

# **La tributación de la vivienda vacía en el ámbito autonómico y local. Algunas reflexiones a la luz del artículo 6.3 LOFCA**

*Lucía Urbano Sánchez*

Área de Derecho Financiero y Tributario

*Universidad de Córdoba*

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. II. SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL GRAVAMEN DE LA VIVIENDA DESOCUPADA. EN PARTICULAR, SU COMPATIBILIDAD CON EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA. 1. Las exigencias impuestas por el Tribunal Constitucional a los denominados tributos “extrafiscales”. 2. La compatibilidad de la tributación de la vivienda vacía con el principio de capacidad económica. III. EL IMPUESTO CATALÁN SOBRE LAS VIVIENDAS VACÍAS. 1. Introducción. 2. El régimen jurídico del Impuesto catalán sobre las Viviendas Vacías. A. Algunos elementos esenciales del impuesto: el hecho imponible y el ámbito objetivo. B. A vueltas con el ámbito subjetivo del impuesto. C. Otros aspectos relativos a su configuración. IV. EL RECARGO POR VIVIENDA DESOCUPADA EN EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES. 1. Consideraciones previas. 2. Hecho imponible distinto del que da lugar a la exacción del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. 3. La necesaria existencia de desarrollo reglamentario estatal para su aplicación. V. ANÁLISIS DE LA COMPATIBILIDAD DEL IMPUESTO CATALÁN SOBRE LAS VIVIENDAS VACÍAS CON EL RECARGO DEL ARTÍCULO 72.4 TRLRHL. VI. CONCLUSIONES. VII. BIBLIOGRAFÍA.

RESUMEN. Este artículo trata de ofrecer una visión general sobre la tributación de la vivienda vacía en España a nivel autonómico y local mediante el análisis de los distintos gravámenes que sobre la misma están previstos en sendos niveles territoriales del Estado Español. El presente trabajo se centra, fundamentalmente, en el estudio del único impuesto de este tipo creado por una Comunidad Autónoma de

régimen común, a saber, el Impuesto catalán sobre las Viviendas Vacías, y en el análisis del conocido como “recargo sobre viviendas desocupadas” del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Asimismo, se comentan las observaciones que han sido realizadas al respecto por la doctrina y la jurisprudencia, y se reflexiona sobre la compatibilidad entre los citados gravámenes a la luz del artículo 6.3 LOFCA.

**PALABRAS CLAVE:** vivienda vacía, renta potencial, función social de la vivienda, impuesto catalán sobre viviendas vacías, recargo sobre el IBI.

**ABSTRACT:** This article seeks to provide a general overview on taxation of empty housing at the regional and local level, through the analysis of some taxes that are provided for by these two territorial levels of the Spanish State. This work mainly focuses on the study of the only tax of this type created by a common regime Autonomous Community, namely the Catalan vacant housing tax, and, besides, in the study of the taxation known as “surcharge on unoccupied housing” over the municipal property tax. In addition, observations that have been made by legal doctrine and jurisprudence are exposed in this work, as well as a reflection about the compatibility among these aforementioned taxes in the light of article 6.3 of the Law on Financing of Autonomous Communities.

**KEYWORDS:** empty dwelling, potential income, social function of housing, Catalan vacant housing tax, surcharge over the municipal property tax.

## I. INTRODUCCIÓN

Nuestro país cuenta con un considerable parque de viviendas vacías compuesto por aproximadamente 3,4 millones de viviendas de los 25,2 millones de viviendas totales existentes en España, según el Censo de Población y Viviendas realizado en el año 2011 por el Instituto Nacional de Estadística<sup>1</sup>.

Estos datos hay que interpretarlos dentro de un contexto en el que conviven realidades claramente opuestas y en el que, tras la crisis económica imperante en nuestro país desde 2008, dicho contraste se ha agravado. El panorama al que aludimos lo conforman, por una parte, un importante stock de viviendas vacías que no se ofrecen y que, en gran parte, pertenecen a personas jurídicas (fundamentalmente, entidades financieras, filiales inmobiliarias y entidades de gestión de activos<sup>2</sup>). Y, por

<sup>1</sup> INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA: «Censos de Población y Viviendas 2011. Edificios y viviendas. Datos provisionales», *Notas de prensa INE*, 18 abril 2013, pág. 1.

<sup>2</sup> NAVARRO GARCÍA, A.: «Medidas fiscales para garantizar el Derecho de Acceso a la Vivienda: el recargo del IBI y otras medidas tributarias sobre las viviendas desocupadas», *Tributos Locales*, núm. 123, diciembre 2015-enero 2016, pág. 48.

otra parte, la creciente demanda social de viviendas en alquiler asequible, o simplemente en alquiler, de un sector de la población que encuentra serias dificultades para acceder a la vivienda debido a la falta de recursos para su adquisición en propiedad y a los impedimentos, asimismo, existentes para acceder a ella por la vía del alquiler (porque o bien no se ofrecen viviendas en alquiler, pese a estar vacías, o el precio del alquiler no es módico). Nos estamos refiriendo a los colectivos más vulnerables y, entre ellos, especialmente a las personas desahuciadas en estos últimos años por no haber podido hacer frente a sus préstamos hipotecarios.

En aras de mejorar esta coyuntura, son diversas las medidas que pueden ser adoptadas. Entre ellas, y sin ánimo de exhaustividad, podemos encontrar: por un lado, las medidas de flexibilización del mercado del alquiler de viviendas -como las introducidas por la Ley 4/2013, de 4 de junio<sup>3</sup>-. Por otro lado, también es posible la adopción de medidas de política fiscal, ya sea de incentivos fiscales al alquiler o de gravámenes sobre la desocupación de la vivienda. Y, en fin, incluso han sido empleadas a tal efecto técnicas de intervención administrativa basadas en el alquiler forzoso de la vivienda desocupada o consistentes en la imposición de sanciones cuando no se da efectiva habitación a la misma<sup>4</sup>.

En concreto, ha habido Comunidades Autónomas que han establecido medidas de expropiación forzosa dirigidas a facilitar el acceso a la vivienda. Un ejemplo de ello es la medida que adoptó el Parlamento de Cataluña en el art. 42.6 de la Ley 18/2007, de 28 de diciembre, del derecho a la vivienda, que establecía la posibilidad de que la Administración pudiera declarar el incumplimiento de la función social de la propiedad y, por consiguiente, acordar el alquiler forzoso de las viviendas desocupadas injustificadamente en ámbitos de demanda residencial fuerte y acreditada. No obstante, cabe indicar que actualmente esta medida no se encuentra vigente ya

---

<sup>3</sup> GARCÍA CALVENTE, Y.: «Incidencia de la política económica en el diseño del IRPF. Especial referencia al tratamiento fiscal de la vivienda» en AA.VV. (Coord. PATÓN GARCÍA, G.): *La nueva tributación tras la reforma fiscal*, CISS, Wolters Kluwer, Madrid, 2016, pág. 344.

<sup>4</sup> Constituyen infracciones de este tipo las tipificadas en los arts. 53.1 a) de la Ley 1/2010, de 8 de marzo, reguladora del Derecho a la Vivienda en Andalucía; y 106 i) de la Ley 2/2003, de 30 de enero, de Vivienda en Canarias; actualmente sin aplicación por mantener suspendidos el Tribunal Constitucional, entre otros, los preceptos de las respectivas leyes que dan nueva redacción -en el caso de Andalucía-, o bien, introducen -en el supuesto de Canarias- los artículos mencionados (AATC 32/2015, de 15 de febrero; y 135/2015, de 21 de julio). Asimismo, la Ley catalana 18/2007, de 28 de diciembre, del derecho a la vivienda, en su art. 123.3 a) bis, califica como infracción muy grave en materia de vivienda de protección oficial “[n]o adoptar, una persona jurídica, en el transcurso de un año natural a contar desde la adquisición de la vivienda, ninguna de las medidas tendentes al cumplimiento efectivo y legal de la obligación de destinarlo a residencia habitual y permanente de personas físicas” [en relación con este precepto, véase MARÍN-BARNUEVO, D.: «Medidas para disuadir la tenencia de viviendas desocupadas», *idl-blog*, septiembre 2015. Disponible en: <http://www.idluam.org/blog/?p=352> (consultado por última vez el día 10/12/2016)].

que el art. 161 de la Ley 9/2011, de 29 de diciembre, de promoción de la actividad económica derogó los apartados 6 y 7 del art. 42 de la Ley 18/2007.

Esta medida resultaba polémica a todas luces porque, aunque iba dirigida a garantizar el derecho a una vivienda digna y adecuada establecido en el art. 47 CE, podía poner en entredicho otro derecho también constitucional, a saber, el derecho a la propiedad privada garantizado en el art. 33 CE<sup>5</sup>. Asimismo, dentro de la doctrina hubo quien consideró que la citada medida no superaba el test de proporcionalidad basándose en que la misma no era necesaria dada «la existencia de alternativas menos gravosas para los derechos de los propietarios e igualmente beneficiosas para la sociedad»<sup>6</sup> como son los incentivos fiscales al arrendamiento de vivienda, es decir, las medidas dirigidas a mejorar la fiscalidad tanto de los arrendatarios como de los arrendadores.

Con la misma finalidad de estas controvertidas medidas de expropiación forzosa, pero con ciertas diferencias en su configuración, encontramos la Disposición Adicional primera de la Ley andaluza 4/2013, de 1 de octubre, de medidas para asegurar el cumplimiento de la función social de la vivienda<sup>7</sup>; y la Disposición Adi-

<sup>5</sup> ÁLVAREZ BARBEITO, P.: «Reflexiones sobre la fiscalidad de la vivienda vacía en España», *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, núm. 12, 2008, pág. 23. Ahora bien, es oportuno indicar que el derecho a la propiedad privada consagrado en la Constitución no puede entenderse hoy en día como «una figura jurídica reconducible exclusivamente al tipo abstracto descrito en el art. 348 del Código Civil» (STC 141/2014, de 11 de septiembre, FJ 9). En efecto, el art. 33.2 CE establece que: «[l]a función social de estos derechos delimitará su contenido, de acuerdo con las leyes» y el apartado 3 que: «[n]adie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las leyes». El máximo intérprete de la Constitución, en la STC 93/2015, de 14 de mayo, interpreta este art. 33 CE entendiendo que el derecho constitucional de propiedad privada «se configura y protege, ciertamente, como un haz de facultades individuales sobre las cosas, pero también, y al mismo tiempo, como un conjunto de deberes y obligaciones establecidos, de acuerdo con las Leyes, en atención a valores o intereses de la colectividad, es decir, a la finalidad o utilidad social que cada categoría de bienes objeto de dominio esté llamada a cumplir (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 2)» (FJ 13). Asimismo, el Pleno del Tribunal Constitucional en la STC 37/1987, de 26 de marzo reconoce que «es claro que la regulación constitucional de la expropiación no supone una negación del derecho de propiedad privada, sino sólo su sacrificio concreto ante la presencia de intereses públicos o sociales superiores, con respeto del contenido económico del derecho sacrificado, que se transforma en el derecho a obtener una indemnización por el valor del bien o derecho del que el titular ha sido forzosamente privado» (FJ 4). Por lo expuesto, y en virtud de otros pronunciamientos del Tribunal más recientes, podemos concluir que para que el derecho a la propiedad privada quede a salvo en estos casos de expropiación forzosa es imprescindible que se conceda al afectado la correspondiente indemnización o contraprestación económica por la privación del pleno dominio de su vivienda y que en ella exista «un “proporcional equilibrio” [STC 166/1986, fundamento jurídico 13 B)] entre el valor del bien o derecho expropiado y la cuantía de la indemnización ofrecida» (STC 141/2014, de 11 de septiembre, FJ 9).

<sup>6</sup> MARÍN GARCÍA, I.; MILÁ RAFEL, R.: «El alquiler forzoso de la vivienda desocupada», *Revista InDret*, núm. 2, 2007, pág. 17.

<sup>7</sup> La Disposición Adicional primera de la Ley andaluza 4/2013, de 1 de octubre, dispone que: «[s]e declara de interés social la cobertura de necesidad de vivienda de las personas en especiales circunstancias de emergencia

cional cuarta de la Ley 2/2014, de 20 de junio, de modificación de la Ley 2/2003, de 30 de enero, de Vivienda de Canarias y de medidas para garantizar el derecho a la vivienda. Sin embargo, ninguna de estas medidas tiene virtualidad en la práctica ya que el Tribunal Constitucional ha resuelto mantener la suspensión de las mismas solicitada en los respectivos recursos de inconstitucionalidad interpuestos contra las disposiciones indicadas (AATC 32/2015, de 15 de febrero, en el caso de Andalucía; y 135/2015, de 21 de julio, en el de Canarias).

Algunas Comunidades Autónomas, como Cataluña, además han optado por la creación de impuestos propios que gravan la desocupación de las viviendas y que tienen como objetivo reducir el stock de viviendas vacías al que nos referíamos anteriormente mediante la puesta en alquiler de las mismas. Y este es precisamente el tema objeto de este trabajo, pues la creación de estos impuestos ha suscitado serias dudas sobre su constitucionalidad respecto de las cuales todavía no se ha pronunciado el máximo intérprete de nuestra Constitución, pero que a día de hoy merecen especial atención a raíz de que el Tribunal Constitucional levantara el pasado mes de septiembre la suspensión cautelar que recaía sobre la Ley que crea y regula el Impuesto sobre las Viviendas Vacías de la Generalidad de Cataluña, a saber: la Ley 14/2015, de 21 de julio, del Impuesto sobre Viviendas Vacías y de modificación de normas tributarias y de la Ley 3/2012 (en adelante, LIVV)<sup>8</sup>.

Además, con motivo de la aparición de estos gravámenes autonómicos, ha resurgido un problema que ya se planteó años atrás, y que no es otro que el relativo a la

---

*social incursas en procedimientos de desahucio por ejecución hipotecaria, a efectos de expropiación forzosa del uso de la vivienda objeto del mismo por un plazo máximo de tres años, a contar desde la fecha del lanzamiento acordado por el órgano jurisdiccional competente». Sin duda alguna, tanto esta medida como la que establecía el derogado art. 42.6 de la Ley 18/2007, de 28 de diciembre, tratan de asegurar la efectividad del derecho a una vivienda digna y adecuada. Pero, a diferencia de ésta última, la Disposición Adicional primera de la ley andaluza ahora aludida no exige como condición para que se acuerde la expropiación forzosa del uso de la vivienda que se declare el incumplimiento de la función social de la propiedad. Esta previsión consiste, básicamente, en la expropiación temporal a las entidades financieras, a sus filiales inmobiliarias y a las entidades de gestión de activos, del uso de las viviendas incursas en procedimientos de desahucio instados por ellas mismas a fin de que las personas afectadas puedan continuar ocupando su vivienda por un plazo máximo de tres años (Preámbulo de la Ley 4/2013, de 1 de octubre). A propósito de este inciso, conviene advertir que si bien es cierto que esta medida se mantiene suspendida y pendiente de pronunciamiento por el Tribunal Constitucional, no debemos ignorar que ya en la STC 93/2015, de 14 de mayo, el máximo intérprete de la Constitución declaró inconstitucional y nula la disposición a la que sustituye, a saber, la Disposición Adicional segunda del Decreto-ley 6/2013, de 9 de abril, de medidas para asegurar el cumplimiento de la Función Social de la Vivienda -hoy derogado-, por constituir «un obstáculo significativo para la eficacia de la medida de política económica que el Estado disciplina en la Ley 1/2013 y, por tanto, (...) menoscaba[r] la competencia estatal ex. art. 149.1.13» (FJ 18).*

<sup>8</sup> En relación con las medidas adoptadas en Cataluña para disuadir la desocupación de las viviendas -en concreto, el Impuesto sobre las Viviendas Vacías y la infracción del art. 123.3 a) bis de la Ley 18/2007, de 28 de diciembre- MARÍN-BARNUEVO considera «jurídicamente reprochable que se

aplicación del recargo sobre las viviendas desocupadas con carácter permanente en el ámbito del IBI (art. 72.4 TRLRHL).

Básicamente, éstas son las razones que han motivado la elaboración de este trabajo cuyo objetivo es, en primer lugar, el estudio de la constitucionalidad del gravamen de la vivienda desocupada -juicio de constitucionalidad en abstracto- a la luz del principio de capacidad económica consagrado en el art. 31.1 CE y en el que se incluyen consideraciones de índole extrafiscal. Y, en segundo lugar, una vez comprobado que tal gravamen es respetuoso con las exigencias constitucionales, proporcionar una panorámica actual de la tributación de la vivienda vacía en el ámbito de las Comunidades Autónomas de régimen común (donde encontramos como único ejemplo el citado impuesto catalán), así como en el ámbito local<sup>9</sup>. Por último, examinaremos la posible coexistencia en nuestro ordenamiento jurídico *ex* art. 6.3 LOFCA de estos dos gravámenes sobre la vivienda vacía previstos en sendos niveles territoriales del Estado.

---

superpongan descoordinadamente distintas medidas que tienen una misma estructura y persiguen el mismo resultado, desnaturalizando la naturaleza y función de los tributos y, además, permitiendo que una conducta tipificada como infracción constituya al mismo tiempo el presupuesto de hecho de un impuesto» [MARÍN-BARNUEVO, D.: «Medidas para disuadir la tenencia de viviendas desocupadas», *idl-blog*, septiembre 2015. Disponible en: <http://www.idluam.org/blog/?p=352> (consultado por última vez el día 10/12/2016)].

<sup>9</sup> Pese a que no es objeto de nuestro trabajo el estudio de la tributación de la vivienda vacía en los Territorios Forales, interesa señalar que encontramos otro caso de impuesto autonómico sobre la vivienda vacía en el Territorio Histórico del País Vasco, donde su Parlamento ha aprobado la Ley 3/2015, de 18 de junio, de vivienda, que dedica los arts. 56, 57, 58 y 59 (Sección 1ª del Capítulo IX) a regular el canon de vivienda deshabitada. Asimismo, en el ámbito foral y en la misma línea de la previsión contenida en el TRLRHL, encontramos que en el País Vasco, el art. 14.5 de la Norma Foral 12/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, modificado por la Norma Foral 4/2012, de 4 de julio, por la que se introducen determinadas modificaciones en la tributación local, faculta a los Ayuntamientos para exigir un recargo de hasta el 150 por 100 de la cuota líquida del IBI sobre los bienes inmuebles de uso residencial que no constituyan la residencia habitual del sujeto pasivo o de terceros por arrendamiento o cesión de su uso. Por su parte, en la Comunidad Foral de Navarra, la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra, tras su modificación por la Ley Foral 31/2013, de 31 de octubre, de modificación del artículo 132 y del Capítulo VIII del Título II de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra, establece y regula en el Capítulo VIII del Título II (arts. 184-191), no ya un recargo, sino un impuesto -en el sentido estricto del término- sobre viviendas deshabitadas, de exacción obligatoria por los Ayuntamientos de Navarra.

## II. SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL GRAVAMEN DE LA VIVIENDA DESOCUPADA. EN PARTICULAR, SU COMPATIBILIDAD CON EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

### 1. Las exigencias impuestas por el Tribunal Constitucional a los denominados tributos “extrafiscales”

La tributación de la vivienda vacía posee una finalidad marcadamente extrafiscal, pues su razón de ser no es otra que la de «facilitar el acceso de todos los ciudadanos al disfrute de una vivienda digna» (Exposición de Motivos de la Ley 51/2002 de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales), lo que en la práctica, como han venido señalando algunos Tribunales, se traduce en «propiciar la oferta de las viviendas vacías en alquiler o venta»<sup>10</sup>.

Esto nos lleva a reflexionar sobre la constitucionalidad del gravamen de la vivienda desocupada, ya se trate del Impuesto catalán sobre las Viviendas Vacías (en adelante, IVV) o del recargo del IBI sobre viviendas desocupadas, habida cuenta de que nos encontramos ante un tributo -cualquiera que sea su regulación legal concreta- cuya finalidad principal es claramente extrafiscal y no recaudatoria, como es consustancial a las prestaciones tributarias.

Del art. 31.1 CE deducimos que la finalidad principal de los tributos es contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. No obstante, como ha señalado reiteradamente el Tribunal Constitucional, «“el tributo puede no ser sólo una fuente de ingresos, una manera de allegar medios económicos a los entes territoriales para satisfacer sus necesidades financieras (fin fiscal), sino que también puede responder a políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria (fin extrafiscal)” (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 6; 194/2000, de 19 de julio, FJ 7; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; y 179/2006, de 13 de junio, FJ 3)» [STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 a)].

Más recientemente, el máximo intérprete de la Constitución -en la STC 53/2014, de 10 de abril- ha definido la “extrafiscalidad” como la finalidad que poseen aquellos tributos «que persig[ue]n, bien disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas (por ejemplo, para el medio ambiente), bien, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras de determinada finalidad, todo ello sin perjuicio de que la citada finalidad extrafiscal no sea incompatible con un propósito recaudatorio, aunque sea secundario, lo que es consustancial al propio concepto de tributo, que no es otro que aquel cuya finalidad es contribuir “al sostenimiento de los

<sup>10</sup> STSJ de País Vasco de 26-11-2014 (JUR 2015\35746), FJ 4.

gastos públicos” (art. 31.1 CE)» [FJ 6 c)] y ha conceptualizado el “impuesto extrafiscal” como aquél que trata de «modificar comportamientos o al menos hacer pagar por ello (...) y que exige que la estructura del tributo arbitre instrumentos dirigidos a la consecución de la finalidad perseguida, gravando la capacidad económica» [FJ 6 c)].

De este acervo jurisprudencial extraemos la conclusión de que el Tribunal Constitucional admite que los tributos puedan perseguir, junto con la finalidad recaudatoria, otros fines extrafiscales. Pero para ello es necesario, por un lado, que estos últimos ««estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza»» [STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 a)]<sup>11</sup> y, por otro, que el tributo respete el principio de capacidad económica, es decir, que el tributo grave un hecho imponible revelador de riqueza<sup>12</sup>.

La tributación de la vivienda desocupada, como sabemos, pretende, fundamentalmente, hacer efectivo el derecho contenido en el art. 47 CE, a saber, el derecho de todos los españoles (y extranjeros residentes en algún municipio de España) al disfrute de una vivienda digna y adecuada. Se trata de uno de los principios rectores de la política social y económica<sup>13</sup> ubicados en el Capítulo III del Título I de nuestra Carta Magna, que además encuentra su protección en el artículo 53.3 CE y en la cláusula de Estado Social del art. 1.1 CE<sup>14</sup>, por lo que no cabe duda que cumple con la exigencia relativa al «cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos» garantizados por la Constitución.

Por su parte, el respeto del principio de capacidad económica constituye una de las principales exigencias que ha de observar, de conformidad con el art. 31.1 CE, cualquier tributo -también, por tanto, los de carácter “extrafiscal”- y una de las primeras dudas de constitucionalidad que pueden plantearse *en abstracto* respecto de cualquier prestación tributaria establecida *ex novo* por el legislador.

<sup>11</sup> En este sentido, asimismo, el art. 2.1 LGT que establece que: «[L]os tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución».

<sup>12</sup> Por todas, SSTC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 a); y 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 c).

<sup>13</sup> Según PORRAS NADALES, los principios rectores de la política social y económica «son un conjunto de derechos y principios que están directamente vinculados a la definición de nuestro Estado como Estado Social y que poseen un especial desarrollo en el ámbito autonómico. Tratan de asegurar determinadas condiciones materiales de vida y de bienestar para todos, para así cumplir el mandato constitucional contenido en el art. 9.2 CE y el objetivo programático de un “orden económico y social justo” comprendido en el Preámbulo de la Constitución» (PORRAS NADALES, A.: «Los principios rectores de la política social y económica», en AA.VV.: *Manual de Derecho Constitucional*, Tecnos, Madrid, 2010, págs. 689 y 690).

<sup>14</sup> ROVIRA FERRER, I.: «La constitucionalidad del Impuesto catalán sobre Viviendas Vacías», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 110, 2015, pág. 39.

De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, el principio de capacidad económica presenta dos manifestaciones: como *fundamento de la imposición* y como *criterio o medida de la imposición*. Sin embargo, cuando el Tribunal Constitucional alude a la capacidad económica al abordar la cuestión de la extrafiscalidad de un tributo se está refiriendo a la primera de estas manifestaciones -al principio de capacidad económica como *fundamento* de la imposición-, por resultar predicable esta exigencia de todos los tributos que conforman el sistema tributario<sup>15</sup>.

En relación con esta primera proyección, para que el principio de capacidad económica quede a salvo, el tributo debe gravar un hecho imponible revelador de riqueza, real o potencial -pero nunca inexistente o ficticia-, indicativa de capacidad económica en la generalidad de los casos<sup>16</sup>.

Respecto al principio de capacidad económica como *criterio o medida* de la imposición, el Tribunal Constitucional ha señalado que supone una exigencia dirigida al legislador para que module «la carga de cada contribuyente en la medida -en función- de la capacidad económica» (STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 8; y AATC 118/2006, de 28 de marzo, FJ 4; 117/2006, de 28 de marzo, FJ 4; 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5, entre otros). En cuanto a su alcance, ésta proyección del principio de capacidad económica «sólo resulta predicable del “sistema tributario” en su conjunto» (ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5), de manera que no es exigible de todas las prestaciones tributarias que componen el sistema tributario, sino únicamente de aquellos tributos «que por su entidad cualitativa o cuantitativa constituyen pilares estructurales de nuestro sistema tributario, lo cual sucede únicamente con los impuestos, y no con todos ellos»<sup>17</sup>.

## 2. La compatibilidad de la tributación de la vivienda vacía con el principio de capacidad económica

Sentado que el principio de capacidad económica como *fundamento* de la imposición se aplica a todos y cada uno de los tributos, el gravamen de la no ocupación

---

<sup>15</sup> En relación con el alcance del principio de capacidad económica como fundamento de la imposición, véanse, entre otras, las SSTC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5, y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 4 b).

<sup>16</sup> Entre las principales, STC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5, y ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5.

<sup>17</sup> AGUALLO AVILÉS, A.; BUENO GALLARDO, E.: «Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del art. 31.1 CE», en AA.VV. (Coord. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.): *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Dykinson-CEU Universidad San Pablo, Madrid, 2007, pág. 81. Uno de estos “pilares estructurales” [STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 d)] del sistema tributario es el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) que «por su carácter general y personal, y figura central de la imposición directa, constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario. Se trata

de un inmueble por su titular ha de respetar, indefectiblemente, esta manifestación del principio.

Pues bien, aplicando la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional podemos afirmar, sin lugar a dudas, que dicho gravamen respeta esta manifestación del principio, ya que la imposición sobre la vivienda vacía recae sobre una *renta potencial*. Así lo ha puesto de relieve el Tribunal Constitucional en la STC 295/2006, de 11 de octubre, en la que declaró inconstitucional y nulo el párrafo primero del apartado b) del art. 34 de la derogada Ley 18/1991, de 6 de junio, por contravenir el principio de igualdad tributaria consagrado en el art. 31.1 CE<sup>18</sup>. De acuerdo con el máximo intérprete de nuestra Constitución, este precepto establecía una “renta potencial” -en concreto, una imputación de renta calificada en aquel momento como rendimiento del capital inmobiliario- que incurría en una discriminación carente de una justificación razonable al imputar un rendimiento distinto a sujetos pasivos que ostentaban la titularidad de bienes inmuebles idénticos (misma superficie, situación, valor catastral y valor de mercado), en función de la adquisición más o menos reciente de aquéllos, discriminación que, a todas luces, resultaba contraria al art. 31.1 CE (FJ 8).

Antes de proceder a examinar la compatibilidad con el principio de igualdad tributaria del citado art. 34 b), el Pleno del Tribunal Constitucional enjuició si con el gravamen de la imputación de rentas inmobiliarias se sometía a tributación una manifestación de riqueza, habida cuenta de que «el examen de la igualdad tributaria *presupone indefectiblemente la existencia de un índice o manifestación de riqueza susceptible de ser sometido a imposición*»<sup>19</sup>. Y a este respecto, el Tribunal concluyó que los rendimientos derivados de bienes inmuebles urbanos no arrendados ni subarrendados «integran la

---

(...) de un tributo 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 (...) y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE)” (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9; en el mismo sentido, SSTC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; 46/2000, de 17 de febrero, FJ 6; 137/2003, de 3 de julio, FJ 7; 108/2004, de 30 de junio, FJ 8, y 189/2005, de 7 de julio, FJ 8)» (ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5).

<sup>18</sup> RAMOS PRIETO, junto con gran parte de la doctrina tributarista, no comparte la tesis del Tribunal Constitucional plasmada en la citada sentencia en relación con el contenido del principio de capacidad económica como fundamento de la imposición, inclinándose más por «la tesis de que estamos en presencia de una ficción legal, que se traduce en el sometimiento a tributación de una renta virtual, es decir, de una manifestación de riqueza ficticia e inexistente». Además, pone de relieve el desacierto que supone que se graven rentas potenciales mediante un tributo como el IRPE, «donde se hacen más patentes los principios de generalidad y capacidad económica del artículo 31.1 de nuestra Norma Fundamental» y donde hay que exigir mayor rigor en el cumplimiento de este último principio constitucional (RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2008, págs. 212 y 223).

<sup>19</sup> STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 5. La cursiva es nuestra.

manifestación de una capacidad económica que si bien no deriva de una renta real -no hay un ingreso efectivamente producido- sí conecta con una renta potencial: cabe razonablemente entender que, en la medida en que tales inmuebles son susceptibles de generar un rendimiento al que “renuncia” su titular -el que podría obtenerse mediante su arrendamiento- estamos ante una “renta potencial” susceptible de ser sometida a imposición por el impuesto sobre la renta de las personas físicas» (STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 6).

A pesar de que esta afirmación del Tribunal Constitucional versa específicamente sobre la imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF, entendemos que resulta aplicable también al gravamen de la vivienda vacía en términos generales, entendiéndolo éste en abstracto, pues se trata de gravar una renta potencial, como es la renta que se podría obtener del arrendamiento de la vivienda pero que, sin embargo, no obtiene su titular al mantenerla desocupada. Dicho de otro modo, el común denominador de cualquier impuesto que se aplique a la vivienda vacía podría ser su hecho imponible: “la desocupación de la vivienda por su titular”, sin perjuicio de la configuración concreta que del mismo haga el legislador en su regulación legal.

A esto hay que añadir que para que se respete esta manifestación del principio basta con que el hecho imponible sea revelador de riqueza en la *generalidad* de los casos. Con carácter general, el titular de un inmueble que lo mantiene desocupado renuncia voluntariamente a la renta que podría recibir al arrendarlo. No obstante, es posible que en algún supuesto puntual la vivienda se encuentre desocupada, no por voluntad de su propietario, sino por la imposibilidad que encuentra éste para conseguir el alquiler o la venta del inmueble (especialmente, en períodos de crisis económica como el actual).

Esto, empero, no es óbice para entender respetado el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición pues «el enjuiciamiento de la constitucionalidad de las leyes debe hacerse tomando en consideración el caso normal y no las posibles excepciones a la regla prevista en la norma» (ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5)<sup>20</sup>. De esta posible vulneración del principio de capacidad económica en el caso concreto sólo podría conocer el Tribunal Constitucional mediante recurso de amparo<sup>21</sup>, pero dicho principio consagrado en el art. 31.1 CE carece de tal tutela

<sup>20</sup> Pese a que esto no impide que se entienda respetado el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición, el canon sobre la vivienda deshabitada del País Vasco tiene esta circunstancia en cuenta y establece que cuando el titular de una vivienda la mantiene en oferta de venta o alquiler a precios de mercados la desocupación está justificada (art. 56.2 Ley 3/2015, de 18 de junio, de vivienda).

<sup>21</sup> El recurso de amparo puede interponerse frente a actos de los poderes públicos que lesionen los derechos reconocidos en el artículo 14 CE, en la Sección Primera del Capítulo II del Título I (arts. 15 a 29 CE) y en el artículo 30.2 CE (arts. 53.2 CE y 41 LOTC). El Tribunal Constitucional en la STC 27/1997, de 11 de febrero, puntualiza que «el recurso de amparo no posee una función meramente preventiva o cautelar,

«a tenor de lo dispuesto en los arts. 53.2 CE y 41.1 LOTC» (STC 57/2005, de 14 de marzo, FJ 3), por lo que únicamente es posible el juicio abstracto de constitucionalidad por parte del Tribunal al interponerse el recurso de inconstitucionalidad y la cuestión de inconstitucionalidad. Y, a la luz de este control abstracto, en la generalidad de los casos, la tributación de la vivienda vacía grava una circunstancia indicativa de riqueza.

Baste lo anterior para eliminar cualquier atisbo de duda sobre el respeto de la tributación de la vivienda vacía (y en concreto, del IVV a nivel autonómico, y del recargo sobre viviendas desocupadas a nivel local) de esta primera proyección del principio de capacidad económica de acuerdo con la jurisprudencia constitucional.

Por lo que respecta al principio de capacidad económica como *criterio o medida* de la imposición, como se indicó previamente, solamente debe ser observado por aquellos impuestos que por su entidad cualitativa o cuantitativa constituyen pilares estructurales de nuestro sistema tributario y, por tanto, no es exigible ni del recargo al que hemos aludido con anterioridad ni del Impuesto catalán sobre Viviendas Vacías.

Aún así, no debemos pasar por alto que, pese a no ser preceptiva la observancia de esta vertiente del principio de capacidad económica por estos gravámenes, el Impuesto catalán sobre Viviendas Vacías respeta plenamente dicha manifestación del principio ya que al conformar la base imponible del impuesto el número total de metros cuadrados de las viviendas sujetas al mismo (art. 11 LIVV) y al calcularse la cuota íntegra aplicando a esta base imponible -y por tanto, teniendo en cuenta también aquí los metros cuadrados- los tipos de gravamen establecidos en el art. 12 LIVV, se está modulando la carga tributaria de cada contribuyente en función de su capacidad económica.

Y afirmamos que se está modulando la carga tributaria en la medida de dicha capacidad por dos razones: la primera y más evidente, porque el art. 12 LIVV establece una escala de cierta progresividad dividida en los siguientes tramos: hasta 5.000 metros cuadrados, entre 5.000 y 20.000 metros cuadrados, entre 20.000 y 40.000 metros cuadrados, y de 40.000 metros cuadrados en adelante. Y la segunda, porque la base imponible está en función de los metros cuadrados de la vivienda en cuestión, y «los metros cuadrados de una vivienda guardan una relación directa con la renta a pagar por su alquiler»<sup>22</sup>; lo que justifica que quienes tengan una vivienda

---

por lo que únicamente es admisible ante la existencia real y concreta, efectiva y cierta de vulneraciones de derechos fundamentales y libertades públicas, siendo improcedente frente a lesiones meramente temidas, potenciales o futuras (SSTC 110/1984, 46/1986, 37/1989 y 168/1996, entre otras)» (FJ 4) (MORALES ARROYO, J. M<sup>º</sup>; GÓMEZ CORONA, E.: «Las competencias del Tribunal Constitucional», en AA.VV.: *Manual de Derecho Constitucional*, Tecnos, Madrid, 2010, pág. 459).

<sup>22</sup> ROVIRA FERRER, Irene (2015): 52.

más amplia -que cuente con un mayor número de metros cuadrados- contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos en mayor medida que quienes posean una vivienda de menores dimensiones, ya que están renunciando a una renta potencial superior que podrían requerir al arrendatario por el disfrute de una vivienda más espaciosa. No obstante, encontramos autores -es el caso del profesor MENÉNDEZ MORENO- que consideran que «articular la base del IVV tomando como única referencia los metros cuadrados de las viviendas (artículo 11) desvirtúa su valor patrimonial, ya que este no depende solo de esa característica, sino de otras muchas, y algunas, como la ubicación, la calidad o los años de edificación son tan determinantes o más que la superficie»<sup>23</sup>.

Para abordar este asunto hay que tener presente que es necesario que exista vinculación entre la concreta manifestación de capacidad económica que resulta gravada y los elementos de cuantificación del tributo<sup>24</sup>. Si bien es cierto que la ubicación, la calidad o los años de edificación de una vivienda podrían afectar a la renta que se podría pedir por su arrendamiento o alquiler, no es menos cierto que los metros cuadrados de una vivienda influyen directamente en esta renta potencial, posibilitan que la carga tributaria varíe en función de cada contribuyente -dependiendo de las dimensiones en metros cuadrados de cada bien inmueble- y permiten la existencia del nexo requerido entre la capacidad económica sometida a gravamen y la cuantificación del tributo; cuestión distinta sería la de si se trata de una magnitud o una medida del hecho imponible incompleta.

Tampoco existiría contradicción alguna con el principio de capacidad económica como criterio de la imposición en el caso del recargo sobre viviendas desocupadas con carácter permanente previsto en el tercer párrafo del art. 72.4 TRLRHL. En tanto que la base imponible del recargo se constituye por la cuota líquida del IBI (que parte para su cuantificación del valor catastral de los bienes inmuebles), los sujetos pasivos del impuesto a quienes correspondan bienes inmuebles de mayor valor contribuirán en mayor medida que aquellos a quienes correspondan bienes inmuebles con un valor catastral inferior ya que podrían disfrutar de una renta superior acorde con el precio del alquiler de una vivienda de mejores características. De esta forma, quedan enlazados, también aquí, la capacidad económica que se grava y la cuantificación del recargo.

---

<sup>23</sup> MENÉNDEZ MORENO, A.: «Nada es lo que parece. A propósito del Impuesto sobre las Viviendas Vacías, de la Ley de 21 de Julio de 2015, de la Generalidad de Cataluña», *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2015, pág. 17.

<sup>24</sup> ROVIRA FERRER, Irene (2015): 52.

### III. EL IMPUESTO CATALÁN SOBRE LAS VIVIENDAS VACÍAS

#### 1. Introducción

En 2015 el Parlamento de Cataluña, en ejercicio de la potestad tributaria autonómica reconocida en el art. 156.1 CE<sup>25</sup> [y, en relación con éste, en los arts. 133.2 y 157.1.b) CE] y de la competencia exclusiva que en materia de vivienda le otorga a esta Comunidad Autónoma su Estatuto de Autonomía en los arts. 137 y 202, ha aprobado, como sabemos, la Ley 14/2015, de 21 de julio, que establece y regula el Impuesto sobre las Viviendas Vacías, que examinaremos a continuación.

Previamente, cabe indicar que el Pleno del Tribunal Constitucional, por providencia de 28 de abril de este año 2016, admitió a trámite el recurso de inconstitucionalidad núm. 2255-2016, promovido por el Presidente del Gobierno contra los arts. 1, 4, 9.1, 11 y 12 de la LIVV. Conforme al art. 30 LOTC, el Pleno del Tribunal Constitucional acordó también la suspensión de la vigencia y aplicación de los preceptos impugnados desde la fecha de interposición del recurso (25 de abril de 2016), como consecuencia automática de la invocación del art. 161.2 de la Constitución por parte del Presidente del Gobierno en su recurso. Sin embargo, pocos meses después, el Pleno del Tribunal Constitucional ha levantado la suspensión cautelar de la norma impugnada por ATC 157/2016, de 20 de septiembre<sup>26</sup>.

---

<sup>25</sup> En relación con el poder tributario autonómico, el Tribunal Constitucional en la STC 37/1987, de 26 de marzo, señala que: «[l]a autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas, no por ello resultan necesariamente infringidos los arts. 1, 9.2, 14, 139.1 y 149.1.1.<sup>a</sup> de la Constitución, ya que éstos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía» (FJ 10). A nuestros efectos, teniendo en cuenta lo anterior, podemos afirmar que, en principio, las Comunidades Autónomas pueden establecer impuestos autonómicos que graven las viviendas vacías sin infringir por ello el principio de igualdad proyectado en cualquiera de los artículos mencionados por el Tribunal Constitucional.

<sup>26</sup> Para tomar esa decisión, el Pleno del Tribunal Constitucional ha considerado, por una parte, que los sujetos afectados por una eventual devolución podrán ser «suficientemente identificables», y que es viable, por tanto, la reparación de los perjuicios que pudiesen derivarse de dicha devolución. Y, por otra parte, que, en salvaguarda del principio de estabilidad presupuestaria consagrado en el art. 135 CE, «las cargas y molestias que las operaciones de devolución pudiesen producir respecto a los intereses particulares de las personas jurídicas afectadas deben ceder ante los más graves perjuicios que para los intereses generales de la hacienda de la Comunidad Autónoma de Cataluña tendría la merma de los ingresos presupuestados» (ATC 157/2016, de 20 de septiembre, FJ 4).

## 2. El régimen jurídico del Impuesto catalán sobre las Viviendas Vacías

A. Algunos elementos esenciales del impuesto: el hecho imponible y el ámbito objetivo

El Impuesto catalán sobre las Viviendas Vacías se rige por la Ley 14/2015, ya citada, y se desarrolla por el Reglamento del Impuesto sobre las Viviendas Vacías, aprobado por el Decreto 183/2016, de 16 de febrero<sup>27</sup>.

De acuerdo con el Preámbulo de la LIVV, este impuesto se crea con *«el objetivo de reducir el stock de viviendas vacías y aumentar su disposición a alquiler social»* dado que *«en la realidad del mercado de la vivienda en Cataluña concurren, por una parte, una fuerte demanda social y, por otra, un importante stock de viviendas vacías que no se ofrecen y que perjudica gravemente el derecho de los ciudadanos al acceso a la vivienda. Además, la situación económica de los últimos años ha dificultado el acceso a la vivienda, hasta el punto de que la demanda de compra de viviendas se ha reducido a mínimos históricos y, a la vez, se ha incrementado la demanda de viviendas en alquiler a precios asequibles»*.

En cuanto a la naturaleza y objeto del Impuesto sobre las Viviendas Vacías, el art. 1 LIVV establece que: *«[e]l impuesto sobre las viviendas vacías es un tributo propio de la Generalidad de Cataluña, de naturaleza directa, que grava el incumplimiento de la función social de la propiedad de las viviendas por el hecho de permanecer desocupadas de forma permanente»*. Por su carácter extrafiscal, el art. 3 LIVV determina la afectación de los ingresos que derivan de este impuesto a la financiación de las actuaciones protegidas por los planes de vivienda, con la prioridad de que los recursos se destinen a los municipios donde se han obtenido estos ingresos.

El art. 4 LIVV establece uno de los elementos más relevantes del impuesto, el hecho imponible. El mismo se describe como *«la desocupación permanente de una vivienda durante más de dos años sin causa justificada, puesto que dicha desocupación afecta a la función social de la propiedad de la vivienda»*.

Respecto al ámbito objetivo, el Impuesto sobre las Viviendas Vacías, afecta, como su propio nombre indica, a las viviendas vacías. Debe entenderse por “vivienda vacía”, a efectos de esta norma, *«la vivienda desocupada permanentemente, sin causa justificada, durante más de dos años»* [art. 5 b) LIVV]. Por tanto, las circunstancias que

---

<sup>27</sup> La regulación del impuesto en cuestión se completa con la Orden VEH/35/2016, de 19 de febrero, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 510, del impuesto sobre las viviendas vacías, y 900, del gravamen de protección civil.

deben concurrir para que una vivienda quede enmarcada en el ámbito objetivo del impuesto son:

- Que se trate de una *vivienda*, esto es, «*la edificación fija destinada a la residencia de personas físicas o utilizada con este fin, incluidos los espacios y los servicios comunes del inmueble en que está ubicada y los anexos que están vinculados a ella, si tiene acreditado el cumplimiento de las condiciones de habitabilidad y cumple la función social de aportar a las personas que residen en ella el espacio, las instalaciones y los medios materiales necesarios para satisfacer sus necesidades personales ordinarias de habitación*» [art. 5 a) LIVV].

- Que la vivienda se encuentre *desocupada*. Podemos saber qué debemos entender por vivienda desocupada, interpretando a *sensu contrario* el art. 6 LIVV que dispone que: «*[s]e acredita que una vivienda está ocupada si su propietario dispone de un título, como el de arrendamiento o cualquier otro análogo, que habilita la ocupación, y se justifica documentalmente por cualquier medio de prueba admisible en derecho*».

- Que la desocupación tenga carácter *permanente*, durante *más de dos años*. En cuanto al cómputo del periodo de dos años, «*se inicia a partir de la fecha en que la vivienda está a disposición del propietario para ser ocupada o para ceder su uso a un tercero, y no existe causa alguna que justifique su desocupación*» (art. 7.1 LIVV); y «*[e]n el caso de las viviendas de nueva construcción, se entiende que existe disponibilidad para que la vivienda sea ocupada a partir de tres meses a contar desde la fecha del certificado final de obra*» (art. 7.2 LIVV). Respecto al carácter permanente de la desocupación, exige el art. 7.1 LIVV que «*durante estos dos años el sujeto pasivo haya sido titular de la vivienda de forma continuada*», siendo causa de interrupción del cómputo de los dos años «*la ocupación de la vivienda durante un periodo de, como mínimo, seis meses continuados*» (art. 7.3 LIVV).

A este respecto, un sector doctrinal ha puesto de manifiesto que la LIVV no determina el momento a partir del cual empieza a computarse el periodo de los dos años para que tenga lugar el hecho imponible del impuesto, por lo que se suscita la duda de si el cómputo afecta a situaciones iniciadas antes de su aparición -en cuyo caso, la norma tendría efectos retroactivos-, o, por el contrario, el cómputo se inicia a partir de su entrada en vigor. ROVIRA FERRER deduce de los arts. 7 y 14 LIVV que la opción por la que se ha optado es la primera<sup>28</sup>. Por su parte, MENÉNDEZ MORENO considera que la última interpretación sería la más correcta por ajustarse al art. 10.2 LGT, «según el cual “salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo (...)” y computar el plazo que llevan desocupadas las viviendas antes de su entrada en vigor es una forma de retroactividad no prevista en la LIVV»<sup>29</sup>. A nuestro juicio, y como acertadamente ha apuntado MENÉNDEZ

<sup>28</sup> ROVIRA FERRER, Irene (2015): 56.

<sup>29</sup> MENÉNDEZ MORENO, Alejandro (2015): 16.

MORENO, el art. 10.2 LGT establece con carácter general la irretroactividad de las normas tributarias de manera que para que el cómputo de los dos años afectara a situaciones anteriores a su entrada en vigor sería preciso que la LIVV estableciera expresamente su aplicación retroactiva, y esto no lo hace en ninguno de los preceptos que conforman su articulado.

- Que la desocupación *carezca de causa justificada*. Las causas justificadas de desocupación de una vivienda están recogidas en el art. 8 LIVV. Son, en concreto, las siguientes: a) que la vivienda sea objeto de un litigio judicial pendiente de resolución en lo que concierne a su propiedad; b) que la vivienda se tenga que rehabilitar; c) que la vivienda, previamente a la aprobación de la LIVV, esté hipotecada con cláusulas contractuales que imposibiliten o hagan inviable destinarla a un uso distinto al que se había previsto inicialmente, cuando se otorgó la financiación; d) que la vivienda esté ocupada ilegalmente y el propietario lo tenga documentalmente acreditado; y, en fin, e) que la vivienda forme parte de un edificio adquirido íntegramente por el sujeto pasivo en los últimos cinco años, para su rehabilitación, y siempre que tenga una antigüedad de más de cuarenta y cinco años y contenga viviendas ocupadas que hagan inviable técnicamente el inicio de las obras de rehabilitación.

En último lugar, las exenciones de carácter objetivo previstas en el art. 10.2 LIVV terminan de acotar el ámbito objetivo del Impuesto sobre las Viviendas Vacías. Quedan exentas de tributar por este impuesto: a) las viviendas protegidas con calificación oficial vigente; b) las viviendas ubicadas en zonas de escasa demanda acreditada, de acuerdo con lo establecido por el Plan territorial sectorial de vivienda; c) las viviendas puestas a disposición de programas sociales de vivienda, convenidos con las Administraciones Públicas, para ser destinadas a programas en alquiler social de vivienda; y d) las viviendas destinadas a usos regulados por la legislación turística o a otras actividades económicas no residenciales, siempre que sus titulares puedan acreditar que han desarrollado la actividad dentro de los últimos dos años, se han satisfecho los tributos correspondientes a la actividad desarrollada y se han declarado los ingresos obtenidos por esta actividad.

#### B. A vueltas con el ámbito subjetivo del impuesto

Por su parte, el art. 9 LIVV configura el ámbito subjetivo del impuesto. Los sujetos pasivos del impuesto, a título de contribuyentes, son las *personas jurídicas* propietarias, titulares de un derecho de usufructo, de un derecho de superficie o de cualquier otro derecho real que otorgue la facultad de explotación económica de viviendas vacías sin causa justificada durante más de dos años (art. 9.1 LIVV). También lo son los grupos fiscales [art. 5 e) LIVV] y grupos de sociedades [art. 5 d) LIVV], en los términos previstos en el apartado 2 del citado precepto. Quedan fuera del ámbito subjetivo del impuesto, por estar exentas, las entidades del tercer sector de

la red de viviendas de inserción que regula el Plan para el derecho a la vivienda y las entidades inscritas en el Registro de entidades y establecimientos de servicios sociales de Cataluña (art. 10.1 LIVV).

ROVIRA FERRER<sup>30</sup> y MENENDEZ MORENO coinciden en que «el principio de generalidad tributaria, en el caso del IVV resulta difícilmente compatible con la restricción de los sujetos pasivos del artículo 9 de su Ley reguladora, que lo hace recaer únicamente sobre las personas jurídicas o los grupos de sociedades. No se puede, por una parte, justificar el impuesto en el “incumplimiento de la función social de la propiedad de las viviendas por el hecho de permanecer desocupadas de forma permanente” (art. 1 LIVV); y por otra, no gravar “todos” los que incumplen la referida función social, y entre ellos, por coherencia con dicha finalidad, a las personas físicas»<sup>31</sup>.

Estamos de acuerdo con este sector de la doctrina tributarista en que la regulación de la LIVV vulnera el principio de generalidad y, en conexión con éste, también el principio de igualdad del art. 31.1 CE. La vinculación entre ambos principios del art. 31.1 CE reside en que el principio de generalidad identificado en el término “todos” -«[t]odos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos (...)», señala expresamente el precepto- prohíbe la concesión de beneficios tributarios injustificados, ya sea en favor de personas físicas o de personas jurídicas, excepto cuando la exención o bonificación, como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria, «responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender el mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.)» (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7).

No obstante, a la crítica de este sector doctrinal queremos añadir que esta exención no sólo vulnera el principio de igualdad ante la ley tributaria del art. 31.1 CE, sino también el principio de igualdad consagrado en el art. 14 CE<sup>32</sup>, ya que ante iguales manifestaciones de capacidad económica, la ley establece un diferente gravamen por razones de naturaleza *subjetiva*, como demostraremos a continuación. Ambos preceptos, aunque tienen alcance distinto, prohíben en el fondo lo mismo: «que en supuestos iguales se otorgue un tratamiento desigual a personas o grupos de

<sup>30</sup> ROVIRA FERRER, Irene (2015): 53 y 54.

<sup>31</sup> MENÉNDEZ MORENO, Alejandro (2015): 16 y 17.

<sup>32</sup> El Tribunal Constitucional ha reconocido en numerosos pronunciamientos que el derecho a la igualdad ante la ley establecido en el art. 14 CE se reconoce a los españoles sin distinguir entre personas físicas y jurídicas y, por ello, las personas jurídicas de nacionalidad española también son titulares del mismo (entre otras, SSTC 99/1983, de 16 de noviembre; 20/1985, de 14 de febrero; 26/1985, de 22 de febrero; 39/1986, de 31 de marzo; 23/1989, de 2 de febrero; y 117/1998, de 2 de junio).

personas, salvo que exista una justificación razonable y el trato desigual no resulte desproporcionado»<sup>33</sup>.

De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, la primera condición para que se entienda vulnerada la igualdad reconocida en ambos preceptos es que estemos ante supuestos esencialmente iguales o que sean “términos de comparación homogéneos”<sup>34</sup> (STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 7). No podemos perder de vista la complejidad que supone llevar a la práctica el juicio constitucional de igualdad tributaria dado el margen de discrecionalidad con el que cuenta el Tribunal Constitucional a la hora de determinar si los supuestos en comparación son homogéneos, presupuesto del que parte el juicio constitucional de igualdad<sup>35</sup> (con la dificultad añadida de que en el ámbito tributario dicho juicio se plantea en términos de capacidad económica). Sin embargo, creemos que no se puede negar que este requisito se cumple en el caso que nos ocupa. Y consideramos que se cumple, básicamente, porque dos viviendas desocupadas permanentemente durante más de dos años sin causa justificada y con los mismos metros cuadrados se someterán a la imposición del IVV o no -diferente trato desde el punto de vista del deber de contribuir- dependiendo, en definitiva, de una circunstancia personal, condición o cualidad del sujeto, como es que el contribuyente sea persona física o jurídica.

En segundo lugar, para que pueda declararse vulnerado el principio de igualdad es necesario que el diferente trato a supuestos iguales no posea una justificación objetiva y razonable y, en caso de que tuviera tal justificación, la medida adoptada no fuera proporcionada a la finalidad perseguida<sup>36</sup>. Si bien es cierto que el Tribunal Constitucional ha reconocido que «no existe una necesaria equiparación entre las personas físicas y las jurídicas, pues éstas son una creación del Derecho y, por tanto, corresponde al ordenamiento jurídico delimitar su campo de actuación» (SSTC 23/1989, de 2 de febrero, FJ 3; y 117/1998, de 2 de junio, FJ 4), también ha señalado que sólo en aquellos supuestos en los que la finalidad de la medida prevista en la norma requiera un tratamiento diferente entre personas físicas y jurídicas, quedará a salvo el art. 14 CE (STC 23/1989, de 2 de febrero, FFJJ 4 y 5).

Por su parte, el Preámbulo de la LIVV dispone que la finalidad de la norma es «reducir el stock de viviendas vacías y aumentar su disposición a alquiler social» pero no aporta ningún argumento que justifique que para ello se requiera un diferente trato entre personas físicas y jurídicas, por lo que parece evidente que la exclusión de las perso-

<sup>33</sup> AGUALLO AVILÉS, Ángel.; BUENO GALLARDO, Esther (2007): 90.

<sup>34</sup> STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 7.

<sup>35</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *La Constitución fiscal de España*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2015, pág. 207.

<sup>36</sup> STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 7.

nas físicas del ámbito subjetivo de este impuesto carece de una justificación objetiva y razonable. Esto equivale a decir que para gravar efectivamente la desocupación de las viviendas y lograr la vinculación de la tributación soportada a la consecución perseguida habría que someter a imposición tanto a las personas físicas como jurídicas que, de alguna forma, dificulten el cumplimiento de la función social de las viviendas<sup>37</sup>, con independencia de que esta medida tenga mayor efectividad en el caso de las personas jurídicas -como las entidades financieras- que, generalmente, poseen un número más elevado de viviendas vacías.

En consecuencia, podemos afirmar que la restricción de los sujetos pasivos del art. 9 LIVV vulnera la igualdad reconocida en los arts. 14 y 31.1 CE, por lo que quedaría expedita la vía de amparo ante el Tribunal Constitucional al situarse no sólo en el ámbito del art. 31.1 CE sino también «en la esfera del art. 14 CE; que sí puede ser objeto de amparo» (STC 57/2005, de 14 de marzo, FJ 3).

### C. Otros aspectos relativos a su configuración

En otro orden de cosas, y en relación con los elementos cuantitativos del impuesto, en el segundo epígrafe de este trabajo (al estudiar la observancia del principio de capacidad económica como medida de la imposición), adelantábamos que la base imponible del Impuesto catalán sobre las Viviendas Vacías está constituida por el número total de metros cuadrados «de la superficie útil de las viviendas» (art. 3 del Reglamento del Impuesto sobre las Viviendas Vacías) sujetas al impuesto de las que es titular el sujeto pasivo en la fecha de devengo del impuesto (art. 11 LIVV). Y también que la cuota íntegra se obtiene de aplicar a la base imponible los tipos de gravamen recogidos en la escala del art. 12 LIVV.

A esto hemos de añadir que el art. 13 LIVV relativo a la cuota líquida del impuesto, en concordancia con la finalidad extrafiscal del impuesto, «establece una bonificación porcentual y progresiva aplicable sobre la cuota íntegra, de forma que se reduce la carga tributaria del contribuyente que pone parte de sus viviendas en el mercado en alquiler asequible» (Preámbulo de la LIVV); entendiendo “vivienda en alquiler asequible” en los términos del art. 5 c) LIVV.

El art. 14 LIVV, por su parte, dispone que el devengo tiene lugar «el 31 de diciembre de cada año y afecta al parque de viviendas del que es titular el sujeto pasivo en dicha fecha». Y el art. 15 LIVV impone a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de presentar la autoliquidación del mismo «entre los días 1 y 20 del mes de marzo siguiente a la fecha de devengo del impuesto, por vía telemática» (art. 5 del Reglamento del Impuesto sobre las Viviendas Vacías).

<sup>37</sup> En esta línea, STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 5.

Por último, la gestión y recaudación del impuesto en todo el territorio de Cataluña es competencia de la delegación Territorial de la Agencia Tributaria de Cataluña en Barcelona, y de su inspección se encarga la Inspección Territorial de Cataluña (art. 16 LIVV y 6 del Reglamento del Impuesto sobre las Viviendas Vacías).

#### IV. EL RECARGO POR VIVIENDA DESOCUPADA EN EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

##### 1. Consideraciones previas

Los párrafos tercero y cuarto del artículo 72.4 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 (en adelante, TRLRHL), conceden a los Ayuntamientos la posibilidad de exigir un recargo de hasta el 50 por ciento de la cuota líquida del IBI a los sujetos pasivos de este tributo que ostenten derechos reales gravados por el mismo sobre inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente, *por cumplir las condiciones que se determinen reglamentariamente*. Es decir, este precepto regula el conocido como “recargo sobre viviendas desocupadas”.

Este “recargo sobre viviendas desocupadas” fue introducido por el art. 17 de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales «*para facilitar el acceso de todos los ciudadanos al disfrute de una vivienda digna y adecuada*» (Preámbulo de la Ley 51/2002)<sup>38</sup>.

Si bien es cierto que el recargo comparte parcialmente regulación con el IBI (sujetos pasivos, periodo impositivo, gestión tributaria, además de la aplicación supletoria en lo no previsto expresamente en el art. 72.4 TRLRHL), no es menos cierto que mientras que el devengo del primero tiene lugar al final del periodo impositivo (31 de diciembre), el del segundo se sitúa el primer día del ejercicio (el 1 de enero), generando importantes problemas en la aplicación del recargo. Divergen también en elementos tan esenciales como el hecho imponible, cuestión que trataremos en el siguiente punto de este epígrafe, y, naturalmente, en la cuota tributaria.

Estos rasgos diferenciadores son los que han llevado a gran parte de la doctrina tributarista, y a nosotros mismos, a entender que, pese a que formalmente el TRLRHL utiliza el término “recargo” para denominar la figura regulada en su art. 72.4, se trata de una nueva figura impositiva local<sup>39</sup>, es decir, de un nuevo gravamen de ámbito municipal y potestativo que se imbrica en el conjunto de la norma reguladora

<sup>38</sup> NAVARRO GARCÍA, Albert (2016): 49.

<sup>39</sup> NAVARRO GARCÍA, Albert (2016): 50.

del IBI<sup>40</sup>. Según PIÑA GARRIDO, «un recargo no es más que un tipo adicional que se suma al tipo de gravamen de un impuesto, de cuya estructura no se altera ningún elemento más» y, teniendo en cuenta que el devengo del recargo no coincide con el del IBI, «[e]sto ya altera completamente la estructura del tributo y convierte este “recargo” en un impuesto nuevo, diferente, complementario del IBI»<sup>41</sup>. Asimismo, se ha puesto de manifiesto que la naturaleza de este recargo es distinta de la de los recargos previstos en el art. 10 TRLRHL, es decir, los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo (art. 27 LGT) y los recargos del periodo ejecutivo (art. 28 LGT)<sup>42</sup>, pues este recargo no es una mera obligación tributaria accesoria de la obligación tributaria principal con una finalidad sancionadora, disuasoria o indemnizatoria, sino que la finalidad de este recargo es claramente extrafiscal<sup>43</sup>.

Además, conviene advertir que el recargo del art. 72.4 TRLRHL no presenta problemas de encaje en la definición constitucional de tributo<sup>44</sup> -de lo contrario, no podría sostenerse nuestra postura-, pues se trata de una prestación patrimonial, se satisface a los entes públicos, supone una cesión definitiva de riqueza, tiene como finalidad -aunque no principal- el sostenimiento de los gastos públicos, y grava un presupuesto de hecho o hecho imponible revelador de capacidad económica.

<sup>40</sup> POVEDA BLANCO, F.: *Manual de Fiscalidad Local*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, págs. 247 y 249.

<sup>41</sup> PIÑA GARRIDO, L.: «¿Un impuesto sobre viviendas desocupadas en Cataluña?», *Crónica Tributaria*, núm. 3, 2014, pág. 38.

<sup>42</sup> ALÍAS CANTÓN, M.: «A vueltas con el recargo de hasta un 50 por cien en el IBI de las viviendas desocupadas», *Revista digital CEMCI*, núm. 25, 2015, pág. 12.

<sup>43</sup> BILBAO CASTRO, I.: «Problemas con el IBI de las viviendas desocupadas», *Boletín jurídico*, mayo 2015. Disponible en: <http://boletinjuridicogtt.es/problemas-con-el-recargo-en-el-ibi-de-las-viviendas-desocupadas/> [consultado por última vez el día 04/11/2016].

<sup>44</sup> De acuerdo con los autores AGUALLO AVILÉS y BUENO GALLARDO, son cinco los elementos que conforman el concepto constitucional de tributo: 1) debe tratarse de una prestación patrimonial (debe consistir en dar), no una prestación personal (que consiste en un hacer); 2) debe ser una prestación que se satisfaga a los entes públicos directa o indirectamente, no a particulares; 3) debe suponer una cesión definitiva de riqueza, no meramente temporal; 4) debe tener como finalidad, principal o no, el sostenimiento de los gastos públicos; y 5) debe gravar un presupuesto de hecho o hecho imponible revelador de capacidad económica [AGUALLO AVILÉS, Ángel.; BUENO GALLARDO, Esther (2007): 62 y 70].

## 2. Hecho imponible distinto del que da lugar a la exacción del Impuesto sobre Bienes Inmuebles

Este gravamen sobre las viviendas desocupadas no sólo parece acercarse más a un impuesto distinto del IBI que a un recargo sobre el mismo, sino que, además, estamos convencidos de que define un hecho imponible diferente al de este impuesto.

Para afirmar lo anterior nos basamos en que el IBI es un impuesto que grava un hecho revelador de riqueza real puesta de manifiesto por la titularidad de ciertos derechos sobre los bienes inmuebles, mientras que el recargo grava un hecho revelador de riqueza potencial, esto es, la renta que se podría obtener del arrendamiento de la vivienda pero que, sin embargo, no obtiene su titular al mantenerla desocupada.

Asimismo, nos apoyamos en la distinción que hace el Tribunal Constitucional entre “materia imponible” y “hecho imponible”. La “materia imponible” es «toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico» y el “hecho imponible” es «un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso “para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria” según reza el artículo 28 de la vigente Ley General Tributaria» (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14). Aplicando estas nociones a lo que a nosotros interesa, resulta que en relación con una misma materia impositiva, que bien podría ser los bienes inmuebles en general, el legislador ha seleccionado distintas circunstancias que dan lugar a dos hechos imponibles diferentes. En el caso del recargo, su hecho imponible podría definirse como la desocupación con carácter permanente de un inmueble de uso residencial por el titular de alguno de los derechos previstos en el art. 61.1 TRLRHL, y en el caso del IBI, constituye el hecho imponible la titularidad de derechos reales de propiedad, superficie y usufructo, así como el derecho de una concesión administrativa sobre bienes inmuebles de naturaleza urbana y rústica y sobre bienes inmuebles de características especiales (art. 61.1 TRLRHL).

Los hechos imponibles de estos gravámenes, que se refieren predominantemente al elemento objetivo del supuesto de hecho, marcan las diferencias entre ambos, ya que no cabe identificar “desocupación con carácter permanente” de un inmueble de uso residencial -hecho imponible del recargo- con la “titularidad de determinados derechos” sobre todo tipo de bienes, aunque entre ellos se incluyan las viviendas desocupadas con carácter permanente, pues ni se trata de la misma circunstancia, ni coincide el objeto sobre el que la misma recae: si bien los inmuebles que conforman el ámbito objetivo del recargo son gravados también por el IBI, no todos los inmuebles gravados por el IBI se ven afectados por el recargo, ya que el ámbito objetivo de éste último es más limitado que el del primero y se reduce a los inmuebles urbanos de uso

residencial (con exclusión de los bienes urbanos que no sean residenciales, los bienes rústicos y los de características especiales<sup>45</sup>), y no a todos ellos, sino únicamente a los que se encuentren desocupados con carácter permanente.

### **3. La necesaria existencia de desarrollo reglamentario estatal para su aplicación**

A tenor del art. 72.4 TRLRHL, para que los Ayuntamientos puedan exigir el recargo por inmuebles urbanos de uso residencial desocupados con carácter permanente es necesario que se determinen reglamentariamente las condiciones que deben cumplir los inmuebles para considerarse como tales.

La expresión “por cumplir las condiciones que se determinen reglamentariamente” ha suscitado el debate sobre si el TRLRHL se remite a un Reglamento estatal o a una ordenanza municipal, es decir, ha planteado la duda de si las entidades locales pueden establecer directamente el recargo mediante una Ordenanza Fiscal en la que se defina lo que debe entenderse por “inmueble urbano de uso residencial desocupado con carácter permanente” o si se precisaría de la existencia previa de desarrollo reglamentario estatal.

Es oportuno indicar que a día de hoy no contamos todavía con un reglamento estatal que concrete los requisitos que deben reunir los inmuebles objeto del mismo<sup>46</sup>. En cambio, según datos de la Dirección General del Catastro, a fecha de 2016 son doscientos diecinueve municipios los que han establecido el recargo mediante sus Ordenanzas Fiscales<sup>47</sup>.

A efectos de hacer posible la aplicación del recargo, algunos Ayuntamientos han incluido en sus Ordenanzas fiscales su propia definición de “vivienda desocupada” y otros han establecido el recargo sobre la base de las definiciones que algunas Comunidades Autónomas han acuñado en leyes autonómicas. Al primero de los supuestos se refiere la STSJ de Cataluña de 22-07-2011 (JT 2011\1182), que se pronuncia sobre una Ordenanza (autodenominada “reglamento”) aprobada por el Pleno del Ayuntamiento de Berga para determinar la condición de “inmueble de carácter residencial desocupado con carácter permanente” a los efectos de aplicar el recargo e incentivar la incorporación al mercado de alquiler de las viviendas desocupadas. En cuanto a los municipios que han optado por la alternativa consistente en hacer uso

<sup>45</sup> ALÍAS CANTÓN, Manuel (2015): 14.

<sup>46</sup> NAVARRO GARCÍA, Albert (2016): 51.

<sup>47</sup> De estos, cincuenta y seis son municipios andaluces, entre los que destacan por ser capitales de provincia: Sevilla, Córdoba y Almería.

de la definición contenida en una Ley autonómica, encontramos que la STSJ de Asturias de 16-02-2015 (JUR 2015\53543), se pronuncia sobre la validez del art. 2.2 de la Ordenanza Fiscal número 400 relativa al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, aprobada por el Pleno del Ayuntamiento de Oviedo, que remite al concepto de vivienda desocupada definido en la Disposición Adicional cuarta de la de la Ley del Principado de Asturias 3/2012, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales para 2013.

Estos Tribunales Superiores de Justicia, y también los de Galicia y Andalucía en las SSTSJ de 07-11-2011 (JUR 2011\412085), y de 14-01-2010 (JUR 2010\292681), respectivamente, han sentado la misma doctrina en relación al tipo de norma que debe concretar el concepto de “inmueble urbano de uso residencial desocupado con carácter permanente”. En concreto, consideran que debe ser un reglamento *estatal* basándose en que el TRLRHL «regula precisamente los tributos municipales, por lo que cuando quiere dejar margen a los Ayuntamientos para regular ciertos aspectos de tales tributos lo dice expresamente. (...) Por eso, cuando no alude expresamente a los Ayuntamientos o a las ordenanzas municipales para regular ciertas cuestiones de los tributos locales, sino que deja su desarrollo a un “reglamento”, como hace en el art. 72.4.3º (o en el art. 95.3, por poner otro ejemplo), debe entenderse que con ello se está remitiendo con precisión a las normas que aprueba el Gobierno central, pues sólo éstas reciben el nombre técnico de “reglamentos” (aparte de las que aprueban los gobiernos autonómicos, por supuesto)» [STSJ de Cataluña de 22-07-2011 (JT 2011\1182), FJ 4].

Al hilo de esta cuestión, es preciso advertir que sobre la naturaleza de las Ordenanzas Fiscales, pueden distinguirse dos posiciones puestas de relieve por la jurisprudencia del Tribunal Supremo en la STS de 19-12-2011 (Rec. Cas. núm. 2884/2010) [FJ 4 B.b)]. Una corriente jurisprudencial entiende que las Ordenanzas Fiscales son meros reglamentos, y la otra, con un criterio más matizado, considera que las Ordenanzas Fiscales tienen una naturaleza peculiar o singular -esto es, no puramente reglamentaria- que viene dada, como apunta el Tribunal Constitucional en la STC 233/1999, de 13 de diciembre, por dos circunstancias: en primer lugar, porque, en virtud de la autonomía de los Entes locales constitucionalmente garantizada y del carácter representativo del Pleno de la Corporación municipal, es preciso que la Ley estatal atribuya a los Acuerdos dictados por éste un ámbito de decisión acerca de los tributos propios del Municipio mayor que el que pudiera relegarse a la normativa reglamentaria estatal; y, en segundo lugar, porque el Pleno de la Corporación Local, integrado por todos los Concejales (art. 22.1 LBRL) elegidos, en los términos que establece la legislación electoral general, “mediante sufragio universal, igual, libre, directo y secreto” (art. 19.2 LBRL), respeta las exigencias de autoimposición o autodisposición de la comunidad sobre sí misma (FJ 10). De este modo, teniendo en cuenta que el TRLRHL alude a un reglamento y que éste tiene distinta naturaleza

de las Ordenanzas fiscales, la remisión legal debe entenderse referida al primero y no a las segundas.

Efectuada esta aclaración, cabe añadir a lo anterior que el Tribunal Superior de Justicia de Asturias señala que la Disposición Final primera de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, atribuye al Estado la potestad reglamentaria cuando se trata de recursos propios de las Corporaciones Locales con el objetivo claro, como señala el Tribunal Constitucional en la STC 19/1987, de 17 de febrero, de preservar la unidad del ordenamiento y una básica igualdad de posiciones de los contribuyentes (FJ 4)<sup>48</sup>. Asimismo, la sentencia alude a los efectos contrarios a los principios de seguridad e igualdad derivados de la posible discriminación en la aplicación del recargo según ubicación física de los inmuebles, dependiendo de las distintas nociones de lo que deba entenderse por inmueble residencial desocupado que pudieran establecerse en las distintas regulaciones a efectos de aplicar el recargo de hasta el 50 por ciento de la cuota líquida del IBI<sup>49</sup>. También en garantía de la igualdad -en su dimensión interterritorial- o tratamiento uniforme para todos los ciudadanos cualquiera que sea la parte del territorio nacional en la que residan, el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía señala que «si el supuesto de hecho se dejara a la regulación municipal, las diferencias entre municipios que establecieran el recargo necesariamente serían grandes, contradiciendo el principio general de igualdad (art 31. CE)» [STSJ de Andalucía de 14-01-2010 (JUR 2010\292681), FJ 5].

De lo expuesto resulta que los Ayuntamientos, a través de sus Ordenanzas Fiscales, únicamente pueden establecer el recargo pero no pueden exigirlo hasta que exista desarrollo reglamentario de la materia por parte del Estado<sup>50</sup>. De hecho, aún no se ha hecho exigible en ninguno de los municipios del régimen común que lo han establecido. Un buen ejemplo de ello lo encontramos en Córdoba, donde el Ayuntamiento ha establecido en la Ordenanza Fiscal de 2016, número 300, relativa al Impuesto sobre bienes Inmuebles, «*un recargo del 50 por 100 sobre la cuota líquida de los bienes inmuebles urbanos de Uso Residencial desocupados con carácter permanente, que se aplicará conforme a lo dispuesto en el párrafo tercero del apartado 4 del artículo 72 del T.R. 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales*» (art. 1.4); y que, por tanto, debe entenderse como una mera manifestación

<sup>48</sup> STSJ de Asturias de 16-02-2015 (JUR 2015\53543), FJ 3.

<sup>49</sup> CHAMORRO GONZÁLEZ, J.M.: «El recargo en el IBI sobre bienes de uso residencial desocupados con carácter permanente», *Tributos Locales*, núm. 120, 2015, pág. 32.

<sup>50</sup> ALÍAS CANTÓN, Manuel (2015): 18. En esta línea también, la STSJ de Cataluña de 22-07-2011 (JT 2011\1182), cuando señala que una Ordenanza a la que alude la sentencia «dejaba a salvo la competencia del Gobierno sobre este particular y se limitaba a “manifestar su voluntad de exigir ese recargo cuando se apruebe el Reglamento correspondiente” (STSJ cit., FJ3)» (FJ 4).

de su voluntad de exigir el recargo cuando se apruebe el Reglamento estatal correspondiente<sup>51</sup>.

Sin perjuicio de lo anterior, y a fin de salvaguardar el principio de autonomía financiera local reconocido en el art. 142 CE, el párrafo tercero del art. 72.4 TRLRHL concede a las entidades locales cierto margen de apreciación al permitirles tomar su propia decisión sobre el establecimiento o no del recargo y, en caso de optar por su aplicación, también se les permite fijar el porcentaje que consideren oportuno dentro del límite del 50 por ciento de la cuota líquida del IBI<sup>52</sup>.

Por lo que respecta a las Leyes autonómicas a las que nos hemos referido al comienzo del epígrafe, el Tribunal Superior de Justicia de Asturias deja claro que la ausencia de la disposición reglamentaria a la que remite el art. 72.4 TRLRHL no puede ser suplida por una Ley Autonómica ya que la «remisión señalada excluye a cualquier otra norma ajena al ámbito tributario por más que se refiera a la vivienda definiendo cuando se entienda desocupada dentro de las políticas generales que legalmente corresponden a la Administración que la dicta en la materia» [STSJ de Asturias de 16-02-2015 (JUR 2015\53543), FJ 3]. Los tributaristas que han estudiado este pronunciamiento interpretan las palabras del Tribunal asturiano en el sentido de que no sólo se descarta que la norma de remisión pueda ser de procedencia autonómica sino que la remisión que efectúa el art. 72.4 TRLRHL ha de entenderse dirigida a una norma reglamentaria de ámbito estrictamente tributario y dictada por el Ejecutivo Central al efecto<sup>53</sup>.

La función de los conceptos de vivienda desocupada que algunas Comunidades Autónomas han acuñado ha sido calificada por la jurisprudencia de «utilidad interpretativa pero no como complemento a uno de los elementos del impuesto» [STSJ de Asturias de 16-02-2015 (JUR 2015\53543), FJ 3]. Este es el caso de la Ley 4/2013, de 1 de octubre, de la Comunidad Autónoma de Andalucía de medidas para asegurar el cumplimiento de la función social de vivienda, que introduce en la Ley 1/2010, de 8 de marzo, reguladora del derecho a la vivienda en Andalucía, entre otros, el art. 25 en el que se establece la definición de viviendas deshabitadas<sup>54</sup>.

No obstante, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en la STSJ de 22-07-2011 (JT 2011\1182), pese a que en un principio reconoció la posibilidad de que

<sup>51</sup> En este sentido, STSJ de Cataluña de 22-07-2011 (JT 2011\1182), FJ 4.

<sup>52</sup> CHAMORRO GONZÁLEZ, Jesús María (2015): 34.

<sup>53</sup> Son de esta opinión, CHAMORRO GONZÁLEZ, Jesús María (2015): 35 y 36; y FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «Divergencias jurisprudenciales relativas al recargo sobre determinadas viviendas en el IBI», *Tributos Locales*, núm. 120, 2015, págs. 17 y 18.

<sup>54</sup> Otro ejemplo lo encontramos en la Ley 2/2014, de 20 de junio, de modificación de la Ley 2/2003, de 30 de enero, de vivienda de Canarias y de medidas para garantizar el derecho a una vivienda,

el art. 2 de la Ordenanza objeto de la sentencia que recogía la definición de vivienda desocupada perviviera solamente a los efectos de incentivar la puesta en el mercado de las viviendas desocupadas, finalmente lo declaró nulo junto con el resto de la Ordenanza por infringir lo dispuesto en una Ley autonómica como es la Ley 18/2007, de 28 de diciembre, del derecho a la vivienda, ya que «la competencia de los Ayuntamientos en materia de “promoción y gestión de viviendas” se atribuye “en los términos de la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas” (art. 25.2 LBRL)» (FJ 5).

Ahora bien, a pesar de que son muchos los tributaristas que comparten, al igual que nosotros, la doctrina jurisprudencial sentada relativa a la necesidad de previo desarrollo reglamentario estatal<sup>55</sup>, hay quienes sostienen que la competencia para determinar el concepto de “inmueble de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente” es de los Ayuntamientos y deriva del art. 77.5 TRLRHL [« (...) *competencia municipal para la calificación de inmuebles de uso residencial desocupados* (...)»]. Los Tribunales Superiores de Justicia asimismo se han pronunciado sobre esta cuestión y la han resuelto precisando que “calificación” no es sinónimo de “definición” sino que técnicamente significa: «operación de subsumir los hechos en los conceptos fijados por las normas jurídicas». Además, es jurisprudencia consolidada de estos Tribunales que «este artículo atribuye a los Ayuntamientos, y no a la Administración del Estado, la competencia para aplicar al caso concreto los conceptos fijados por el Reglamento estatal, pero no para desarrollar el concepto legal, que debe hacerse por “reglamento del Estado”» [STSJ de Cataluña de 22-07-2011 (JT 2011\1182), FJ 4; y STSJ de Asturias de 16-02-2015 (JUR 2015\53543), FJ 3].

Por todo lo expuesto, es evidente que las dudas acerca de la naturaleza -estatal o local- de la norma reglamentaria a que remite el art. 72.4 TRLRHL quedan disipadas. No obstante, no nos resistimos a cuestionarnos si con esta remisión reglamentaria no podría vulnerarse también la reserva de ley contenida en los arts. 31.3 y 133 CE. Si atendemos a lo dispuesto en el art. 8 LGT, y entendemos que las condiciones que ha de reunir un inmueble para entenderse desocupado constituyen un aspecto principal del presupuesto de hecho que origina el nacimiento de la obligación tributaria derivada del recargo, es razonable pensar que al delegar en un reglamento la

---

cuyo art. 26 sustituye el actual título VIII por uno nuevo, denominado: «Medidas para evitar la existencia de viviendas deshabitadas» que recoge la definición de viviendas deshabitadas en su art. 81. Cabe indicar que estos artículos también han sido objeto de recurso de inconstitucionalidad y se encuentran suspendidos por AATC 32/2015, de 15 de febrero, en el caso de Andalucía; y 135/2015, de 21 de julio, en el de Canarias.

<sup>55</sup> Coinciden también con esta postura el Dictamen 748/2008, de 29 de diciembre, en el que se da respuesta a la consulta facultativa relativa a competencias municipales en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el Informe de 12 de junio de 2013 de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, solicitado por el Ayuntamiento de Málaga [ALÍAS CANTÓN, Manuel (2015): 8 y 9].

concreción de un aspecto principal del hecho imponible del que depende que resulten gravados unos inmuebles u otros, se produce un quebrantamiento del principio de reserva de ley<sup>56</sup> y, más aún, si tenemos en cuenta que el grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible (por todas, SSTC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 7; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 9; 63/2003, de 27 de marzo, FJ 4; 150/2003, de 15 de julio, FJ 3; 102/2005, de 20 de abril, FJ 3; 121/2005, de 10 de mayo, FJ 5; 73/2011, de 19 de mayo, FJ 5; y 85/2013, de 11 de abril, FJ 6).

Sin embargo, la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia parece descartar esta posible vulneración<sup>57</sup>. El Tribunal Superior de Justicia de Madrid en la STSJ de 11-02-2010 (JUR 2010\134308), señala que «la STC 233/199, de 13 de diciembre, declara que la reserva de ley “(...) se trata de una reserva relativa en la que, aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento, siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad (entre otras, SSTC 37/1981, 6/1983, 179/1985, 60/1987 y 99/1987)”» y que en lo que concierne al gravamen sobre el impuesto de bienes inmuebles del art. 72.4 TRLRHL, sus características y principales elementos están plenamente configurados por dicha ley y por la normativa catastral (FJ 6). En esta línea, la citada sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 16 de febrero de 2015 indica que la norma reglamentaria a la que se remite la Ley que crea el recargo «debe entenderse atribuida lógicamente al Gobierno en cuanto disposición necesaria para el desarrollo y ejecución de la Ley que lo establece (...). Reservando a la colaboración del reglamento la concreción del presupuesto objetivo ante las dificultades que encierra la concreción reglamentaria del concepto de inmueble residencial desocupado permanentemente» (FJ 3).

<sup>56</sup> MANZANO SILVA, M.E.: «El impuesto extremeño sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas y el recargo para inmuebles urbanos desocupados en el IBI», *Tributos Locales*, núm. 80, 2008, pág. 23.

<sup>57</sup> Así lo entiende también CHAMORRO GONZÁLEZ quien sostiene que la justificación de que el propio legislador opte por la remisión a una norma reglamentaria parece clara «si nos atenemos a la mayor facilidad de una norma técnicamente más apropiada, como es el reglamento, para llevar a cabo esa labor de concreción de los requisitos y condiciones que se exigen, como dice la ley, para considerar un bien inmueble de uso residencial como desocupado con carácter permanente» [CHAMORRO GONZÁLEZ, Jesús María (2015): 36].

## V. ANÁLISIS DE LA COMPATIBILIDAD DEL IMPUESTO CATALÁN SOBRE LAS VIVIENDAS VACÍAS CON EL RECARGO DEL ARTÍCULO 72.4 TRLRHL

Se ha venido señalando que el hecho de que el legislador haya configurado el recargo del art. 72.4 TRLRHL como tal implica que constituye una obligación tributaria superpuesta a un tributo preexistente que mantiene intacta su configuración<sup>58</sup>, evitando, de este modo, que pueda surgir conflicto alguno por doble imposición interna o incompatibilidad del art. 6.3 LOFCA entre el mismo y cualquier impuesto autonómico que grave las viviendas desocupadas permanentemente<sup>59</sup>. Nuestro parecer al respecto se aleja en gran medida de esta postura, que creemos que supondría aceptar una verdadera sobreimposición. En contraposición, y como expusimos anteriormente, consideramos que, tal y como está configurado el recargo, estamos ante un impuesto distinto del IBI que cuenta en su estructura con elementos -como el hecho imponible o el devengo- también diferentes.

Esto nos lleva a abordar la cuestión relativa a la compatibilidad del Impuesto catalán sobre las Viviendas Vacías con el recargo del art. 72.4 TRLRHL a la luz de lo dispuesto en el art. 6.3 LOFCA.

Para llevar a cabo este análisis vamos a tomar como punto de partida la jurisprudencia constitucional dictada hasta la fecha en relación con el art. 6.2 LOFCA. El propio Tribunal Constitucional indica que es así como debe procederse, «debido a que, tras la modificación operada por la Ley Orgánica 3/2009 de 18 de diciembre, [los arts. 6.2 y 6.3 LOFCA] emplean inicialmente la misma literalidad, y porque la intención del legislador orgánico ha sido asimilar los límites establecidos en estos dos preceptos, reduciendo la conflictividad y clarificando el espacio fiscal autonómico en relación con los tributos locales» (STC 197/2012, de 6 de noviembre, FJ 7).

Antes de la reforma del art. 6.3 LOFCA, la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas para el establecimiento de tributos propios «no podía recaer “sobre materias que la legislación de régimen local reserv[ara] a las Corporaciones Locales”, mientras que con la redacción vigente estos tributos “no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por los tributos locales”» (STC 197/2012, de 6 de noviembre, FJ 5), es decir, ahora «“(…)‘la prohibición de doble imposición en él contenida atiende al presupuesto adoptado como hecho imponible y no a la realidad o materia imponible que le sirve de base’ (STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4) (...)” (STC 122/2012, de 5 de junio, FJ 3)» (STC 197/2012, de 6 de noviembre, FJ 7). No obstante, el Tribunal Constitucional advierte que para analizar la regulación del

<sup>58</sup> ROVIRA FERRER, Irene (2015): 48.

<sup>59</sup> ALÍAS CANTÓN, Manuel (2015): 15.

hecho imponible hemos de tomar en consideración no sólo el precepto que el legislador ha dedicado nominalmente a regular este elemento, sino abarcar también los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible, es decir, los sujetos pasivos que constituyen el aspecto subjetivo del tributo, la base imponible que representa la cuantificación del hecho imponible, la capacidad económica gravada dado que el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza, los supuestos de no sujeción y exención (STC 197/2012, de 6 de noviembre, FJ 7), así como la posible finalidad extrafiscal de los tributos en liza siempre que dicha finalidad encuentre reflejo en los elementos centrales de la estructura del tributo (STC 53/2014, de 10 abril, FJ 5).

A continuación, vamos a aplicar esta doctrina sentada por el Tribunal Constitucional a fin de determinar si existe equivalencia entre el Impuesto catalán sobre las Viviendas Vacías y el “recargo sobre viviendas desocupadas”. Para ello, debemos examinar y comparar la estructura de ambos gravámenes<sup>60</sup>:

- En cuanto a la capacidad económica gravada, tanto el recargo del art. 72.4 TRLRHL como el IVV gravan un hecho revelador de riqueza potencial, a saber, la renta que se podría obtener del arrendamiento de la vivienda pero que, sin embargo, no obtiene su titular al mantenerla desocupada.

- Respecto al hecho imponible, en el caso del IVV lo constituye la «desocupación permanente de una vivienda durante más de dos años sin causa justificada (...)» (art. 4 LIVV); y, en el supuesto del recargo, bien podría definirse como la desocupación con carácter permanente de un inmueble de uso residencial. En nuestra opinión, es evidente que ambos hechos imposables son claramente coincidentes<sup>61</sup>.

- Por lo que se refiere al elemento objetivo, para el IVV, es la vivienda vacía, es decir, «la vivienda desocupada permanentemente, sin causa justificada, durante más de dos años» [art. 5.b) LIVV]; y para el recargo, el inmueble de uso residencial desocupado con carácter permanente, *por cumplir las condiciones que se determinen reglamentariamente*. Pese a que, como sabemos, aún no se han determinado estas condiciones, imaginamos que cuando el recargo finalmente llegue a aplicarse, ambos gravámenes tendrán en común gran parte de su ámbito objetivo.

---

<sup>60</sup> Para pronunciarnos sobre esta cuestión seguimos el *iter* argumentativo que utiliza el Tribunal Constitucional en su última jurisprudencia, y, en particular, en la STC 53/2014, de 10 abril, FJ 5.

<sup>61</sup> Son de esta opinión, ROVIRA FERRER, Irene (2015): 48; NAVARRO GARCÍA, Albert (2016): 59; y MANZANO SILVA, María Elena (2008): 28. En contraposición, a juicio de PIÑA GARRIDO, «los hechos imposables del “recargo” del IBI y del impuesto autonómico que ahora comentamos no son iguales, ni mucho menos» [PIÑA GARRIDO, Lilo (2014): 39].

- En lo relativo a los sujetos pasivos, el IVV únicamente afecta a las personas jurídicas, los grupos fiscales y los grupos de sociedades (art. 9 LIVV), mientras que el recargo se aplica tanto a las personas naturales como jurídicas, así como a las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad o un patrimonio separado susceptible de imposición jurídica; lo que se traduce en una evidente doble imposición de ambos gravámenes para, como mínimo, las personas jurídicas.

- Por lo que respecta a los elementos de cuantificación, por un lado, constituye la base imponible del IVV «el número total de metros cuadrados de las viviendas sujetas al impuesto de la que es titular el sujeto pasivo en la fecha de devengo del impuesto» (art. 11 LIVV), y la del recargo coincide con la cuota líquida del IBI, que para su obtención parte inicialmente de la base imponible del IBI, esto es, el valor catastral de los bienes inmuebles (art. 65 TRLRHL). Si bien es cierto que no existe en este caso una total identificación entre las dos bases imponibles, no es menos cierto que el valor catastral está integrado por el valor catastral del suelo y el valor catastral de las edificaciones (art. 22 Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario) y que para la valoración del primero, en el caso de suelo edificado, se tendrán en cuenta los metros cuadrados realmente construidos<sup>62</sup>. Por tanto, podríamos afirmar que en la determinación de la base imponible del recargo también se incluye el criterio de la base imponible del IVV. Por otro lado, respecto al tipo de gravamen, el IVV aplica a la base imponible los tipos de gravamen de una escala progresiva establecida en función de los metros cuadrados (art. 12 LIVV); mientras que el tipo impositivo del recargo habrá de ser fijado por el municipio sin que pueda superar el 50 por ciento.

- En lo concerniente a las exenciones, a diferencia de la LIVV que en su art. 10 establece las exenciones aplicables al Impuesto sobre Viviendas Vacías, el tenor del art. 72.4 TRLRHL no dice nada al respecto, por lo que deducimos que habrá que recurrir supletoriamente a la disposición del IBI reguladora de las exenciones (art. 62 TRLRHL). Al comparar ambos preceptos (art. 10 LIVV y 62 TRLRHL) apreciamos que en el caso del recargo las exenciones tendrían un carácter más general como consecuencia de la aplicación supletoria de un artículo pensado para un im-

---

<sup>62</sup> Norma 9 de las normas técnicas de valoración y cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana (Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana) [DIRECCIÓN GENERAL DEL CATASTRO. «Procedimiento de valoración colectiva de bienes inmuebles de naturaleza urbana. Documento resumen de la ponencia de valores», pág. 7. Disponible en: <http://www.catastro.meh.es/ponencias/ Metodologia.pdf> (consultado por última vez el día 04/11/2016)].

puesto (IBI) con una finalidad distinta de la del recargo<sup>63</sup>. En cambio, las exenciones del IVV sí parecen estar confeccionadas en coherencia con su finalidad extrafiscal.

- En relación con a la finalidad extrafiscal, basta remitirnos al segundo epígrafe de de este artículo para poder afirmar que tanto el IVV como el recargo tienen la finalidad extrafiscal de facilitar el acceso de todos los ciudadanos al disfrute de una vivienda digna gravando el incumplimiento de la función social de la propiedad de las viviendas por el hecho de permanecer desocupadas de forma permanente<sup>64</sup>, y que dicha finalidad, compatible con la finalidad contributiva, se encuentra dirigida a la protección de un derecho constitucional como es el art. 47 CE<sup>65</sup>. Asimismo, como ya expusimos en el segundo epígrafe y según lo expuesto hasta ahora sobre ambos gravámenes, no cabe duda de que dicha finalidad extrafiscal encuentra reflejo en los elementos centrales de sus respectivas estructuras.

Tras el análisis anterior, creemos que no se puede negar que existe una sustancial similitud (especialmente en su hecho imponible, que nos parece coincidente) entre el recargo del art. 72.4 TRLRHL y el impuesto regulado en la LIVV y, en consecuencia, una vulneración por éste último de la prohibición de no establecer tributos que recaigan sobre hechos imposables gravados por los tributos locales establecida en el art. 6.3 LOFCA. Así también lo entiende el Abogado del Estado, tal y como se infiere del ATC 157/2006, de 20 de septiembre. Sin embargo, no estamos seguros de que el Tribunal Constitucional vaya a estimar que el impuesto autonómico incurre en tal prohibición pues, atendiendo a la última jurisprudencia constitucional dictada al respecto, se ha otorgado especial importancia para determinar esta cuestión, además de al hecho imponible, a los elementos cuantificativos del tributo, y en particu-

---

<sup>63</sup> Mientras que la finalidad del IBI «es principalmente recaudatoria, sin perjuicio de que algunos de los elementos que modulan la carga tributaria se establezcan en función de criterios extrafiscales, como sucede con algunas bonificaciones del art. 74 LHL» (STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 4), la del recargo es claramente extrafiscal ya que trata de «facilitar el acceso de todos los ciudadanos al disfrute de una vivienda digna y adecuada» (Preámbulo de la Ley 51/2002).

<sup>64</sup> En este sentido, LUCAS DURÁN parece tener claro también que «las finalidades de ambos gravámenes son coincidentes: desincentivar un uso de la propiedad antisocial» [LUCAS DURÁN, M.: «Gravámenes sobre nuevas materias imposables, justicia fiscal y distribución competencial entre distintos poderes tributarios», en AA.VV. (Coord. PATÓN GARCÍA, G.): *La nueva tributación tras la reforma fiscal*, CISS, Wolters Kluwer, Madrid, 2016, pág. 809 (nota a pie 131)].

<sup>65</sup> ROVIRA FERRER sostiene que, en base a la doctrina del Tribunal Constitucional, «para que los tributos extrafiscales sean viables, además de ir dirigidos a la protección o consecución de objetivos e intereses de rango constitucional y no a fines estrictamente redistributivos, deberán ser compatibles (en mayor o menor medida) con la finalidad contributiva» [ROVIRA FERRER, Irene (2015): 44].

lar, a la base imponible<sup>66</sup> y, precisamente, este elemento no presenta una coincidencia total en los dos gravámenes objeto de comparación.

A nuestro juicio, y a propósito del rigor con el que el Tribunal Constitucional ha venido efectuando este “juicio de constitucionalidad”, entendemos que «no puede reclamarse la identidad absoluta de todos los elementos esenciales de los tributos concurrentes para declarar inconstitucional el impuesto autonómico que en cada caso se enjuicia», porque el art. 6.3 LOFCA prohíbe únicamente la identidad en los hechos imponibles y porque «tal delimitación de la prohibición contenida en el art. 6 LOFCA la transformaría, en la práctica, en un límite inoperante frente al poder tributario autonómico», al verse reducidos en gran medida los supuestos de doble imposición<sup>67</sup>.

El legislador catalán, consciente de esta problemática, y en aras de sortear el conflicto que tendrá lugar en el momento en que el Gobierno central apruebe el reglamento que desarrolle las condiciones necesarias para aplicar el recargo, ha atendido a lo dispuesto en el art. 6.3 LOFCA sobre medidas de compensación o coordinación y ha establecido en su Disposición Adicional primera que a partir de la fecha en la que el Estado haya realizado el desarrollo reglamentario del art. 72.4 TRLRHL y los ayuntamientos puedan establecer el recargo sobre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, la Generalidad debe adoptar las medidas compensatorias o de coordinación pertinentes a favor de los ayuntamientos que efectivamente hayan aprobado dicho recargo en ordenanza municipal y que las mismas tendrán en cuenta el importe del recargo que habría gravado las viviendas vacías ubicadas en el correspondiente municipio.

Ciertamente, la obligación de adoptar estas medidas se recoge en el art. 6.3 LOFCA, sin embargo, la misma sólo está prevista para cuando las Comunidades Autónomas establecen tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserva a las Corporaciones Locales, pero en el caso que nos ocupa no estamos ante una misma materia imponible sino ante un supuesto en el que los hechos imponibles son equivalentes y para el que no está contemplada tal posibilidad.

<sup>66</sup> En esta línea, SSTC 122/2012, de 5 de junio, FJ 7; 197/2012, de 6 de noviembre, FJ 8; 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 6; 96/2013, de 23 de abril, FJ 12; y 30/2015, de 19 de febrero, FJ 4. Cabe advertir que en ninguno de estos pronunciamientos se plantea el mismo caso que aquí nos ocupa ya que en todos ellos, salvo en la STC 30/2015, de 19 de febrero (donde se comparan el Impuesto estatal sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito y el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito de la Comunidad Valenciana), los hechos imponibles difieren sustancialmente o son coincidentes sólo parcialmente.

<sup>67</sup> BUENO GALLARDO, E.: «La delimitación de la prohibición de doble imposición interna efectuada por el Tribunal Constitucional», en AA.VV. (Dir. MALVÁREZ PASCUAL, L.; RAMÍREZ GÓMEZ, S.): *Fiscalidad en Tiempos de Crisis*, Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra, 2014, pág. 606.

## VI. CONCLUSIONES

Tras el estudio realizado sobre la constitucionalidad del gravamen sobre la vivienda desocupada a la luz, fundamentalmente, de la jurisprudencia sentada por el Tribunal Constitucional en relación con el principio de capacidad económica, no podemos sino concluir que el gravamen de la vivienda desocupada en sus distintas manifestaciones (Impuesto catalán sobre las Viviendas Vacías y recargo del art. 72.4 TRLRHL), respeta el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición porque se aplica sobre una circunstancia reveladora de riqueza *potencial*, como es la renta que se podría obtener del arrendamiento de la vivienda pero que, sin embargo, no obtiene su titular al mantenerla desocupada; y porque, en la *generalidad* de los casos, el titular de un inmueble que lo mantiene desocupado renuncia voluntariamente a la renta que podría recibir al arrendarlo.

Respecto del Impuesto catalán sobre las Viviendas Vacías, consideramos que el diferente trato entre personas físicas y jurídicas existente en su regulación *carece de justificación objetiva y razonable* y que, por tanto, vulnera, además de los principios de generalidad e igualdad del art. 31.1 CE, la igualdad reconocida en el art. 14 CE. No obstante, debemos reconocer que la forma de proceder de la LIVV no es descabellada, habida cuenta de que las personas jurídicas -como las entidades financieras- generalmente están en posesión de un número más elevado de viviendas vacías, y de que, a diferencia de las personas físicas, las jurídicas nunca podrían hacer uso de su propia vivienda para la finalidad que le es propia, que es la de proporcionar un techo bajo el que las personas puedan desarrollarse con normalidad dentro de la sociedad. Es por ello que puede sostenerse que únicamente podrían evitar el incumplimiento de la función social de la propiedad de las viviendas mediante su oferta en alquiler o venta, pues de lo contrario, sería lógico vislumbrar meros fines de inversión, o incluso de especulación inmobiliaria, en la actuación de tales entidades.

En lo concerniente al recargo sobre viviendas desocupadas en el ámbito del IBI, se plantean significativos problemas derivados de la ausencia de determinación del concepto de “inmueble de uso residencial desocupado con carácter permanente”, que ha de llevarse a cabo mediante una norma reglamentaria de ámbito estrictamente tributario y *dictada por el Ejecutivo Central* al efecto y que, por el momento, sigue sin promulgarse, impidiendo de este modo a los Ayuntamientos ejercer la facultad que le otorga el art. 72.4 TRLRHL.

A esto se añade la cuestión relativa a la compatibilidad entre este recargo y el IVV. Pese a que el Tribunal Constitucional aún no se ha pronunciado sobre ello, a nuestro modo de ver, bien podría apreciarse que el IVV contraviene la prohibición establecida en el art. 6.3 LOFCA al establecer como hecho imponible del impuesto una circunstancia coincidente con la que se grava en el art. 72.4 TRLRHL y al

presentar ambos gravámenes sustanciales similitudes en sus restantes elementos y, en particular, en la finalidad extrafiscal.

En conclusión, esta panorámica de la tributación de la vivienda vacía muestra que nos encontramos ante una realidad compleja, en la que aún queda mucho por hacer y en la que los Tribunales tendrán un papel principal a la hora de arrojar luz en las cuestiones más controvertidas. Asimismo, dada la complejidad del tema objeto de este trabajo y en aras de mejorar la situación actual que atañe a la vivienda vacía, consideramos imprescindible la actuación conjunta y coordinada de las medidas fiscales y las políticas públicas de vivienda.

## VII. BIBLIOGRAFÍA

- AGUALLO AVILÉS, A.; BUENO GALLARDO, E.: «Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del art. 31.1 CE», en AA.VV. (Coord. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.): *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Dykinson-CEU Universidad San Pablo, Madrid, 2007.
- ALÍAS CANTÓN, M.: «A vueltas con el recargo de hasta un 50 por cien en el IBI de las viviendas desocupadas», *Revista digital CEMCI*, núm. 25, 2015.
- ÁLVAREZ BARBEITO, P.: «Reflexiones sobre la fiscalidad de la vivienda vacía en España», *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, núm. 12, 2008.
- BILBAO CASTRO, I.: «Problemas con el IBI de las viviendas desocupadas», *Boletín jurídico*, mayo 2015. Disponible en: <http://boletinjuridicogtt.es/problemas-con-el-recargo-en-el-ibi-de-las-viviendas-desocupadas/> [consultado por última vez el día 04/11/2016].
- BUENO GALLARDO, E.: «La delimitación de la prohibición de doble imposición interna efectuada por el Tribunal Constitucional», en AA.VV. (Dir. MALVÁREZ PASCUAL, L.; RAMÍREZ GÓMEZ, S.): *Fiscalidad en Tiempos de Crisis*, Thomsom Reuters-Aranzadi, Navarra, 2014.
- CHAMORRO GONZÁLEZ, J.M.: «El recargo en el IBI sobre bienes de uso residencial desocupados con carácter permanente», *Tributos Locales*, núm. 120, 2015.
- DIRECCIÓN GENERAL DEL CATASTRO. «Procedimiento de valoración colectiva de bienes inmuebles de naturaleza urbana. Documento resumen de la ponencia de valores», pág. 7. Disponible en: <http://www.catastro.meh.es/ponencias/ Metodologia.pdf> [consultado por última vez el día 04/11/2016].

- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «Divergencias jurisprudenciales relativas al recargo sobre determinadas viviendas en el IBI», *Tributos Locales*, núm. 120, 2015.
- GARCÍA CALVENTE, Y.: «Incidencia de la política económica en el diseño del IRPF. Especial referencia al tratamiento fiscal de la vivienda» en AA.VV. (Coord. PATÓN GARCÍA, G.): *La nueva tributación tras la reforma fiscal*, CISS, Wolters Kluwer, Madrid, 2016.
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA: «Censos de Población y Viviendas 2011. Edificios y viviendas. Datos provisionales», *Notas de prensa INE*, 18 abril 2013.
- LUCAS DURÁN, M.: «Grávámenes sobre nuevas materias imposables, justicia fiscal y distribución competencial entre distintos poderes tributarios», en AA.VV. (Coord. PATÓN GARCÍA, G.): *La nueva tributación tras la reforma fiscal*, CISS, Wolters Kluwer, Madrid, 2016.
- MANZANO SILVA, M.E.: «El impuesto extremeño sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas y el recargo para inmuebles urbanos desocupados en el IBI», *Tributos Locales*, núm. 80, 2008.
- MARÍN-BARNUEVO, D.: «Medidas para disuadir la tenencia de viviendas desocupadas», *idl-blog*, septiembre 2015. Disponible en: <http://www.idluam.org/blog/?p=352> [consultado por última vez el día 10/12/2016].
- MARÍN GARCÍA, I.; MILÀ RAFEL, R.: «El alquiler forzoso de la vivienda desocupada», *Revista InDret*, núm. 2, 2007.
- MENÉNDEZ MORENO, A.: «Nada es lo que parece. A propósito del Impuesto sobre las Viviendas Vacías, de la Ley de 21 de Julio de 2015, de la Generalidad de Cataluña», *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2015.
- MORALES ARROYO, J. M<sup>a</sup>; GÓMEZ CORONA, E.: «Las competencias del Tribunal Constitucional», en AA.VV.: *Manual de Derecho Constitucional*, Tecnos, Madrid, 2010.
- NAVARRO GARCÍA, A.: «Medidas fiscales para garantizar el Derecho de Acceso a la Vivienda: el recargo del IBI y otras medidas tributarias sobre las viviendas desocupadas», *Tributos Locales*, núm. 123, diciembre 2015-enero 2016.
- PIÑA GARRIDO, L.: « ¿Un impuesto sobre viviendas desocupadas en Cataluña?, *Crónica Tributaria*, núm. 3, 2014.
- PORRAS NADALES, A.: «Los principios rectores de la política social y económica», en AA.VV.: *Manual de Derecho Constitucional*, Tecnos, Madrid, 2010.

- POVEDA BLANCO, F.: *Manual de Fiscalidad Local*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005.
- RAMOS PRIETO, J.: *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2008.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *La Constitución fiscal de España*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2015.
- ROVIRA FERRER, I.: «La constitucionalidad del Impuesto catalán sobre Viviendas Vacías», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 110, 2015.