficientes de actualización sobre el valor de adquisición, aunque únicamente para los bienes inmuebles (art. 33.2). Por último, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio, mantuvo este sistema de actualización del valor de adquisición (art. 35.2), siendo este último método de corrección de la inflación el que fue suprimido por la Ley 26/2014 y que ha constituido el objeto del presente proceso constitucional.

En efecto, la redacción originaria de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF), mantenía el sistema de actualización del valor de adquisición de los bienes inmuebles para el cálculo de las ganancias y pérdidas patrimoniales, esto es, de «las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel» (art. 33.1 LIRPF). Su importe era «la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales» (art. 34.1 LIRPF), actualizándose los primeros «exclusivamente en el caso de bienes inmuebles, mediante la aplicación de los coeficientes que se establezcan en la correspondiente ley de presupuestos generales del Estado» (art. 35.2 LIRPF). Por su parte, el apartado veintiuno del artículo primero de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, el texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, dio nueva redacción al citado art. 35.2 LIRPF para suprimir la

posibilidad de actualizar aquel valor de adquisición de los bienes inmuebles. Su preámbulo justificaba esta reforma en que «se incorporan modificaciones en la regulación del impuesto para favorecer la inversión y estimular la generación de ahorro. En concreto, se adoptan dos medidas complementarias: ajustar su tributación a tipos más moderados e incrementar la neutralidad en su tratamiento fiscal». A tal fin, «se han suprimido los denominados coeficientes de abatimiento existentes a través de una sucesión de regímenes transitorios desde el año 1996, avanzando de esta manera no solo en términos de neutralidad sino también de equidad» y «los coeficientes de corrección monetaria aplicables exclusivamente a la tributación de bienes inmuebles» (apartado IV).

Según lo que antecede, la corrección de las consecuencias de la inflación en el territorio común en orden al cálculo de las ganancias o pérdidas patrimoniales a efectos del IRPF, ha venido siendo objeto de diferentes ajustes legislativos, muestra de las distintas opciones políticas, hasta su total desaparición. No ha sucedido así en los territorios históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, en los que la actualización de los valores de los diferentes elementos patrimoniales (y no solo de los bienes inmuebles) sigue estando vigente. En efecto, las normas forales reguladoras del IRPF en esos territorios prevén que el valor de adquisición (tanto en el caso de las transmisiones onerosas como en el de las lucrativas) «se actualizará mediante la aplicación de los coeficientes que se aprueben reglamentariamente, atendiendo principalmente a la evolución del índice de precios del consumo producido desde la fecha de adquisición de los elementos patrimoniales y de la estimada para el ejercicio de su transmisión» (arts. 45.2 y 46 de las Normas Forales de Álava 33/2013, de 27 de noviembre; de Vizcaya 13/2013, de 5 de diciembre; y de Guipúzcoa 3/2014, de 17 de enero).

Si se hubiese producido la ganancia patrimonial controvertida en el caso que ha dado lugar al planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad en alguno de los territorios históricos, el valor de adquisición habría que haberlo actualizado mediante la aplicación de un coeficiente del 1,666 —según esa normativa— (que era el vigente en el año 2016 para las adquisiciones de bienes inmuebles en el año 1995), de manera que la corrección de los efectos de la inflación aumentaría el citado valor en un 66 por 100, reduciendo considerablemente la ganancia patrimonial resultante (art. 1 del Decreto Foral de Álava 2/2016, de 12 de enero, que aprueba los coeficientes de actualización aplicables en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y en el impuesto sobre sociedades, para la actualización del valor de adquisición de los correspondientes elementos patrimoniales en las transmisiones que tengan lugar en el ejercicio 2016; art. 1 del Decreto Foral de Vizcaya 175/2015, de 1 de diciembre, por el que se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y en el impuesto sobre sociedades de las transmisiones que se efectúan en el ejercicio 2016; y disposición adicional primera del Decreto Foral de Guipúzcoa 88/2015, de 29 de diciembre, por el que se modifican los reglamentos del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre sociedades, y se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en 2016 para la determinación en ambos impuestos de las rentas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales).

2. La corrección de la inflación en la experiencia comparada.

Tampoco es ajena la corrección de la inflación en el cálculo de las ganancias patrimoniales a efectos del IRPF fuera de nuestras fronteras, con la finalidad de someter a tributación exclusivamente las rentas reales, que no las nominales. Vaya por delante que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en su reciente informe sobre «La fiscalidad inmobiliaria en los países de la OCDE» («*La fiscalité immobilière dans les pays de l'OCDE*», núm. 29, París, 2022), ha subrayado que «[c]uando se gravan las ganancias de capital, los países deberían considerar gravar las ganancias reales en lugar de las nominales», de modo que «[p]ara garantizar que solo

se grava la ganancia real, los países deberían permitir la indexación de las plusvalías utilizando, por ejemplo, el índice de precios al consumo (IPC)».

Así viene sucediendo en algunos países de nuestro entorno como, por ejemplo, Luxemburgo o Portugal. En el primero, se aplican unos coeficientes de revalorización del coste de adquisición cuando se trate de ganancias no especulativas, es decir, de aquellas que se producen después de los dos años siguientes a la adquisición (art. 99 *ter* de la *Loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu*), actualizándose mediante la aplicación del coeficiente correspondiente al año de adquisición [que en el año 2016 era del 1,46 para las adquisiciones efectuadas en 1995 (art. 102.6 del texto de la ley en vigor a 1 de enero de 2016)]. Y, en el segundo, se prevé la aplicación de una «corrección monetaria (*correção monetária*) en el cálculo del valor de adquisición (art. 50 del *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares*) aplicando «los coeficientes de devaluación de la moneda» publicados por el Ministerio de Hacienda, siempre que «hayan transcurrido más de veinticuatro meses entre la fecha de adquisición y la de enajenación» [que en el año 2016 era del 1,54 para las adquisiciones efectuadas en 1995 (anexo de la Orden del Ministerio de Finanzas núm. 316/2016, de 14 de diciembre)].

Otros países como Francia han optado por aprobar unos «coeficientes de abatimiento» (*taux d'abattement par année de détention*), aplicables a las ganancias patrimoniales generadas en períodos de permanencia del bien inmueble en el patrimonio durante más de cinco años, a razón del 6 por 100, entre el sexto y el vigesimoprimer año, del 4 por 100 el vigesimosegundo, y encontrándose exenta a partir del vigesimotercero (art. 150 VC del *Code Générale des Impôts*).

En fin, en otros como Alemania o Italia, se ha optado por no gravar las ganancias patrimoniales inmobiliarias no especulativas (aquellas que se producen transcurrido un determinado plazo tras la adquisición). En el primero, las ganancias patrimoniales ocasionadas por la venta de inmuebles tributan por el impuesto sobre la renta (mediante la aplicación de un gravamen que es conocido como «impuesto a la especulación»), solo cuando el tiempo transcurrido entre la adquisición y la transmisión no haya sido superior a diez años (art. 23 de la *Einkommensteuergesetz*). Por su parte, en el segundo, se aplica el gravamen solo cuando se entiende que la transmisión del bien inmueble se ha hecho con una finalidad especulativa, lo que se produce cuando se lleve a efecto dentro de los cinco años siguientes al momento de su adquisición (salvo en el caso de que se trate de la vivienda habitual o de bienes adquiridos por herencia, en los que no se aplicaría el gravamen ni siquiera si la transmisión se hubiese producido dentro de ese plazo) [arts. 67.1 b) y 68.1 del *Testo único delle imposte sui redditi núm. 917, del 22 dicembre 1986*].

3. El «principio de neutralidad» impositiva: ¿el fin justifica los medios?

Según la sentencia de la mayoría, «desde sus primeros pronunciamientos este tribunal ha reconocido al legislador un amplio margen de libertad para concretar la cuantía de la obligación tributaria, en consideración a diversos valores o principios», de modo que «suprimir una actualización exclusivamente prevista para inmuebles evita que las decisiones de inversión en unos u otros activos vengan condicionadas por esa circunstancia (neutralidad) y elimina un factor de desigualdad entre fuentes de renta (equidad)» [FJ 4 a)].

No cabe duda de que el tributo, no solo es un instrumento al servicio de políticas fiscales, lo que obliga al legislador a buscar la riqueza allá donde se encuentre, sino también de las extrafiscales, razón por la cual, puede orientarlo al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza. Ahora bien, en uno y otro caso, la libertad de configuración normativa del legislador en la determinación de los medios y de los modos, que es un bien constitucionalmente protegido al derivar de su posición institucional y, en última instancia, de su específica legitimidad democrática, no le permite desbordar, «en ningún caso», los límites del art. 31.1 CE. Si bien la Constitución le legitima para que someta a tributación aquellos

hechos, actos o negocios expresivos de una capacidad económica susceptible de gravamen, al mismo tiempo solo le autoriza a gravar capacidades económicas, reales o potenciales, pero, «en ningún caso», inexistentes o ficticias. Y aunque entre sus potestades se halle la de concretar la densidad con la que someter a tributación aquella capacidad económica, su libertad configurativa no constituye un «cheque en blanco» que le permita esquivar, so pretexto de la existencia de un interés público prevalente, los límites que la Constitución le ha impuesto y que, «en todo caso», constriñen su actuación.

En lo que ahora interesa, dos fueron las medidas que se adoptaron fundamentalmente para atender al proclamado «principio de neutralidad» de la reforma efectuada por la Ley 26/2014: de un lado, la supresión de «incentivos fiscales que reducían significativamente la base imponible del impuesto generando una mayor carga al resto de los contribuyentes para poder hacer efectivo el mandato constitucional de contribución a los gastos públicos»; de otro, «una revisión general del impuesto como consecuencia de la cual se adoptan determinadas medidas que supondrán una ampliación de la base imponible del mismo, que permitirá no solo atender a principios como el de suficiencia sino también avanzar en términos de generalidad e igualdad en el sostenimiento de los gastos públicos» (apartado IV de la exposición de motivos). Ambas tienen su origen inmediato en el Informe de la comisión de expertos para la reforma del sistema tributario (febrero de 2014) el cual, aun reconociendo que el valor de adquisición de los bienes se encontraba «afectado especialmente por la depreciación económica», propuso, sin mayor argumentación, la supresión de «cualquier tipo de actualización fiscal de valores por indexación con los precios» al haberse erigido la del valor de adquisición de los inmuebles en «un caso especial», en la medida que no sucedía lo mismo con «los valores de las restantes partidas que integran la base imponible» (pág. 130). De esta manera, la propuesta parecía orientarse al cumplimiento de uno de los fines pretendidos por la reforma como era el de conseguir una reducción de los tipos de gravamen en el IRPF, pero respetando el principio de neutralidad «en términos recaudatorios» (pág. 3), lo que implicaba «una reducción de las exenciones y deducciones existentes» y una «importante ampliación de su base» (pág. 5), a la que se dirigiría la supresión de los citados coeficientes (como así lo reconocería luego el preámbulo de la Ley 26/2014).

Con relación a la primera medida, es doctrina de este tribunal que «la exención o la bonificación —privilegio de su titular— como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria (art. 31.1 CE), en cuanto que neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica, solo será constitucionalmente válida cuando responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.), quedando, en caso contrario, proscrita, pues no hay que olvidar que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando “se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31”» (STC 96/2002, de 25 abril, FJ 7). Ninguna objeción podemos hacer a la limitación de unos incentivos fiscales que, aun respondiendo a políticas extrafiscales del Estado afectan, por su propia esencia y aunque lo hagan de forma legítima, a los principios de generalidad e igualdad en la contribución de todos al sostenimiento de los gastos comunes.

Ahora bien, la aplicación de la segunda, a saber, el ensanchamiento de la base imponible del impuesto para neutralizar, en términos económicos, la bajada de las tarifas del impuesto, en modo alguno puede materializarse a costa de sacrificar el principio de capacidad económica. La pretendida búsqueda de la equidad del impuesto, cuando el legislador había optado por dispensar un trato desigual a los perceptores de determinados rendimientos, no puede hacerse igualando a los contribuyentes mediante la aplicación de medidas que puedan ser contrarias a la obligación —y también al derecho— de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos exclusivamente «en función» y «en la medida» de su capacidad económica. Aunque la finalidad de obtener

unos mayores recursos fiscales es un fin constitucionalmente legítimo, «en ningún caso» legitimaría su consecución a través de medios que contradigan los límites y exigencias que la Constitución impone (art. 31.1 CE) [SSTC 73/2017, de 8 de junio, FJ 5 a), y 78/2020, de 1 de julio, FJ 5].

Por consiguiente, no es constitucionalmente legítimo la adopción de medidas que, so pretexto de perseguir unos ingresos que se consideran imprescindibles, lo hagan a costa de someter a tributación capacidades económicas total o parcialmente inexistentes. Esto no solo es frontalmente contrario a la esencia misma del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino que coloca al tributo al servicio de la más pura arbitrariedad, propia de tiempos pretéritos ya superados. No hay que olvidar que «[e]l hecho de que el fin sea constitucionalmente legítimo no significa que también lo sean los medios concretos utilizados para alcanzarlo» (STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 5) y la pretensión de compensar la pérdida de ingresos derivada de la reducción de las tarifas del IRPF a costa del ensanchamiento «nominal» de la base imponible, en contra del derecho constitucional a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos exclusivamente «en función» y «en la medida» de la capacidad económica no puede erigirse, «en ningún caso», en un fin constitucionalmente prevalente.

4. La consagración del «principio nominalista» como un elemento rector del sistema tributario.

Dado que la sentencia aprobada por la mayoría ha hecho una lectura incompleta de la STC 221/1992, de 11 de diciembre, dictada en relación con el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, nos vemos en la necesidad de añadir algunas ideas esenciales de su doctrina que han quedado huérfanas de toda consideración. Si bien es cierto que esa STC 221/1992 afirmó que el legislador tributario ha establecido «como principio configurador del sistema el principio nominalista», sin embargo, a reglón seguido señaló que su mantenimiento «a ultranza, sin excepciones [...], en el ordenamiento tributario puede dar lugar, en ciertos casos, a situaciones incompatibles con la plena vigencia del sistema tributario justo a que se refiere el art. 31.1 del texto constitucional», como sucedería no solo «en períodos de inflación especialmente aguda», sino «en el seno de aquellas figuras del sistema tributario que más directamente pueden verse afectadas por las elevaciones del nivel general de precios», en las que «la valoración de los elementos patrimoniales según criterios estrictamente nominales puede conducir a gravar en todo o en parte rentas aparentes, no reales», como sucedería en el IRPF, «que responde a la naturaleza de dicho impuesto, que ha de contemplar incrementos reales no monetarios, su adecuación a la situación inflacionista» [FJ 5 C), con cita de la STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 6]. Basta con acudir a esta última sentencia (que analizó la constitucionalidad del art. 37 de la Ley 74/1980, de 29 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para el ejercicio de 1981, por el que se modificó el art. 20 de la Ley 44/1978, que fue el que introdujo en nuestro ordenamiento tributario el sistema de coeficientes de actualización del valor de adquisición «de los distintos elementos patrimoniales»), para comprobar cómo ya entonces se afirmó que lo que hacía ese precepto era «una adecuación a la actual situación inflacionista que responde a la naturaleza del impuesto sobre la renta que ha de contemplar incrementos reales no monetarios» (FJ 6).

En consecuencia, en aquellos tributos que gravan la renta como unos de los indicadores de capacidad económica, la inflación ejerce, con carácter general, un influjo negativo que se agrava en aquellos rendimientos —como las ganancias y pérdidas patrimoniales— que no se manifiestan de forma ordinaria (periódica), sino de manera extraordinaria, por tener un dilatado período de generación. Como señaló el órgano judicial en su auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, cuanto mayor sea el período de permanencia del inmueble en el patrimonio del contribuyente, mayor será el valor nominal del incremento expresado en términos monetarios, y más alejado y superior será respecto del incremento de valor real experimentado por referencia al mercado. Precisamente por esta razón, desde que se aprobó la Constitución de 1978

(hasta la reforma de 2014), nuestro sistema tributario había venido corrigiendo en el IRPF la erosión que la tiranía del paso del tiempo (inflación) generaba sobre las ganancias puramente monetarias (hasta el punto de que bien podían no haberse producido realmente, bien podían haberlo hecho, pero por una cuantía inferior a la nominalmente manifestada). Así lo había venido entendiendo este tribunal de forma coherente con el art. 31.1 de la Constitución en las citadas SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 6, y 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 5 C).

No obstante lo dicho, la sentencia de la que discrepamos, con fundamento en que «es constitucionalmente posible que el legislador tributario, al regular cada figura impositiva, otorgue preeminencia a otros valores o principios» [FJ 3 b)], ha recurrido a un soterrado *overruling* que ha venido a consagrar un nuevo principio rector del sistema tributario, el «nominalista», el cual, aunque de configuración legal, tendría un alcance constitucional, pues opera como un contrapeso reductor del de capacidad económica al que impregna de una enorme ductilidad que lo conduce hasta su total inanidad.

5. La respuesta de este tribunal ante la duda de constitucionalidad planteada: un diálogo entre monólogos.

La recurrente en el proceso judicial *a quo* adquirió en 1995 la nuda propiedad de una vivienda que transmitió en 2016. La diferencia entre los valores nominales (comprobados por la administración tributaria) de su derecho al momento de la adquisición (de 46 110 €) y al de la transmisión (de 105 968 €) ofreció como resultado una ganancia patrimonial de 59 585,00 €, que fue sometida a tributación en la base del ahorro, conforme a los tipos de gravamen previstos en el art. 66 LIRPF (que, en el año 2016, oscilaban entre el 19 y el 23 por 100). La inflación acumulada (índice general) en el período de generación de la ganancia patrimonial sometida a tributación (entre septiembre de 1995 y agosto de 2016) fue, según el propio informe pericial de la dependencia regional de recursos humanos y gestión económica de la delegación especial de Andalucía, Ceuta y Melilla (AEAT) que obra en los autos, del 62,90 por 100 (del 66 por 100 sería según las citadas normas forales vascas anteriormente citadas). Esto implica que si se hubiesen corregido las consecuencias de la inflación mediante la actualización del valor de la nuda propiedad al momento de la adquisición, se habría obtenido como resultado una cifra actualizada (de 75 113,90 €) que, restada al valor de la nuda propiedad comprobado por la administración al momento de la transmisión (de 105 968,00 €), hubiese ofrecido como resultado una ganancia patrimonial de tan solo 30 854,10 € (esto es, de 29 003,90 € inferior a la sometida a tributación), o lo que es lo mismo, un 48,67 por 100 inferior a la realmente gravada (lo que supone que se le imputó una ganancia patrimonial superior en un 94 por 100 a la «realmente» obtenida).

Resulta, entonces, que la falta de corrección de la inflación ha supuesto el gravamen de una renta inexistente y, con ello, el pago de una cuota tributaria superior en un 50,28 por 100 superior (en 6287,98 €) a la que se habría soportado de haberse sometido a tributación exclusivamente la ganancia «realmente» obtenida. Con estos mimbres, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga, consideraba, con toda la razón, que la supresión de los coeficientes de corrección monetaria para la actualización del valor de adquisición de los bienes inmuebles en el cálculo de las ganancias patrimoniales en el IRPF implicaba el sometimiento a tributación de magnitudes económicas ficticias en contra del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE. No lo ha entendido así, sin embargo, la sentencia de la que discrepamos.

Según la decisión de la mayoría, del deber de todos de contribuir «al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica» establecido en el art. 31.1 CE, no solo se deriva una obligación positiva, la de contribuir, sino también un derecho, que esa contribución «sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad», operando aquel principio como «fundamento de la imposición», lo que exige gravar «una manifestación de riqueza» y como «criterio, parámetro o medida de la imposición», dimensión esta última en la que «el legislador goza de un amplio margen de libertad» [FJ 3 a)], y en la que se sitúa la duda planteada en el proceso de

cara a concretar «si, conforme a ella, el art. 31.1 CE obliga al legislador a tener en cuenta la inflación al “medir” las ganancias patrimoniales inmobiliarias en el IRPF, actualizando el valor de adquisición» [FJ 4 a)]. Y la conclusión a la que llega es que una eventual corrección de las rentas nominales a la inflación (para calcular las reales) no es una exigencia que derive del principio constitucional de capacidad económica por las tres razones siguientes: la primera, porque «es coherente con un sistema tributario nominalista» en el que el legislador goza «de libertad para decidir si aplica o no correcciones monetarias» [FJ 4 a)]; la segunda, porque «elimina un factor de desigualdad entre fuentes de renta» (pues las ganancias patrimoniales de origen inmobiliario eran las únicas rentas en las que se practicaba un ajuste por la inflación) [FJ 4 a)]; y la tercera, porque las ganancias así calculadas se someten a unos tipos más reducidos (entre el 19 y 23 por 100) en lugar de hacerlo a los generales (del 19 al 45 por 100) [FJ 4 c)].

Fuera de lo anterior, ninguna otra consideración se hace sobre la circunstancia de que el gravamen de la ganancia patrimonial nominalmente obtenida implique, como defendía el órgano judicial, el de capacidades económicas total o parcialmente inexistentes. Por tanto, ningún problema constitucional le supone a la sentencia el hecho de que se haya producido el gravamen de una renta ficticia, porque la libertad configurativa del legislador le permite optar entre someter a tributación exclusivamente rentas «reales» o también las meramente «nominales», pese a que la doctrina de este tribunal ha insistido en que la capacidad económica, como «principio» constitucional (este sí), impide, «en todo caso», que el legislador grave riquezas meramente virtuales o ficticias [por ejemplo, SSTC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 3, y 182/2021, de 26 de octubre, FJ 3 b)]. Ello sin olvidar que «el principio de no confiscatoriedad entendido como proscripción del gravamen de una riqueza inexistente o ficticia implica *per se* una vulneración del principio de capacidad económica» (STC 26/2017, FJ 2).

6. La ratio última de la medida (y de la decisión): la acuñación de una suerte de «igualdad en la inconstitucionalidad».

La decisión de la mayoría justifica la concreta medida cuestionada (la supresión de los coeficientes de actualización de los valores de adquisición a los efectos del cálculo de las ganancias y pérdidas patrimoniales en los bienes inmuebles), no solo en el reconocimiento al legislador de una omnímoda libertad configurativa (que le permite apelar incluso a principios infraconstitucionales para embridar los de rango constitucional), sino también en la eliminación de «un factor de desigualdad entre fuentes de renta». De este modo, para salvar la inconstitucionalidad de la norma recurre a la socialización de su ilicitud pues, en lugar de imponerse la necesidad de corregir los efectos nocivos de la inflación en aquellas rentas especialmente afectadas por las consecuencias nocivas del paso del tiempo, procede a permitir la supresión de la única existente, acuñándose así una suerte de «igualdad en la inconstitucionalidad», finalmente legitimadora de la decisión legislativa.

Anticipa la sentencia de la que discrepamos en su fundamento jurídico 3, *in fine*, que incluso «en situaciones “extremas” de inflación “especialmente aguda”, cuando la “erosión inflacionaria sea de tal grado”» que la ley sí deba evitar «que resulte afectado el principio de capacidad económica», «el legislador tiene margen para decidir la técnica concreta para ajustar la inflación, actuando sobre distintos elementos del tributo, incluidos los tipos de gravamen». Y con fundamento en ese reconocimiento concatena luego, en la letra c) de su fundamento jurídico 4, la razón principal avaladora de su decisión, que no es otra que la circunstancia de que las ganancias patrimoniales se encuentran gravadas a tipos sensiblemente menores por someterse el resto de las rentas a «tipos sensiblemente mayores»; esto es, en lugar de hacerlo a los generales de entre el 19 y el 45 por 100 de la «renta general» (en la actualidad, hasta el 49 por 100), lo hacen entre el 19 y 23 por 100 de la «renta del ahorro» (en la actualidad, hasta el 28 por 100). Así, resultaría que, como el legislador habría actuado sobre «los tipos de

gravamen», se produciría una especie de corrección de los efectos nocivos de la inflación y, con ello, se garantizaría la probidad constitucional de la medida adoptada.

Ni la anterior afirmación es cierta, ni de serlo evitaría el gravamen de rentas total o parcialmente inexistentes. No es cierta porque basta con acudir a los últimos datos oficiales publicados [de la AEAT (estadística del año 2020) y del INE (análisis del IRPF 2022)] para comprobar cómo el grueso de los declarantes en el IRPF soportaban unos tipos medios que oscilan entre el 0 y el 25 por 100 (los que obtienen rentas de hasta 60 000 € representan el 95,76 por 100 de la población contributiva), por lo que el gravamen de sus ganancias patrimoniales entre el 19 y el 23 por 100 (hoy, entre el 19 y el 28 por 100) en modo alguno supone aplicarles unos «tipos sensiblemente inferiores» sino, a la mayoría de los contribuyentes, notablemente «mayores». Solo quienes tienen rentas generales más altas (el 4,24 por 100 restante), verán gravadas sus rentas del ahorro a «tipos sensiblemente menores». Por esta razón, se nos antoja muy difícil de aceptar que el legislador haya procedido a corregir «indirectamente» los efectos de la inflación.

Pero es que incluso aceptando a los meros efectos dialécticos que los contribuyentes (todos) se viesan «beneficiados» por la aplicación de unos «tipos sensiblemente inferiores» sobre la base del ahorro, de ninguna manera quedaría sanado el vicio imputado por el órgano judicial: el gravamen de rentas total o parcialmente inexistentes. Si en el caso de autos, como hemos visto, se ha imputado una ganancia patrimonial superior en 29 003,90 € (al no haberse corregido los efectos de la inflación), la tributación a un tipo de gravamen u otro de ninguna manera impediría el gravamen de una renta parcial o totalmente inexistente. Simplemente, tributaría con mayor o menor densidad, pero, en todo caso, de forma contraria al texto constitucional.

7. La consecuencia de la decisión: el gravamen de capacidades económicas virtuales «como si» fueran reales.

La decisión adoptada por la mayoría implica, sin más, la abrogación del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad del art. 31.1 CE. A este tribunal no le es dado consentir el gravamen de rentas ficticias so pretexto de que, al hallarnos ante el principio de capacidad económica como «parámetro o medida» de la imposición, entra en juego una amplia —y parece que ilimitada— libertad configurativa del legislador.

Aun a riesgo de resultar reiterativos, como hasta la fecha venía sentando con rotundidad la doctrina de este tribunal, «la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica porque, siendo muy amplia la libertad del legislador a la hora de configurar los tributos, este debe, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia» (STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 8). En efecto, es importante recordar que, aun cuando «el legislador puede ponderar aquellos elementos que sirvan para determinar con la mayor precisión la capacidad real de los perceptores de rentas, que suministre la base de una imposición concorde con el “sistema tributario justo” al que se refiere el antes mencionado art. 31 de la Constitución», dichos elementos han de responder «a la situación económica real de los sujetos pasivos del impuesto» (STC 209/1988, de 10 de noviembre, FJ 9), lo que no se produciría en aquellos supuestos en los que la norma gravase «en todo o en parte rentas aparentes, no reales» (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4). Así las cosas, ninguna duda cabe de que el precepto cuestionado en el presente proceso constitucional, al establecer la ficción de que se ha producido una ganancia patrimonial por un importe superior al realmente generado «lejos de someter a gravamen la verdadera riqueza de los sujetos intervinientes en el negocio jurídico hace tributar a estos por una riqueza inexistente, consecuencia esta que, a la par que desconoce las exigencias de justicia tributaria que dimanán del art. 31.1 CE, resulta también claramente contradictoria con el

principio de capacidad económica reconocido en el mismo precepto» (STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 8).

Si el principio de capacidad como «fundamento» de la imposición exige que exista una riqueza susceptible de ser sometida a tributación, como «medida, criterio o parámetro» se dirige simplemente a cuantificarla. Pero la regla de cálculo que, en efecto, depende de un amplio margen de libertad del legislador, no puede conducir, «en ningún caso», al gravamen de rentas inexistentes o ficticias, porque la determinación de la base imponible no puede «estar al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente», so pena de vulnerar «el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art. 31.1 CE)» [STC 182/2021, de 26 de octubre, FJ 5 D)]. Y si esto era así en un impuesto como el de plusvalías municipales, «con un hecho específico y no general (al gravar una concreta manifestación de riqueza, cual es la plusvalía de los terrenos urbanos por el paso del tiempo y no la renta global del sujeto), y sin constituir una figura central de la imposición directa», pero en el que «es plenamente aplicable el principio de capacidad económica como fundamento, límite y parámetro de la imposición», lo que implica que únicamente serán sometidos a tributación «los que experimenten [...] un incremento real» y «en función de la cuantía real del mismo, conectándose así debidamente el hecho imponible y la base imponible, dado que esta última no es más que la cuantificación del aspecto material del elemento objetivo del primero» [STC 182/2021, FJ 5 B)], con más razón tiene que serlo en un impuesto global sobre la renta. Este tribunal parece haber olvidado que el IRPF es uno de «los pilares estructurales» del sistema tributario, una de «las piezas básicas», una «figura primordial» a través del cual «se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 CE» y «los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE)» [entre muchas, SSTC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 c) y d), y 73/2017, de 8 de junio, FJ 3 a)].

Como señaló el voto particular a la STC 221/1992, de 11 de diciembre, «la medición real de ese incremento (que no es sino, la medición concreta del elemento material del hecho imponible, y de la capacidad económica implícita en el mismo) exige por propia lógica, tener en cuenta en cada caso las fluctuaciones del nivel general de los precios para corregir los valores puramente nominales o monetarios y permitir que los aplicadores del derecho —y singularmente el juez— puedan tenerlas en cuenta y aplicar las correcciones o ajustes oportunos cuando, por las circunstancias del caso, los efectos de la erosión monetaria en el valor inicial del período de imposición sean de tal entidad que se graven no incrementos reales del valor, sino incrementos nominales o ficticios. Lo que [...] sería contrario a los principios consagrados en el art. 31.1 CE, en la medida en que se grave una capacidad económica inexistente o ficticia».

En la realidad jurídica, unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir al mismo tiempo para los órganos del Estado (SSTC 77/1983, de 3 de octubre, FJ 4; 24/1984, de 23 de febrero, FJ 3; 62/1984, de 21 de mayo, FJ 5; 204/1991, de 30 de octubre, FJ 4, y 95/2000, de 10 de abril, FJ 5). Es ilógico admitir que el principio de capacidad económica no soporta el gravamen de rentas —total o parcialmente— inexistentes (por irreales o ficticias), para luego legitimar a renglón seguido el gravamen de una renta nominal (total o parcialmente inexistente). Carece de toda justificación razonable entender que algo que no existe para la realidad económica (la renta negativa que provoca la inflación), sí existe para la realidad constitucional (justificando el gravamen de una renta meramente aparente o virtual).

8. A modo de epitafio: la consagración de una mutación anticonstitucional.

No podemos terminar estas líneas sin advertir que la sentencia de la que discrepamos va a tener como efecto inevitable la necesidad de efectuar una relectura del art. 31.1 de la Constitución, cuyos renglones quedarán esculpidos a partir de ahora del

siguiente modo: «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica nominal mediante un sistema tributario inspirado en los principios de igualdad y progresividad».

Madrid, a doce de junio de dos mil veintitrés.–Ricardo Enríquez Sancho.–Enrique Arnaldo Alcubilla.–Firmado y rubricado.