

3 La inaplazable reforma del IIVTNU tras su declarada inconstitucionalidad

MARÍA DEL MAR SOTO MOYA

Profesora de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Málaga

ISSN 1132-8576

Revista Quincena Fiscal 11

Sumario:

- I. Introducción
- II. Antecedentes de la cuestión
- III. La Sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de febrero de 2017 (RTC 2017, 26)
- IV. La transgresión de los principios constitucionales tributarios en la actual redacción del IIVTNU
- V. A modo de síntesis
- VI. Bibliografía

RESUMEN: *La Sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de febrero de 2017 ha venido a poner de manifiesto una realidad ya advertida por la gran mayoría de la doctrina y por la jurisprudencia más reciente: la inconstitucionalidad de la redacción actual de la normativa del IIVTNU. La misma contraviene el principio de capacidad económica en aquellos supuestos en los que no existe incremento del valor del terreno de naturaleza urbana, sino disminución de tal valor. La inconstitucionalidad no se predica del IIVTNU en sí, sino solamente de aquellos casos en los que no hay incremento del valor de los terrenos, ni siquiera de forma potencial. La reforma de la regulación estatal no puede hacerse esperar, pues la vulneración de los principios de justicia tributaria cuando no hay un incremento gravable es más que evidente.*

PALABRAS CLAVE: Plusvalía - capacidad económica - hecho imponible - inconstitucionalidad.

PALABRAS CLAVE: Capital gain - economic capacity - taxable transaction - unconstitutionality

Fecha recepción original: 7 de Marzo de 2017

Fecha aceptación: 21 de Marzo de 2017

I. INTRODUCCIÓN

Por todos es conocida la problemática actual existente en torno a la figura del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), que se ha manifestado fundamentalmente como consecuencia de la crisis económica por la que hemos atravesado los últimos años. En efecto, la citada crisis económica ha convertido en una realidad no infrecuente aquello que anteriormente podía ser un hecho aislado, como es la sujeción a gravamen de situaciones en las que, lejos de producirse un incremento del valor de los terrenos, lo que se ha producido es una disminución del mismo.

La cuestión no radica solamente en la fórmula del cálculo del Impuesto, sino que se refiere a su propia naturaleza jurídica, al cumplimiento o no de su hecho imponible. Sobre este particular se han pronunciado ya numerosos tribunales de justicia, sobre todo en el ámbito de las Comunidades Autónomas, pero sin duda el punto de inflexión ha sido la Sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de febrero de 2017 (RTC 2017, 26).

Pese a que la Sentencia se refiere en concreto a la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa, debemos entender, por la similitud en su configuración, que lo establecido por el Tribunal Constitucional se vaya a reiterar en relación a la regulación del IIVTNU en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL).

Sin duda, la regulación normativa del Impuesto debe atender a la realidad económica y social actual, teniendo en cuenta las manifestaciones reales o incluso potenciales de capacidad económica, pero no gravando aquellas situaciones en las que se demuestre la inexistencia de esa capacidad económica.

Al análisis de este particular dedicaremos las siguientes líneas, tomando en especial consideración la argumentación sostenida por el Tribunal Constitucional al respecto, y con ello poder vislumbrar cuál va a ser el futuro (no lejano) del IIVTNU.

II. ANTECEDENTES DE LA CUESTIÓN

La crisis económica que hemos atravesado en los últimos años ha puesto de manifiesto algunas deficiencias considerables de nuestro sistema financiero y tributario. Una de las figuras impositivas en las que con mayor énfasis ha podido observarse es, sin duda, el IIVTNU¹).

El IIVTNU grava, como indica el artículo 104 del TRLRHL, el incremento de valor que experimentan los terrenos de naturaleza urbana, que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los citados terrenos por cualquier título²).

La finalidad del Impuesto, tal y como señaló el Tribunal Supremo en su sentencia de 29 de abril de 1996 (RJ 1996, 4916) es «rescatar para la comunidad una parte de las plusvalías producidas sobre el suelo potencialmente edificable, originadas, también en parte, por la actuación de la Administración creadora de infraestructuras y servicios...»³).

Con anterioridad a la crisis económica, y pese a la existencia de no exiguos problemas en relación a la determinación de la base imponible del IIVTNU⁴), la plusvalía se generaba en la mayoría de los casos, pues el valor de los terrenos experimentaba aumentos que, en algunas ocasiones, no eran cuestión baladí.

Sin embargo, desde hace ya aproximadamente una década, esta máxima debe rechazarse, ya que, como es sabido, son muchos los casos en los que la transmisión no ha producido una plusvalía, sino una minusvalía. En este sentido se ha pronunciado CAYÓN GALIARDO, que indica que el efecto del incremento del valor del inmueble «queda desmentido en la actualidad debido a la crisis del sector inmobiliario pues no son raras las operaciones en las que los contribuyentes, que han sufrido una clara pérdida, deben tributar debido a que la ley siempre tiene el falso efecto de crear una ganancia...»⁵). Afirma FALCÓN Y TELLA que «es evidente que esta regulación, que parte de la premisa de que el suelo siempre sube de valor, resulta actualmente inadecuada»⁶).

Teniendo en cuenta este particular, no era difícil advertir la sucesión de pronunciamientos judiciales en pro de la reforma del Impuesto, como de hecho ha sucedido, y que han culminado con la Sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de febrero de 2017 (RTC 2017, 26) y con el más que probable pronunciamiento de este órgano sobre la regulación estatal del IIVTNU.

Entre los mismos puede destacarse la sentencia de 22 de mayo de 2012, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (JUR 2012, 2588997), que afirmó que «la ausencia objetiva de incremento del valor dará lugar a la no sujeción al impuesto, simplemente como consecuencia de la no realización del hecho imponible, pues la contradicción legal no puede ni debe resolverse a favor del “método de cálculo” y en detrimento de la realidad económica, pues ello supondría desconocer los principios de equidad, justicia y capacidad económica.

La misma conclusión ha de aplicarse cuando sí ha existido incremento de valor, pero la cuantía de este es probadamente inferior a la resultante de la aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse los mismos principios.

Estas conclusiones, ya sostenidas por diversos criterios doctrinales y pronunciamientos jurisprudenciales, han de considerarse incuestionables en el momento actual, a la vista de la realidad económica citada».

La consecuencia de tales argumentaciones no puede ser otra que la de la no consideración de la existencia de hecho imponible en aquellos casos en los que se acredite que no hay incremento del valor de los terrenos. Y ello porque, simplemente, no tiene lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo.

En el mismo sentido, la Sentencia del Juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 13 de Barcelona de 22 de enero de 2013 (JUR 2013, 263167), anuló la liquidación por el IIVTNU bajo la premisa de inexistencia del propio hecho imponible⁸). En el caso juzgado, la realidad es que se había producido un «decremento de valor como consecuencia de la situación generada por la crisis económica y el estallido de la burbuja inmobiliaria». En concreto, el inmueble sobre el que trae causa el pronunciamiento, se había comprado en el año 2005, produciéndose su venta en el año 2010 por un precio inferior al de la compra. Establece además que «la exacción de cualquier tributo que no tenga en consideración el principio de la capacidad económica vería menoscabada su validez desde la perspectiva constitucional».

Y de nuevo el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en su sentencia de 18 de julio de 2013 (JUR 2013, 310234), vuelve a referirse a la realidad económica, y fundamenta que «el incremento de valor experimentado por los terrenos de naturaleza urbana constituye el primer elemento del hecho imponible, de manera que en la hipótesis de que no existiera tal incremento, no se generará el tributo y ello pese al contenido de las reglas objetivas de cálculo de la cuota del art. 107LHL, pues al faltar un elemento esencial del hecho imponible, no puede surgir la obligación tributaria. En conclusión, la ausencia objetiva de incremento del valor dará lugar a la no sujeción al impuesto, simplemente como consecuencia de la no realización del hecho imponible, pues la contradicción legal no puede ni debe resolverse a favor del “método de cálculo” y en detrimento de la realidad económica, pues ello supondría desconocer los principios de equidad, justicia y capacidad económica».

Y además determina que «las mismas conclusiones han de aplicarse cuando sí ha existido incremento de valor, pero la cuantía de éste es probadamente inferior a la resultante de aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse los mismos principios»⁹).

Más recientemente, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 7 de noviembre de 2016 (JUR 2017, 257515)¹⁰), ha considerado que no surge el hecho imponible cuando se acredita el menor valor del terreno transmitido, lo que además impide la aplicación de lo establecido en el artículo 107 del TRLRHL¹¹).

Como puede observarse, han sido sobre todo los Tribunales Superiores de Justicia los que, en un ejercicio de exégesis jurisprudencial, han venido a poner de manifiesto la discordancia existente entre la regulación actual del IIVTNU y la realidad económica y social actual.

Debe resultar posible anular las liquidaciones en aquellos casos en los que pueda acreditarse que no ha existido un incremento real en el valor del terreno, y esta es la resolución a la que se ha llegado en la actualidad, tal y como se expondrá a continuación.

III. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE 16 DE FEBRERO DE 2017 (RTC 2017, 26)

El Tribunal Constitucional, en su sentencia de 16 de febrero de 2017 (RTC 2017, 26) se ha pronunciado sobre la

cuestión de inconstitucionalidad promovida por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia, en relación con los arts. 1, 4 y 7.4, de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa. Debe tenerse en cuenta, pese a la relevancia de la sentencia, que la misma no versa directamente sobre la reglamentación contenida en el TRLRHL12), sino que el proceso se circunscribe a los preceptos de la Norma Foral fiscal, si bien, debe esperarse que el Tribunal Constitucional se pronuncie de forma equivalente sobre la norma estatal.

En la fundamentación jurídica de promoción de la cuestión de inconstitucionalidad, el Juzgado precisa, en primer lugar, que los arts. 3 y 42 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, disponen que la regulación de los tributos locales debe seguir la estructura general establecida para el sistema tributario local de régimen común y los principios que lo inspiran, respetando las normas de armonización que sean aplicables en la materia, razón por la cual, la regulación de los citados arts. 1 y 4 de la Norma Foral, se corresponde con la de los arts. 104 y 107 del TRLRHL, en conexión con el art. 7.4 de la Norma Foral y 110.4 del TRLHL, respectivamente, los cuales impiden cualquier prueba en contrario en la determinación de la base imponible del tributo, reduciéndose las posibilidades impugnatorias a la «aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto». La cuestión radica en la determinación de si los preceptos citados, en tanto que establecen una regla objetiva de valoración de la plusvalía aunque se haya producido realmente una minusvalía, son o no constitucionales.

La cuestión de constitucionalidad se refiere, en concreto, a su compatibilidad con el principio constitucional de capacidad económica al no someterse a tributación una plusvalía real sino cuantificada de forma objetiva sin permitir una prueba en contrario que desvirtúe la plusvalía ficticia imputada (art. 31.1CE).

La problemática no se suscita respecto de la aplicación de una base objetiva de cálculo predeterminada, que la considera conforme con la Constitución cuando subyace un incremento de valor, sino sólo cuando el incremento de valor que se deriva de la aplicación de los preceptos no es real ni cierto. En este caso la consecuencia no es solo la transgresión del principio de capacidad económica, sino que puede convertirse en confiscatorio. Es en este sentido en el que el Tribunal Constitucional se refiere a «un doble sentido de la cuestión de constitucionalidad».

En el caso enjuiciado, se produce una pérdida patrimonial demostrada, a la que la regulación actual le atribuye una plusvalía, sin tener en cuenta la posible minusvalía y sin admitir la posibilidad de su acreditación, lo que, como indica el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia, conduce al gravamen de un inexistente incremento del valor de los terrenos.

En efecto, ni la Norma Foral ni la Ley estatal, señalan la posibilidad de que se pueda producir una minusvalía, en cuyo caso se estaría gravando un aumento ficticio del valor del terreno.

La cuestión controvertida se centra, por lo tanto, en la vulneración del artículo 31.1 de la Constitución Española, ya que en los supuestos de inexistencia de incremento de valor, se someterían a tributación inexistentes manifestaciones de riqueza. Ello conculcaría la exigencia constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica.

Y es que, como ha señalado el propio Tribunal Constitucional, del artículo 31.1. de la Constitución no solo se deriva una obligación (la de contribuir), sino también un derecho, el de hacerlo según la capacidad económica, por lo que la obligación debe ser configurada por el legislador de acuerdo con esa capacidad¹³).

El tributo tiene que gravar un presupuesto de hecho que revele capacidad económica, y por esta razón «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»¹⁴).

Como indica el Tribunal Constitucional en la Sentencia que comentamos, sí es constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos en los que la capacidad económica exista bien como riqueza real o potencial, pero en ningún caso se pueden establecer tributos en los que la capacidad económica sea, no ya potencial, sino inexistente¹⁵).

En efecto, el Tribunal insiste en que la capacidad económica es un principio constitucional y, por tanto, fundamento de la tributación. El citado principio impide, en todo caso «que el legislador establezca tributos sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o

extrafiscal (...) cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpressivas de capacidad económica» 16).

Además, el principio de capacidad económica no solo puede predicarse del sistema tributario en su conjunto, sino que también puede hacerlo de un impuesto en particular. En esto difiere el Tribunal de lo alegado por las Juntas Generales de Gipuzkoa, que afirman, respecto del caso enjuiciado, que el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la Constitución Española solo puede predicarse del sistema en su conjunto. Y en su argumentación expone que «Hay que tener presente que este Tribunal ha venido distinguiendo desde muy antiguo entre la capacidad económica como “fundamento” de la tributación (“de acuerdo con”) y la capacidad económica como “medida” del tributo (“en función de”), pues el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado que consagra el art. 31.1CE no puede llevarse a efecto de cualquier manera, sino única y exclusivamente “de acuerdo con” la capacidad económica y, en el caso de los impuestos (STC 71/2014, de 6 de mayo (RTC 2014, 71) , FJ 3), también “en función de» su capacidad económica (SSTC 96/2002, de 25 de abril (RTC 2002, 96) , FJ 7, y 60/2015, de 18 de marzo (RTC 2015, 60) , FJ 4). En efecto, el tributo es una prestación patrimonial coactiva que, por imperativo del art. 31.1CE, “sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida de la capacidad económica” (STC 194/2000, de 19 de julio (RTC 2000, 194) , FJ 6). Es, pues, “inherente al concepto constitucional de tributo (...) que en su hecho imponible haya una fuente de capacidad económica”, porque “la propia noción de tributo implica que no se pueda desconocer o contradecir el principio de capacidad económica”, de manera que necesariamente debe tomar en consideración, en su estructura, indicadores de dicha capacidad» [STC 53/2014, de 10 de abril (RTC 2014, 53) , FJ 6.b)]. De esta manera, el principio de capacidad económica opera, por tanto, «como un límite al poder legislativo en materia tributaria» (STC 221/1992, de 11 de diciembre (RTC 1992, 221) , FJ 4).

Al respecto, indica COLAO MARÍN que «no es un argumento del peso suficiente el de que el principio de capacidad económica se manifiesta o aplica como una referencia general del sistema, que en casos particulares solo actúa como límite en supuestos de manifiesta ausencia de capacidad o riqueza gravable; entre otras cosas porque el Tribunal Constitucional sí ha exigido que el hecho imponible de los tributos manifieste riqueza en los supuestos concretos, prohibiendo el gravamen en los casos en los que la riqueza no existe» 17).

La aplicación de este principio a la Norma Foral enjuiciada, pasa por el análisis de su naturaleza y funcionamiento.

La Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa, en su artículo 1, configura el IIVTNU como un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos puesto de manifiesto a consecuencia, de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título.

La determinación de la base imponible, tal y como establece el artículo 4 de la citada Norma, se realiza mediante la aplicación de un coeficiente al valor catastral del terreno al momento del devengo. Por lo tanto, resulta primordial conocer cuál es el momento del devengo. Sobre el mismo se pronuncia el artículo 6, que indica que el devengo se produce en el momento en que se transmite el terreno, a partir del cual los sujetos tienen treinta días hábiles para la presentación de la correspondiente declaración o, en su caso, autoliquidación.

El coeficiente determina el importe del incremento de valor sometido a tributación (base imponible) y se cuantifica multiplicando el número de años de tenencia del terreno 18), contados desde la fecha de adquisición hasta la de su transmisión, por un porcentaje anual que determina cada Ayuntamiento dentro de los parámetros que le marca la Norma Foral. La base imponible se somete posteriormente al tipo de gravamen, que puede ser como máximo del 15 por ciento.

Y es en este punto en el que el Tribunal Constitucional se detiene para realizar una primera aproximación a la idea de que para someter a tributación la transmisión, la Norma Foral no exige necesariamente que haya incremento del valor. En concreto expresa el Tribunal que «aunque de acuerdo con la regulación del tributo su objeto es el “incremento de valor” que pudieran haber experimentado los terrenos durante un intervalo temporal dado, que se cuantifica y somete a tributación a partir del instante de su transmisión, sin embargo, el gravamen no se anuda necesariamente a la existencia de ese “incremento” si no a la mera titularidad del terreno durante un período de tiempo computable que oscila entre uno (mínimo) y veinte años (máximo). Basta, entonces, con que se sea titular de un terreno de naturaleza urbana para que el legislador anude a esta circunstancia, como consecuencia inseparable e irrefutable, un incremento de valor sometido a tributación que cuantifica de forma automática, mediante la aplicación al valor que tengan a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles al momento de la transmisión de un porcentaje

fijo por cada año de tenencia».

Sin embargo, el hecho imponible, tal y como se dispone en la Norma, está constituido por el incremento de valor. El objeto del tributo ni es el hecho de la propia transmisión (aunque sea necesaria para su devengo), ni tampoco es la titularidad del patrimonio, sino que se trata del aumento de valor que ha tenido el terreno con el paso de los años. Por ello, el impuesto sí somete a tributación la renta potencial que deriva de la titularidad de un terreno de naturaleza urbana puesta de manifiesto con ocasión de su transmisión. Y la tributación de esta renta potencial no contraviene los principios constitucionales tributarios¹⁹).

A sensu contrario, el sometimiento a tributación de rentas inexistentes sí transgrede los principios constitucionales tributarios, y en concreto el principio de capacidad económica²⁰). Esto es lo que sucede en aquellos casos en los que las transmisiones de terrenos que generan una minusvalía se gravan por el IIVTNU. Es decir, una cosa es el gravamen de una renta potencial, que grava un incremento que se presume por el paso del tiempo, y otra muy distinta es gravar una capacidad económica irreal o ficticia.

La Norma Foral entiende que, por el solo hecho de haber sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante un determinado período temporal (entre uno y veinte años), se revela, en todo caso, un incremento de valor y, por tanto, una capacidad económica susceptible de imposición. Se trata en realidad de una ficción, pues no en todos los casos se produce el incremento de valor, sino que, en algunas ocasiones, el valor puede disminuir.

A juicio del Tribunal Constitucional este hecho impide al ciudadano cumplir con su obligación de contribuir «de acuerdo con su capacidad económica». Y determina que «al establecer el legislador la ficción de que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado, soslayando, no solo aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, sino incluso aquellos otros en los que se haya podido producir un decremento en el valor del terreno objeto de transmisión, lejos de someter a gravamen una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado art. 31.1CE».

Para el Tribunal Constitucional, el tratamiento de la Norma Foral a los supuestos en los que no existe incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana carece de justificación porque se someten a tributación situaciones que no expresan capacidad económica.

Por esta razón, determina el Tribunal que los artículos 4 y 7.4 de la Norma Foral deben ser declarados inconstitucionales «aunque exclusivamente en la medida que no han previsto excluir del tributo a las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor».

Es decir, la inconstitucionalidad no se predica del IIVTNU en sí, sino solamente de aquellos casos en los que no hay incremento del valor de los terrenos, ni siquiera de forma potencial.

Frente a la determinación de inconstitucionalidad, tanto las Juntas Generales y la Diputación Foral de Gipuzkoa como la Abogada del Estado y la Fiscal General del Estado esgrimen el argumento de un posible planteamiento alternativo. En concreto, consideran que dado que el presupuesto que provoca el nacimiento de la obligación tributaria es la existencia de un incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento de la transmisión, cuando no exista tal incremento de valor, no nacería la obligación tributaria del impuesto, por inexistencia de hecho imponible.

Entienden que los preceptos cuestionados admiten una interpretación constitucional conforme a la cual, en aquellos supuestos en los que los que no se hubiese manifestado una plusvalía por ser inferior el valor de transmisión del terreno al de adquisición, no se habría devengado el tributo al no haberse realizado el presupuesto de hecho previsto en la ley para provocar el nacimiento de la obligación tributaria, siendo posible, a tal fin, promover el procedimiento de tasación pericial contradictoria en orden a la acreditación de la inexistencia de ese incremento de valor.

Aunque el Tribunal Constitucional recuerda que es necesario agotar las posibilidades de interpretación de los preceptos conforme a la Constitución, la misma debe ser respetuosa con el contenido y la literalidad de la norma, lo que en el caso de los preceptos enjuiciados de la Norma Foral, no se cumple²¹). Y ello porque, al disponerse un método objetivo de cuantificación del incremento de valor, la normativa reguladora no admite como posibilidad ni la eventual inexistencia de un incremento ni la posible presencia de un decremento (el incremento se genera, en todo caso, por la mera titularidad de un terreno de naturaleza urbana durante un período temporal dado, determinándose

mediante la aplicación automática al valor catastral del suelo en el momento de la transmisión de los coeficientes previstos.

Por ello, el Tribunal Constitucional concluye afirmando que «Admitir lo contrario supondría reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar y aceptar que se ha dejado al libre arbitrio del aplicador (a los entes locales, en vía de gestión, o a los órganos judiciales, en vía de revisión), tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria, como la elección, en cada caso concreto, del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento, lo que chocaría, no sólo contra el principio de seguridad jurídica (art. 9.3CE), sino contra el propio principio de reserva de ley que rige la materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2, ambos de la CE)».

Con base en la argumentación comentada, el Tribunal Constitucional estima parcialmente la cuestión prejudicial de validez planteada en relación con los artículos 4.1, 4.2 a) y 7.4, de la Norma Foral y los declara inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor. Al respecto, indica que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador. Por lo tanto, deberán llevarse a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del Impuesto que permitan establecer la forma de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

IV. LA TRANSGRESIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS EN LA ACTUAL REDACCIÓN DEL IIVTNU

Una vez examinada la doctrina del Tribunal Constitucional respecto de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa, resulta imprescindible hacer extensivos sus efectos a la normativa estatal en torno al IIVTNU.

El artículo 104 del TRLHL establece, de forma idéntica al artículo 1 de la Norma Foral, el hecho imponible del IIVTNU, disponiendo que «El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos».

El Impuesto estatal (como también el regulado en la normativa foral), tiene su fundamento en el artículo 47 de la Constitución Española, que señala que la comunidad ha de participar en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos. Es decir, que la colectividad puede participar en los incrementos de valor de los terrenos, como principio rector de la política social y económica²²).

Ahora bien, pese a que es perfectamente posible, e incluso deseable, que un tributo, en este caso el IIVTNU, cumpla con las previsiones del artículo 47 de la Constitución, no puede hacerlo si contradice otro principio constitucional como es el de capacidad económica. Como indicábamos al comienzo del presente trabajo, la cuestión de la conculcación del principio de capacidad económica es el argumento sobre el que gira la doctrina de la necesidad de reforma del IIVTNU. En este sentido se ha pronunciado COLAO MARÍN: «Aunque se puede sostener que es necesario un impuesto que grave determinadas situaciones, la mera fundamentación constitucional o social no fundamenta el gravamen si no existe capacidad económica en el caso concreto. Lo anterior sin contar con las más que numerosas formas mediante las que el sujeto ya aporta a la comunidad parte de su beneficio, mediante tributos, asunciones de costes o cesiones»²³).

La consecuencia, como afirma CAYÓN GALIARDO, es que el fundamento del IIVTNU basado en el artículo 47, presta un servicio al tributo, cuanto menos, escaso. Y esto porque en su configuración normativa la realidad del impuesto lo aleja de la finalidad perseguida como principio de la política social y económica²⁴). En nuestra opinión, en aquellos casos en los que se grava una inexistente capacidad económica por haberse producido una disminución del valor del terreno, lo que se produce es el efecto contrario. El legislador en esos casos se está alejando de aquellos fines protegidos por la Constitución Española, ya que estableciendo un gravamen sobre una irreal plusvalía, está obviando la finalidad social en relación con el desarrollo económico, con el bienestar de los ciudadanos, y con el respeto a sus derechos fundamentales.

Como establece MARTÍN DELGADO «los tributos han de ser instrumentos al servicio de la política económica y social. Con su impacto en las economías de los ciudadanos, deben intervenir orientando sus elecciones económicas. La detracción de riqueza que supone la aplicación de los tributos, debe ser utilizada para dirigir los comportamientos

hacia finalidades sociales»25).

Es evidente que en un momento como el actual, una de las finalidades perseguidas más importantes ha de ser la de la mejora de la situación económica de los ciudadanos. Este objetivo no puede cumplirse si se establece una carga sobre una capacidad económica inexistente, en este caso cuando no existe ningún incremento económico del contribuyente por la transmisión del bien.

Esta realidad económica y social ya se ha tenido en cuenta, en relación con el propio IIVTNU, en otros supuestos como el de la dación en pago de la vivienda. La dación en pago, en principio, recoge todos los elementos para la realización del hecho imponible del Impuesto, ya que por transmisión ha de entenderse no solo la compraventa, sino también otras figuras, entre las que se encuentra la dación en pago.

Tomando en consideración la situación de los deudores hipotecarios y la posible disminución del valor de la vivienda que se entrega a cambio de la cancelación de la hipoteca, el Real Decreto-Ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de los deudores hipotecarios sin recursos, modificó el artículo 106 del TRLHL, añadiendo un apartado 3, en el que se establecía la sustitución del obligado al pago del impuesto, que, en los casos en los que fuera de aplicación el citado Real Decreto-Ley, pasaba a ser la entidad que adquiriera el inmueble.

Sin embargo, el carácter restringido de la normativa y la necesidad de atender de forma más correcta a los fines económicos y sociales, determinó la aprobación de una reforma en este sentido26). Fue la Ley 18/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia, la que estableció la exención en el IIVTNU de las transmisiones realizadas por personas físicas con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario. Además, se establecía la exención para las transmisiones de la vivienda realizadas en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.

De esta forma, tanto la dación en pago como las transmisiones de vivienda en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales, quedan exentas del pago del IIVTNU. Es cierto que en este caso lo que se determina es su exención, pero, es evidente que se tienen en cuenta los principios rectores de la política económica y social, y sobre todo, las dificultades financieras de aquellos que se ven abocados a la entrega de su vivienda habitual.

Sin duda, el gravamen a este tipo de deudores sería contrario a su capacidad económica, más aún en los casos en los que ha disminuido el valor de la vivienda que entregan. Si esta reforma se ha realizado en el seno del IIVTNU, ¿no debería tenerse en cuenta para la generalidad de los casos en los que se produce una verdadera minusvalía?

Entendemos que es perfectamente aplicable a la normativa estatal la doctrina del Tribunal Constitucional establecida en la Sentencia de 16 de febrero de 2017 (RTC 2017, 26), cuando dispone que «en ningún caso podrá el legislador establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia».

Debemos también hacer mención a la prohibición de confiscatoriedad, que, en nuestra opinión, también puede verse vulnerada cuando se somete a gravamen una riqueza que no existe, ya que no simplemente sobrepasa la riqueza imponible, sino que esta, directamente, no existe. El propio Tribunal Constitucional, en su Sentencia de 13 de diciembre de 1999 (RTC 1999, 233), afirma que la no confiscatoriedad «obliga a no agotar la riqueza imponible – sustrato, base o exigencia de toda imposición– so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución»27).

La posible vulneración de los principios de justicia tributaria cuando no hay un incremento gravable es más que evidente. No puede afirmarse que solo por el hecho de la titularidad de un terreno de naturaleza urbana durante un determinado período temporal, se revele, en todo caso, un incremento de valor y, por tanto, una capacidad económica susceptible de imposición. Esto es lo que la actual normativa determina, y lo que el Tribunal Constitucional, en su Sentencia de 16 de febrero de 2017 (RTC 2017, 26) ha considerado como inconstitucional.

Como es sabido, el ciudadano debe contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, pero esta obligación lleva conexo un derecho, el de hacerlo de acuerdo con su capacidad económica. Lo contrario, supone el quebrantamiento de los principios constitucionales.

V. A MODO DE SÍNTESIS

De entre los principios que conforman el sistema tributario español, tiene especial relevancia el principio de capacidad económica, que pese a no ser el único parámetro de justicia tributaria, debe respetarse por el legislador²⁸).

Sin embargo, este principio resulta transgredido en la actual regulación del IIVTNU, toda vez que resultan gravables aquellos supuestos en los que no se ha producido un incremento del valor del terreno en el momento de su transmisión, ya sea este real o potencial. Muy al contrario, son numerosas las ocasiones en las que lo que se produce es una verdadera minusvalía.

Por esta razón, han sido muchos los pronunciamientos jurisprudenciales que abogan por una reforma del Impuesto, siendo el último y más importante, la Sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de febrero de 2017 (RTC 2017, 26).

La misma trae causa en la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa, pero por la similitud de esta con la regulación contenida en el TRLRHL, debemos entender inminente la declaración de inconstitucionalidad de determinados preceptos de la norma estatal.

El Tribunal Constitucional concluye que el Impuesto es inconstitucional en aquellos supuestos en los que se someten a tributación «situaciones inexpresivas de capacidad económica», es decir, las que no presentan un aumento del valor del terreno en el momento de la transmisión. Se exhorta al legislador para que reforme la normativa en el sentido de la determinación de la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación.

Por ello, entendemos que resulta imprescindible en este momento llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones en las que se grave una capacidad económica irreal por no existir incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

VI. BIBLIOGRAFÍA

CAYÓN GALIARDO, A.: «Las reactivadas dudas sobre la constitucionalidad del IIVTNU», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 110, 2015.

COLAO MARÍN, P.A.: «Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, principios constitucionales y sistema jurídico tributario», *Quincena Fiscal*, núm. 20, 2016.

FALCÓN Y TELLA, R.: «El IIVTNU y la pérdida de valor de los inmuebles: Sentencia del Juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 13 de Barcelona de 22 de enero de 2013 (JUR 2013, 263167)», *Quincena Fiscal*, núm. 21, 2013.

GARCÍA CALVENTE, Y., RUIZ GARIJO, M.: «La necesidad de un Derecho Financiero Social como respuesta a la crisis financiera», en AAVV: *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Instituto de Estudios Fiscales, 2014.

LUQUE MATEO, M.A.: «El Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en tiempos de crisis», en DE LA PEÑA AMORÓS, M.M. (Coord.): *La financiación de las entidades locales en tiempos de crisis*, Tirant lo Blanch, 2014.

MAGRANER MORENO, F.J.: «El IIVTNU ¿grava o no plusvalías reales?», *Tribuna Fiscal*, núm. 273, 2014.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: «¿Cómo debe cuantificarse el incremento de valor de los terrenos en el IIVTNU? La sorprendente sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012 (JUR 2012, 158828)», *Diario La Ley*, núm. 8023, 2013.

MARTÍN DELGADO, J.M.: *Derecho Financiero y Derechos Fundamentales*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Málaga, 2010.

– «El control constitucional del principio de capacidad económica», en *El Tribunal Constitucional*, Instituto de Estudios Fiscales, Vol. II, 1980.

NAVARRO EGEEA, M.: «La base imponible del IIVTNU en el contexto económico actual», en DE LA PEÑA AMORÓS, M.M. (Coord.): *La financiación de las entidades locales en tiempos de crisis*, Tirant lo Blanch, 2014.

PRÓSPER ALMAGRO, A.B.: «IIVTNU: hacia una inaplazable reforma de gran calado», *Quincena Fiscal*, núm. 21, 2014.

RUBIO DE URQUÍA, J.I.: «La plusvalía municipal: una ficción que no está aguantando la presión de la realidad», *Tributos Locales*, núm. 122, 2015.

SAINZ DE BUJANDA, F.: «Introducción al Derecho Financiero en nuestro tiempo», *Hacienda y Derecho*, IEP, 1962.

SAN MARTÍN RODRÍGUEZ, A.: «Problemática actual existente en el ámbito del IIVTNU», *Tributos Locales*, núm. 116, 2014.

SIMÓN ACOSTA, E.: «Malas prácticas en el Impuesto Municipal de Plusvalía de terrenos», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 860, 2013.

SOTO MOYA, M.M.: «La dación en pago de la vivienda: especial consideración de sus consecuencias tributarias», en GARCÍA CALVENTE, Y., RUIZ GARIJO, M., y SOTO MOYA, M.M. : *Innovaciones sociales en materia de vivienda: perspectiva tributaria*, Aranzadi, 2016.

VARONA ALABERN, J.E.: «A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2010.

1 Señala MAGRANER MORENO que «tras más de un cuarto de siglo de vigencia del IIVTNU, después de su aprobación por la LHHLL de 1988, no podemos concluir que la andadura de este impuesto local por nuestro ordenamiento tributario haya sido pacífica, y menos aún que podamos vislumbrar un inminente desenlace feliz para su enrevesada existencia», en MAGRANER MORENO, F.J.: «El IIVTNU ¿grava o no plusvalías reales?», *Tribuna Fiscal*, núm. 273, 2014, p. 47.

2 Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

3 Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.^a), Sentencia de 29 abril 1996 (RJ 1996, 4916).

4 Sobre la problemática de la determinación de la base imponible en el IIVTNU, ha sido profusa la doctrina, advirtiéndose ya por SAINZ DE BUJANDA, F.: «Introducción al Derecho Financiero en nuestro tiempo», *Hacienda y Derecho*, IEP, 1962; y más recientemente, en relación directa con la problemática económica actual: RUBIO DE URQUÍA, J.I.: «La plusvalía municipal: una ficción que no está aguantando la presión de la realidad», *Tributos Locales*, núm. 122, 2015; SAN MARTÍN RODRÍGUEZ, A.: «Problemática actual existente en el ámbito del IIVTNU», *Tributos Locales*, núm. 116, 2014; PRÓSPER ALMAGRO, A.B.: «IIVTNU: hacia una inaplazable reforma de gran calado», *Quincena Fiscal*, núm. 21, 2014; NAVARRO EGEEA, M.: «La base imponible del IIVTNU en el contexto económico actual», en DE LA PEÑA AMORÓS, M.M. (Coord.): *La financiación de las entidades locales en tiempos de crisis*, Tirant lo Blanch, 2014, pp. 367-396; MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: «¿Cómo debe cuantificarse el incremento de valor de los terrenos en el IIVTNU? La sorprendente sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012 (JUR 2012, 158828)», *Diario La Ley*, núm. 8023, 2013; SIMÓN ACOSTA, E.: «Malas prácticas en el Impuesto Municipal de Plusvalía de terrenos», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 860, 2013.

5 CAYÓN GALIARDO, A.: «Las reactivadas dudas sobre la constitucionalidad del IIVTNU», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 110, 2015, p. 15.

6 FALCÓN Y TELLA, R.: «El IIVTNU y la pérdida de valor de los inmuebles: Sentencia del Juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 13 de Barcelona de 22 de enero de 2013 (JUR 2013, 263167)», *Quincena Fiscal*, núm. 21, 2013, p. 9.

7 Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.^a), Sentencia núm. 553/2012, de 22 de mayo (JUR 2012, 258899).

8 Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 13 de Barcelona (Comunidad Autónoma de Cataluña), Sentencia núm. 16/2013, de 22 de enero (JUR 2013, 263167).

9 En el mismo sentido, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 9.^a) Sentencia núm. 346/2015, de 24 de abril (JUR 2015, 151804) y el Tribunal Superior de Justicia de La Rioja (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.^a), en su Sentencia núm. 249/2015, de 1 de octubre (JT 2015, 1433).

10 Tribunal Superior de Justicia de Asturias (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.^a) Sentencia núm. 799/2016, de 7 de noviembre (JUR 2017, 257515).

11 En el caso de autos, el Tribunal considera acreditada la adquisición de los terrenos, mediante permuta, en escritura pública de fecha 23 de abril de 2007, en la que se describe con todos sus datos, la «finca urbana (parcela 14) del Proyecto de Compensación del PP1 de la Florida de Oviedo (solar), propiedad del Principado de Asturias, que se transmite a la recurrente cuyo valor es de 6.011.548,89 euros, el cual no cabe cuestionar en tanto, entre otros datos, es el establecido por la Dirección General de Patrimonio, y si el valor de venta en el 2014, avalado por empresa tasadora, es de 4.447.858,27 euros, no cabe

duda que el inmueble no ha incrementado su valor, y referido a un solar sin edificar en ambos casos, sin que proceda, en el caso, acudir al tajante cálculo que se recoge, o a la distinción entre precio y valor real».

12 Así lo establece el propio Tribunal Constitucional en la Sentencia de 16 de febrero de 2017 (RTC 2017, 26): «Debe excluirse, por tanto, cualquier análisis de constitucionalidad de los arts. 107 y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, por no ser aplicables al proceso a quo ni ser, por tanto, su eventual inconstitucionalidad relevante para adoptar una decisión en el mismo. En tal sentido, debemos declarar la inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad planteada en relación a tales preceptos, declaración que se llevará al fallo».

13 Sentencia del Tribunal Constitucional de 28 de octubre de 1997 (RTC 1997, 182).

14 Sentencia del Tribunal Constitucional de 19 de julio de 2000 (RTC 2000, 194).

15 Pese que este axioma parece claro, estamos de acuerdo con VARONA ALABERN en que «a veces se aprueban normas legales que, a pesar de padecer claros vicios de inconstitucionalidad, se aplican de forma reiterada y acaban instalándose con total normalidad en nuestro ordenamiento, hasta adquirir carta de naturaleza y mimetizarse sibilinamente con el resto del tejido normativo. Esta lamentable situación no se alcanza sin la colaboración de los distintos agentes jurídicos, quienes, por comodidad, desdén, exceso de trabajo o cualquier otra injustificada causa, acaban por relativizar la dimensión de aquella irregularidad», en VARONA ALABERN, J.E.: «A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2010, p. 67.

16 Auto del Tribunal Constitucional de 26 de febrero de 2008 (RTC 2008, 71 AUTO).

17 COLAO MARÍN, P.A.: «Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, principios constitucionales y sistema jurídico tributario», *Quincena Fiscal*, núm. 20, 2016, p. 62.

18 Se establece un mínimo de uno y un máximo de veinte años.

19 En efecto, el Tribunal Constitucional afirma que «es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto».

20 Sobre este particular, LUQUE MATEO, M.A.: «El Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en tiempos de crisis», en DE LA PEÑA AMORÓS, M.M. (Coord.): *La financiación de las entidades locales en tiempos de crisis*, Tirant lo Blanch, 2014, pp. 327-365.

21 Como se establece en la Sentencia del Tribunal Constitucional de 7 de noviembre de 2013 (RTC 2013, 189), el principio de conservación de la norma «se erige en parámetro hermenéutico el que la interpretación conforme se pueda deducir de modo natural y no forzado del tenor literal del precepto, sin afectación de la seguridad jurídica».

22 Establece la Sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de diciembre de 1999 que «Es constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza».

23 COLAO MARÍN, P.A.: «Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana...», *op. cit.*, p. 58.

24 CAYÓN GALIARDO, A.: «Las reactivadas dudas...», *op. cit.*, p. 18.

25 MARTÍN DELGADO, J.M.: *Derecho Financiero y Derechos Fundamentales*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Málaga, 2010, pp. 72 y 73. Algunos autores, como GARCÍA CALVENTE y RUIZ GARIJO, van todavía más allá, y propugnan el establecimiento del Derecho Financiero Social: «se debería abordar la construcción de un Derecho Social o un Derecho Sostenible, en el que el derecho al desarrollo humano y sostenible no se reduzca a un mero intercambio comercial, financiero o económico, sino que ponga en primera línea de prioridad el respeto, la protección y la promoción del conjunto de los derechos humanos, para todos los grupos e individuos, en especial para los más pobres, vulnerables y desfavorecidos. Se trataría de avanzar teórica y socialmente hacia un nuevo ideal para los sistemas jurídicos del presente y del futuro, introduciendo la idea de sostenibilidad del Derecho», en GARCÍA CALVENTE, Y., RUIZ GARIJO, M.: «La necesidad de un Derecho Financiero Social como respuesta a la crisis financiera», en AAVV: *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Instituto de Estudios Fiscales, 2014, p. 2958.

26 En nuestra opinión, la novedad introducida por el Real Decreto-Ley 6/2012, de 9 de marzo contaba «con un ámbito de aplicación excesivamente restringido, pues la sustitución del obligado al pago solo se produciría en los supuestos recogidos en el RDL 6/2012, siendo necesario cumplir los requisitos relativos al umbral de exclusión, que, en muchas ocasiones, no podrían ser satisfechos, provocando un grave perjuicio para el deudor», SOTO MOYA, M.M.: «La dación en pago de la vivienda: especial consideración de sus consecuencias tributarias», en GARCÍA CALVENTE, Y., RUIZ GARIJO, M., y SOTO MOYA, M.M. : *Innovaciones sociales en materia de vivienda: perspectiva tributaria*, Aranzadi, 2016, p. 196.

27 Sentencia del Tribunal Constitucional de 13 de diciembre de 1999 (RTC 1999, 233).

28 Indica MARTÍN DELGADO que «la capacidad económica no es el único parámetro de la justicia tributaria, ya que la propia Constitución Española especifica que el sistema tributario habrá de inspirarse en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio», en MARTÍN DELGADO, J.M.: «El control constitucional del principio de capacidad económica», en *El Tribunal Constitucional*, Instituto de Estudios Fiscales, Vol. II, 1980, p. 1586.