

La constitucionalidad del Impuesto catalán sobre Viviendas Vacías

Irene Rovira Ferrer

Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universitat Oberta de Catalunya
iroviraf@uoc.edu

Resumen

El Parlament de Catalunya ha aprobado recientemente la Ley 14/2015, de 21 de julio, del Impuesto sobre las Viviendas Vacías y de modificación de normas tributarias y de la Ley 3/2012, mediante la cual, con el fin de reducir el stock de viviendas vacías y aumentar su disposición al alquiler social, ha creado un nuevo impuesto propio. Con él, se pretende gravar el incumplimiento de la función social de la propiedad de las viviendas por el hecho de mantenerlas habitualmente desocupadas en las zonas donde existe una mayor demanda (por lo que se trata de un tributo con claros fines extrafiscales), aunque procede remarcar que únicamente será exigible a las personas jurídicas. Así, con base en el mismo, el objetivo del presente trabajo radica en analizar su viabilidad y constitucionalidad, tanto considerando su eficacia en cuanto a medida de las políticas sociales dirigidas a proteger el derecho constitucional de acceso a una vivienda digna como desde el punto de vista de los principios que rigen la potestad tributaria autonómica.

Abstract

One of the objectives of Catalonia is to reduce the stock of empty houses and increase their readiness for social rent. For that reason, on the 21st of July 2015, the Catalan Parliament has approved the Empty Houses Tax, which will tax the breach of the social function of homeownership. However, this tax will be required only to legal entities. In this context, the main objective of this paper is to analyze the constitutionality of this tax, evaluating, at the same time, its effectiveness as a measure to implement a social policy aimed at protecting the constitutional right of access to decent housing.

Palabras Clave

Potestad tributaria; Comunidades Autónomas; Tributos propios; Impuesto sobre Viviendas Vacías.

Keywords

Taxing powers; Autonomous Communities; Own taxation; Empty Houses Tax.

Sumario

1. Introducción
2. El poder tributario autonómico
3. El principio de igualdad en los derechos y obligaciones de los ciudadanos
4. El principio de coordinación con la Hacienda estatal y el de solidaridad
 - 4.1. La compatibilidad del impuesto con el recargo sobre viviendas vacías del IBI
5. El principio de territorialidad y el de no discriminación
6. Los principios de justicia tributaria
 - 6.1. La compatibilidad con el principio de capacidad económica
 - 6.2. La compatibilidad con el principio de generalidad y el de igualdad
 - 6.3. La compatibilidad con el principio de progresividad y el de no confiscatoriedad
7. Conclusiones
8. Bibliografía

1. Introducción

Además de estar reconocido como derecho fundamental de todas las personas por parte del art. 25 de la Declaración Universal de los Derechos del Hombre de 1948, el art. 11 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de Naciones Unidas de 1966 y el art. 34.3 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea del año 2010, el derecho de acceso a una vivienda en condiciones dignas es un derecho fundamental contemplado en el art. 47 de la Constitución (CE), si bien, a pesar de su clara formulación como derecho (“todos los españoles tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada”), se encuentra ubicado dentro del Capítulo III, Título I, dedicado a los Principios Rectores de la Política Social y Económica.

Por consiguiente, y aunque su defensa no pueda acogerse al procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales previstos en los arts. 14 a 29 de la CE, ni, en última instancia, al recurso de amparo ante el TC, no cabe duda alguna de que su protección debe vincular de forma ineludible la actividad de los poderes públicos, tanto porque así deriva de la propia configuración de España como Estado Social (artículo 1.1 de la CE) como porque así se recoge expresamente en los arts. 47 y 53.3 de la CE (“los poderes públicos promoverán las condiciones necesarias y establecerán las normas pertinentes para hacer efectivo este derecho” y “el reconocimiento, el respeto y la protección de los principios reconocidos en el Capítulo III informará la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos”).

Por ello, y teniendo en cuenta la capacidad de los tributos de actuar como instrumentos al servicio de la política económica general y de atender a la realización de los principios y fines contenidos en la CE, no es de extrañar que buena parte de su protección se haya servido de los mismos, y es que, como señala el art. 2.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), “los 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”.

Por ello, el interés del estudio de la tributación que le afecta de forma directa se encuentra más que justificado por sí mismo, pues no deja de resultar una necesidad para poder entrar a valorar el estado de su protección real.

Además, dicho análisis adquiere una mayor relevancia cuando las medidas tributarias al respecto tienen un impacto directo tanto en la necesidad de aumentar su garantía a consecuencia de la fuerte crisis económica atravesada por España como en el requerimiento de incrementar los ingresos tributarios para mejorar la situación de las arcas públicas, ya sea porque se suprimen medidas y beneficios fiscales relacionados con el acceso a la vivienda (como ha ocurrido con la supresión de las deducciones relacionados con la inversión en vivienda habitual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -IRPF-) o porque se alude a la protección del mencionado derecho para justificar la creación de nuevas figuras tributarias.

Y justamente este último supuesto es el que ha tenido lugar recientemente en Cataluña, donde, en ejercicio de la potestad tributaria autonómica y de la competencia exclusiva en materia de vivienda de la que es titular la Generalidad de Cataluña (de acuerdo con los artículos 137 y 202 y del Estatuto de Autonomía), se ha aprobado 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 (LIVV). Así, se ha creado un nuevo tributo que grava el incumplimiento de la función social de la propiedad de las viviendas por mantenerlas desocupadas durante más de dos años sin causa justificada (si bien únicamente se exigirá a las personas jurídicas y sólo en los territorios con una mayor demanda), de modo que, además de reducir su stock, pretende que así se consiga aumentar su disposición al alquiler social.

Por consiguiente, con base en tal impuesto, el objetivo del presente trabajo radica en analizar su viabilidad y constitucionalidad, teniendo en cuenta que se configura como un tributo autonómico de carácter propio y como una medida más dentro de las políticas sociales dirigidas a proteger el derecho constitucional de acceso a una vivienda digna.

2. El poder tributario autonómico

De conformidad con el art. 157.1.b) de la CE, parte de los recursos de las Comunidades Autónomas (CCAA) son sus tributos propios, es decir, los impuestos, tasas y contribuciones especiales que, de conformidad con la potestad que les concede el art. 133.2 de la CE (como manifestación directa del principio de autonomía financiera que consagra el art. 156.1 de la CE), establezcan y exijan cada una de ellas.

Sin embargo, como es lógico, dicha potestad no es ilimitada, sino que, como señala el propio art. 133.2 de la CE, deberá respetar las disposiciones establecidas por la CE y las leyes. Así pues, a diferencia de los entes locales, las CCAA podrán crear los tributos que consideren oportunos sin esperar que una ley estatal así lo contemple y regule sus elementos esenciales, si bien, para que sean procedentes, no podrán vulnerar los principios establecidos esencialmente en la CE y la Ley Orgánica que, con base en el art. 157.3 de la CE, los desarrolla: la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

Y es que es mediante dicha Ley, que forma parte del bloque de constitucionalidad, donde el Estado, además de regular los conflictos que puedan surgir junto con las posibles formas de colaboración financiera entre él mismo y las CCAA, ha detallado la regulación de los principios que la CE establece en relación con el poder tributario autonómico, pues gracias a su mayor flexibilidad es susceptible de ir cambiando y adaptándose a la realidad de forma periódica con las revisiones quinquenales de los pactos sobre financiación¹.

Por consiguiente, el análisis del respeto de los diferentes principios que rigen la potestad tributaria de las CCAA en relación con el Impuesto sobre Viviendas Vacías debe realizarse teniendo presente las consideraciones de ambos textos legales, los cuales fundamentalmente se concretan en los siguientes: el de reserva de ley, el de igualdad en los derechos y obligaciones de los ciudadanos, el de coordinación con la Hacienda estatal, el de solidaridad, el de territorialidad, el de no discriminación y, por último, los denominados principios de justicia tributaria.

Así pues, y aunque en relación con el principio de reserva de ley (arts. 31.3 y 133.2 CE) pueda ya afirmarse que el impuesto catalán no plantea, de entrada, problema alguno (puesto que lo que se ha creado mediante Ley), el examen del resto de directrices requiere un análisis mucho más complejo y detallado, motivo por el cual se llevará a cabo de forma individual.

¹ Al respecto, con el fin de garantizar una cierta uniformidad en el conjunto de competencias financieras autonómicas, el art. 157.3 de la CE habilitó al legislador estatal para que, a través de Ley Orgánica, regulara tales cuestiones, pues, como señaló la STC 68/1996, lo que pretendió el legislador constitucional con tal precepto no fue sino "habilitar la intervención unilateral del Estado en éste ámbito competencial a fin de alcanzar un mínimo grado de homogeneidad en el sistema de financiación autonómico, orillando así la dificultad que habría supuesto que dicho sistema quedase exclusivamente al albur de lo que se decidiese en el procedimiento de elaboración de cada uno de los Estatutos de Autonomía". Además, sin perjuicio del reconocimiento competencial autonómico, no debe olvidarse que, conforme al artículo 133.1 de la CE, "la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley", del mismo modo que el artículo 149.1.14ª de la CE también le atribuye la competencia exclusiva sobre Hacienda general.

3. El principio de igualdad en los derechos y obligaciones de los ciudadanos

El segundo de los principios que no podrá vulnerar el mencionado impuesto catalán es el de igualdad en el sentido que proclama el art. 139.1 de la CE, el cual señala que “todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado”. Sin embargo, a la hora de entrar en su valoración, es del todo imprescindible tener en consideración las puntualizaciones aportadas por el TC al respecto, en las que ha vinculado necesariamente dicho principio con el de autonomía de las CCAA.

En este sentido, como estableció la STC 37/1987, de 26 de marzo, “la 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 el Estatuto”, puntualizando la STC 179/1987, de 12 de noviembre, que, en el ámbito financiero, dicha autonomía supone para las CCAA “la propia determinación y ordenación de los ingresos y gastos necesarios para el ejercicio de sus funciones”. Por consiguiente, como también afirma la STC 37/1987, “de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas”, pero, como es lógico, “no por ello resultan necesariamente infringidos los art. 1, 9.2, 14, 139.1 y 149.1.1ª de la Constitución”. Y es que “estos 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”, pues si fuera así “sería frontalmente incompatible con la autonomía”.

En consecuencia, como también dejó claro, entre otras, la STC 76/1983, de 5 de agosto, el principio de autonomía financiera implica pluralidad, de modo que los singulares tributos propios que pueda establecer una CCAA inexistentes en las demás o la diferente forma de hacerlo no vulnerarán de por sí la igualdad requerida por el art. 139.1 de la CE. Así, sus previsiones no pueden reducirse a la exigencia de uniformidad, sino que, como también remarcó la citada STC 37/1987, debe entenderse que garantizan la equivalencia de las posiciones jurídicas fundamentales de todos los ciudadanos del Estado (o, en términos negativos, que prohíben su disparidad arbitraria)².

Por consiguiente, puesto que todas las CCAA de régimen común pueden tener sus propios tributos y los mismos no rompen, por su mera existencia, esta equivalencia de la que se hablaba, no puede considerarse que el Impuesto sobre Viviendas Vacías vulnere de por sí el mencionado principio, y menos teniendo en cuenta que, de conformidad con el art. 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 (TRLRHL), todos los Ayuntamientos del Estado podrán exigir un recargo de hasta el 50 por ciento de la cuota líquida del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) por los inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente (es decir, que el mismo supuesto que da lugar al impuesto catalán es susceptible de ser gravado en cualquier parte del territorio)³.

2 En el mismo sentido, véase la STC 150/1990, de 4 de octubre, la cual señala que tal principio “no impone que todas las Comunidades Autónomas ostenten las mismas competencias ni, mucho menos, que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o parecidos. La autonomía supone, precisamente, la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cómo y cuándo ejerce sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de este ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las Comunidades Autónomas, no por eso resultan necesariamente infringidos los arts. (...), 139.1 CE (...), ya que estos artículos únicamente exigen una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales”.

3 En relación con la compatibilidad de dicho recargo y el impuesto catalán, véase el apartado 4.1 del presente artículo.

4. El principio de coordinación con la Hacienda estatal y el de solidaridad

Como señala el art. 156.1 de la CE, las CCAA “gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles”. Así, por una parte, dicho precepto intenta garantizar la concordancia del sistema tributario en su conjunto (siempre con el Estado al frente, como titular de la potestad tributaria originaria) y, por la otra, considerando que las CCAA partían de situaciones muy divergentes, quiere evitar que se agranden las diferencias económicas.

De este modo, con carácter general, los principios aquí establecidos pretenden mantener el conjunto unitario que forman las distintas partes del Estado y ello desde una doble perspectiva: procurando alcanzar un desarrollo global (es decir, exigiendo la contribución de los territorios más ricos en el de los menos favorecidos) e intentando conseguir un sistema tributario ordenado, coordinado y coherente.

Y en concreto, con la mirada puesta en dicha necesidad de coordinación de la potestad tributaria, el art. 6 de la LOFCA ha establecido dos importantes limitaciones para evitar que los tributos autonómicos generen dobles imposiciones internas, tanto respecto a los estatales como a los locales.

Así, en primer lugar, señala el art. 6.2 que las CCAA no podrán establecer tributos sobre hechos imponible ya gravados por el Estado, si bien, con base en su potestad tributaria originaria, habilita a este último a establecer tributos sobre hechos imponible ya gravados por tributos autonómicos siempre que se instrumenten las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de las CCAA afectadas por la disminución de ingresos que ello les suponga.

A tal efecto, procede destacar que, como señaló la 37/1987, de 26 de marzo, relativa al impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas, lo que prohíbe estrictamente el mencionado precepto de la LOFCA es la duplicidad hechos imponible (adoptando a tal efecto “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”), pero no que los tributos autonómicos graven una misma materia imponible que somete ya gravamen un tributo estatal (entendiendo por ésta “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 es que, como recalca, si el art. 6.2 de la LOFCA prohibiera que las CCAA establecieran tributos sobre las materias imponible gravadas por el Estado, “se negaría en la práctica la posibilidad de que se creen, al menos, por el momento, nuevos impuestos autonómicos”, pues “la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales”.

Sin embargo, como precisaron sentencias posteriores, el análisis de la eventual duplicidad de gravamen de los impuestos autonómicos no puede hacerse de forma literal por lo que al sentido técnico del hecho imponible respecta, y mucho menos en función de su configuración gramatical, pues, como señaló, entre otras muchas, la STC 73/2011 de 19 de mayo, “las categorías tributarias, más allá de las denominaciones legales”, ya que “tienen cada una de ellas la naturaleza propia y específica que les corresponde de acuerdo con la configuración y estructura que reciban en el régimen jurídico a que vengan sometidas”.

Así pues, como concluyó la STC 210/2012, de 14 de noviembre, para la apreciación de la duplicidad de imposición “se hace preciso atender a los elementos esenciales de los tributos que se comparan, al objeto de determinar no sólo la riqueza gravada o materia imponible, que es el punto de partida de toda norma tributaria, sino la manera en que dicha riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen en la estructura del tributo”.

En relación con el principio de reserva de ley, el impuesto catalán no plantea, de entrada, problema alguno

De todos modos, el único tributo estatal con el que podría entrar a valorarse una eventual doble imposición con el Impuesto sobre Viviendas Vacías es el Impuesto sobre el Patrimonio, pues, de conformidad con la Exposición de Motivos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, somete justamente a gravamen “la capacidad de pago adicional que la posesión del patrimonio supone”. Sin embargo, más allá de las diferencias en su hecho imponible que puedan constatar, es una evidencia que su ámbito subjetivo no es coincidente, ya que, mientras que el primero se pretende exigir únicamente a las personas jurídicas (art. 5 de la LIVV), el segundo sólo es aplicable a las personas físicas (art. 5 de la LIP).

Por su parte, en relación con los tributos locales, la cuestión es un poco más compleja, y es que ha sido objeto de una relevante modificación. Así, en un principio, el art. 6.3 de la LOFCA permitía únicamente que las CCAA establecieran y gestionaran tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reservaba a las Corporaciones locales (con las oportunas medidas compensatorias), si bien supeditaba tal posibilidad a que la propia legislación así lo autorizara y regulara de forma específica en cada supuesto (lo que únicamente había tenido lugar en relación con el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios, en su modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca -DA primera del TRLRHL-).

Sin embargo, ante los relevantes conflictos que dichas previsiones generaron y el estrecho ámbito en el que quedaba la potestad tributaria autonómica, la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, introdujo una importante modificación al respecto, viniendo a establecer, en definitiva, que, igual que ocurre con los tributos estatales, lo que se prohíbe en relación con los locales es que se graven los mismos hechos imposables⁴.

Así pues, la regulación actual del art. 6.3 de la LOFCA prohíbe que las autonomías establezcan tributos sobre hechos imposables ya gravados por los tributos locales, pero les habilita a establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales sin necesidad de que la expresa autorización se encuentre contemplada por la normativa (siempre que se adopten las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de las Corporaciones afectadas, de modo que sus ingresos no se vean mermados ni reducidos en sus posibilidades de crecimiento futuro).

4 De hecho, así consta en la Exposición de Motivos la Ley Orgánica 3/2009, pues, tras especificar que su objetivo era clarificar los límites para la creación de tributos propios por las CCAA y reducir la conflictividad al respecto, señala “se modifica el artículo sexto de la LOFCA para que las reglas de incompatibilidad se refieran al «hecho imponible» y no a la «materia imponible», con lo que habría un espacio fiscal autonómico más claro en relación con los tributos locales, con una delimitación similar a la que existe en relación con los tributos estatales”. Véase con mayor detalle el análisis de dicha modificación en BORRERO MORO, C.J.: *Razones y encaje constitucional de una reforma: artículo 6.3 LOFCA*, Civitas, Revista española de Derecho financiero, núm. 146, 2010.

Por consiguiente, el régimen actual ha simplificado mucho el sistema en este punto en tanto lo único que se impide, en definitiva, es la doble imposición interna, por lo que, como ha puesto de manifiesto el propio TC, resulta extensible al ámbito de los tributos locales (es decir, al art. 6.3 de la LOFCA) la doctrina por el mismo fijada en relación con el art. 6.2 de la LOFCA (es decir, que la valoración de la identidad de hechos imponible irá mucho más allá de la literalidad de su configuración y abarcará también los restantes elementos del tributo).

Sin embargo, partiendo de los análisis que ha realizado el TC acerca de la compatibilidad de los tributos autonómicos y locales, aparece un importante elemento que, aunque no es de por sí suficiente para avalar la viabilidad de un nuevo tributo, sí es de gran relevancia, y ese no es otro que su finalidad extrafiscal.

Así, como puntualizó la STC 122/2012, de 5 de junio, relativa al impuesto catalán sobre grandes establecimientos comerciales (donde se valoró su compatibilidad con el impuesto local sobre actividades económicas), “no es posible afirmar si existe una coincidencia de hechos imponible de dos impuestos tan sólo porque su definición sea o no gramaticalmente idéntica, ya que será preciso atender [entre otros aspectos] a las circunstancias que ha seleccionado el legislador para dar lugar a los hechos imponible de ambos impuestos”.

Y es que, a pesar que de los preceptos constitucionales no se derive explícitamente la función extrafiscal del sistema tributario, puede deducirse de los preceptos que establecen los principios rectores de la política social y económica (arts. 40.1 y 130.1), y, de hecho, en relación con los propios tributos, así lo establece el art. 2.1 de la LGT. Además, así lo ha reconocido también el propio TC⁵, aunque recalando que, 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 (es decir, que el presupuesto gravado siempre tendrá que contener una demostración de riqueza o capacidad económica)⁶.

De todos modos, como recalcó la STC 289/2000, de 30 de noviembre, para que un tributo autonómico resulte procedente, no bastará con que el correspondiente preámbulo de la norma declare su finalidad extrafiscal, sino que será preciso que la misma también se encuentre reflejada en los elementos centrales de la estructura del tributo.

Así pues, como consta en la mencionada STC 210/2012 citando la STC 122/2012, a la hora de valorar la compatibilidad entre cualquier tributo autonómico y otro local a los efectos de la duplicidad de imposición, “el método de comparación deberá tomar el examen del hecho imponible como punto de partida, pero abarcando 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

5 Entre otras, así consta en la 164/1995, de 13 de noviembre, en la que se señala que los tributos extrafiscales de las CCAA serán válidos siempre que se lleven a cabo El TC los tributos extrafiscales de lo dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la CE (art. 31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (art. 157.3 de la CE) y de los respectivos Estatutos de Autonomía.

6 Al respecto, véase, entre otras, la STC 37/1987, de 26 de marzo, en la cual, tras remarcar que tanto “el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados”, definió los tributos extrafiscales como aquellos en los que “la intención legis del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos”. Asimismo, admitió su procedencia siempre que tales impuestos, “sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza”.

cuantificación del hecho imponible, la capacidad económica gravada... o los supuestos de no sujeción y exención», extendiéndose lógicamente también a los elementos de cuantificación del hecho imponible”.

Por consiguiente, llegados a este punto, procede entrar a valorar la compatibilidad del Impuesto sobre Viviendas Vacías y los tributos locales con base en los extremos señalados, centrándose el análisis con el único impuesto respecto al que puede plantearse una eventual colisión: el IBI.

El único tributo estatal con el que podría entrar a valorarse una eventual doble imposición con el Impuesto sobre Viviendas Vacías es el Impuesto sobre el Patrimonio

Así, por una parte, el tributo catalán es un impuesto “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”, cuyo hecho imponible es “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” (arts. 1 y 4 de la LIVV).

Por su parte, señala el art. 60 del TRLRHL, que el IBI “es un tributo directo de carácter real que grava el valor de los bienes inmuebles”, cuyo hecho imponible lo constituye la titularidad de los derechos señalados en el art. 61 (entre los cuales, se encuentra el de propiedad) sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales.

De este modo, tomando en consideración ambos impuestos, es evidente que pueden recaer sobre un mismo objeto (la vivienda que, en su caso, resulte desocupada por más de dos años de forma injustificada) y, lógicamente, sobre el mismo sujeto pasivo (pues, si bien en el tributo catalán sólo son sujetos pasivos a título de contribuyentes las personas jurídicas propietarias de los viviendas o titulares de un derecho de usufructo, de un derecho de superficie o de cualquier otro derecho real que otorgue la facultad de su explotación económica -art. 9 de la LIVV-, en el IBI, además de las personas físicas y las entidades contempladas en el art. 35.4 de la LGT, también lo son las personas jurídicas -art. 63 del TRLRHL-).

No obstante, antes de iniciar el análisis de su compatibilidad, procede valorar si el Impuesto sobre Viviendas Vacías respeta realmente las exigencias marcadas por el TC en relación con los tributos extrafiscales, ya que, como se apuntaba, éste será un aspecto de suma relevancia en la valoración posterior.

Así, en primer lugar, el tributo catalán debe ir dirigido a la protección o consecución de objetivos e intereses de rango constitucional, lo cual no plantea problema alguno por cuanto su objeto último de protección (el derecho de acceso a una vivienda digna) se encuentra reconocido por el art. 47 de la CE. Seguidamente, para ser compatible con la finalidad contributiva, el presupuesto gravado debe contener una demostración de riqueza o capacidad económica, punto que también parece respetarse en tanto que la posesión de viviendas no ocupadas supone una manifestación de riqueza.

Asimismo, como se señalaba, la *intentio legis* del legislador en el momento de su creación no debe ser la de conseguir una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos, sino que, como apuntó el TC en relación con el impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas, debe ir, por ejemplo, destinado a

“disuadir a los titulares de propiedades o de empresas agrícolas del incumplimiento de las obligaciones inherentes en la función social de la propiedad de la tierra que la propia Ley define o, dicho en términos positivos, estimularlos para que obtengan de sus propiedades los rendimientos económicos y sociales que les son legalmente exigibles” (STC 37/1987).

Por consiguiente, y tomando en consideración este último ejemplo por sus evidentes similitudes, es evidente que el Impuesto sobre Viviendas Vacías no se ha creado con el mero fin de aumentar los ingresos a las arcas públicas, sino que lo que pretende es disuadir a los titulares de viviendas del incumplimiento de las obligaciones inherentes en la función social de la propiedad por el hecho de estar desocupados o, dicho en términos positivos, estimularlos para que pongan sus viviendas desocupadas a disposición del alquiler social obteniendo las pertinentes rentas.

Y ello es así no sólo porque se diga de forma expresa en la Exposición de Motivos de la LIVV, sino porque, respetando las exigencias del TC relativas a la necesidad de que dicha finalidad se observe también en los diferentes elementos del tributo, así se constata en su hecho imponible (ya que sólo tiene lugar cuando la desocupación que grava “afecta a la función social de la propiedad de la vivienda” -art. 4 de la LIVV-), en la delimitación negativa del mismo (pues, además de que se establecen una serie supuestos de no sujeción de conformidad con el fin perseguido, se impulsa rehabilitación de las viviendas para que sean habitables -ya que la ausencia de tales condiciones como motivo para no tener sujeción al impuesto solo podrá alegarse, a no ser que las obras se iniciaran durante el mismo, un único período impositivo -art. 8 de la LIVV-), en las exenciones previstas (ya que, entre otros supuestos, se exime de su pago a las viviendas que, aun estando desocupadas sin justificación prevista, se encuentren situadas en ámbitos de escasa demanda según las zonas delimitadas en el Plan territorial sectorial de vivienda -art. 10 de la LIVV-) o en las posibles bonificaciones de su cuota íntegra (puesto que los sujetos pasivos que destinen parte de sus viviendas al alquiler asequible, podrán aplicar una bonificación en la cuota íntegra que consistirá en un porcentaje en función de la ratio de viviendas destinadas al mismo en Cataluña sobre el total de viviendas vacías sujetas al impuesto -art. 13 de la LIVV-).

Además, por si todos estos elementos no fueran prueba suficiente de la inmediata vinculación del tributo a la realización de una política pública sectorial (la reducción del stock de viviendas vacías y el incremento de la disposición del alquiler social), demuestra de forma irrefutable su carácter extrafiscal la afectación de los ingresos recaudados por el mismo a un fin concreto, pues, de conformidad con el art. 3 de la LIVV, todos ellos irán destinados a “la financiación de las actuaciones protegidas por los planes de vivienda, sin perjuicio de lo establecido por la disposición adicional primera, y se prioriza que los recursos se destinen a los municipios donde se han obtenido estos ingresos”.

Consecuentemente, como señaló la STC 168/2004, de 3 de octubre, basándose en los mismos hechos (la finalidad extrafiscal presente en los elementos del tributo y la afección de sus ingresos a un determinado fin -aunque en relación con el gravamen catalán sobre los elementos patrimoniales afectos a actividades de las que pueda derivar la actuación de planes de protección civil-), “cabe afirmar que el legislador autonómico no ha creado una nueva fuente de ingresos públicos con fines genéricamente fiscales, sino un tributo finalista”⁷, el cual, a diferencia de lo que consideró el TC en relación con el Impuesto Balear sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente (IBIAMA), sí que es susceptible de disuadir comportamientos contrarios a la función social de la propiedad de las viviendas o

7 Concretamente, concluyó la citada sentencia que “en el presente caso no cabe hablar de una figura tributaria con finalidad exclusivamente recaudatoria, tanto por la definición legal de sus elementos determinantes, cuanto por el establecimiento [mediante el producto el producto íntegro del gravamen] de un fondo de seguridad”.

de estimular actuaciones protectoras de la misma (y es que, mediatamente el gravamen, se puede coadyuvar de forma efectiva a reducir el número de viviendas deshabitadas de forma injustificada al someter a tributación su desocupación)⁸.

Así pues, admitiendo la procedencia extrafiscal del tributo catalán, parece clara la no coincidencia de su hecho imponible con el del IBI, pues, además, mientras que este último somete a tributación la capacidad económica exteriorizada por la titularidad de determinados bienes inmuebles o de derechos reales sobre los mismos, el Impuesto sobre Viviendas Vacías grava su infrautilización. Por consiguiente, si bien el objeto de gravamen del IBI son los elementos patrimoniales, en el caso del Impuesto sobre Viviendas Vacías es la renta derivada de la función social de la propiedad dejada de obtener, lo cual también se constata en la configuración de sus diferentes bases imponibles (ya que en el impuesto catalán no la conforman el valor catastral de los bienes inmuebles sujetos al impuesto -art. 65 del TRLRHL- sino "el número total de metros cuadrados de las viviendas sujetas al impuesto de las que es titular el sujeto pasivo en la fecha de devengo del impuesto" -art. 11 de la LIVV-).

El Impuesto sobre Viviendas Vacías

no se ha creado con el mero fin de aumentar los ingresos a las arcas públicas, sino que lo que pretende es disuadir a los titulares de viviendas del incumplimiento de las obligaciones inherentes en la función social de la propiedad por el hecho de estar desocupados o, dicho en términos positivos, estimularlos para que pongan sus viviendas desocupadas a disposición del alquiler social obteniendo las pertinentes rentas

Y justamente por ello, igual que el TC consideró en relación con el impuesto sobre los elementos patrimoniales afectos a actividades de las que pueda derivar la actuación de planes de protección civil, queda puesto de manifiesto que el elemento material del impuesto catalán tampoco es la riqueza (el bien en sí mismo considerado) como ocurre en el IBI, sino la relación instrumental entre las viviendas y la función social de la propiedad (es decir, que la cuantificación del impuesto no depende del valor de los bienes sino de su capacidad a la hora de influir en dicha la función social de la titularidad inmobiliaria).

Sin embargo, a pesar de que la compatibilidad entre el hecho imponible del Impuesto sobre Viviendas Vacías y el IBI sea clara (es decir, que el impuesto catalán también respeta las previsiones del art. 6.3 de la LOFCA), merece una especial atención el análisis de su relación con el recargo potestativo que, en el ámbito del IBI, prevé el art. 72.4 del TRLRHL (concretamente, por los inmuebles de uso residencial que se encuentren permanentemente desocupados), y es que, como es obvio, sí que respecto al mismo puede plantearse una clara sobreimposición ante un misma situación y por unos mismos motivos.

8 Véase al respecto la STC 289/2000, de 30 de noviembre. Asimismo, para un estudio en más profundidad, véase FALCÓN Y TELLA, R.: *La inconstitucionalidad declarada del impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y la previsible inconstitucionalidad del impuesto catalán sobre grandes superficies y del proyectado impuesto extremeño sobre el ahorro*, Quincena Fiscal, núm. 5, 2001.

4.1. La compatibilidad del impuesto con el recargo sobre viviendas vacías del IBI

De conformidad con el art. 72.4 del TRLRHL, los Ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50 por ciento de la cuota líquida del IBI por los inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente. Una vez constatada la desocupación del inmueble a través del pertinente recargo administrativo, dicho recargo se exigirá y liquidará por los Ayuntamientos con carácter anual a los mismos sujetos pasivos del IBI (personas físicas, jurídicas y las entidades previstas en el art. 35.4 de la LGT), aunque devengándose el 31 de diciembre en lugar del 1 de enero como el impuesto.

El mismo precepto señala que las condiciones que deberán cumplir los bienes sujetos a dicho gravamen deberán determinarse reglamentariamente, siendo aplicable la regulación del IBI en todo lo demás. Sin embargo, dicho desarrollo aun no se ha llevado a cabo, sin haberse concretado siquiera el sentido que deberá darse al concepto de “vivienda desocupada”⁹.

No obstante, aun con dicha falta de definición, es evidente que su significado coincidirá (como mínimo en gran parte) con el del hecho imponible del Impuesto sobre Viviendas Vacías, de modo que, al someter a imposición el mismo objeto y con la idéntica finalidad de proteger y fomentar la función social de la propiedad de las viviendas, se plantea un claro caso de doble imposición interna.

Sin embargo, como se señalaba al analizar el art. 6.3 de la LOFCA, conviene tener presente que lo único que se impide es que las CCAA establezcan tributos cuyo hecho imponible ya esté gravado por un impuesto local, y esto, como ya se ha visto, no ocurre en el caso del IBI y el impuesto catalán. Pues no hay que olvidar que, si bien los recargos constituyen una prestación tributaria propia, consisten en obligaciones tributarias superpuestas a tributos preexistentes que mantienen intacta su configuración, de modo que la previsión del recargo aquí analizado no perturba la mencionada compatibilidad de los mencionados impuestos.

De todos modos, sí que es cierto que la coexistencia del Impuesto sobre Viviendas Vacías y del recargo en Cataluña una vez pudiera establecerse generaría una sobreimposición claramente inaceptable (en tanto que se gravaría doblemente un mismo supuesto y por los mismos motivos), aunque el legislador catalán, consciente de ello, se ha acogido a la posibilidad que le permite el art. 6.3 de la LOFCA. Así, ha hecho uso de la posibilidad de establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserva a las Corporaciones locales, adoptando en contrapartida las pertinentes medidas de compensación para que los ingresos de las Corporaciones afectadas no se vean mermados ni reducidos en sus posibilidades de crecimiento futuro¹⁰.

9 En este punto, cabe destacar que varios Ayuntamientos han intentado llevar a cabo dicho desarrollo dentro de sus ámbitos de actuación, aunque ha sido anulado por parte de diferentes tribunales entendiendo que es competencia del Estado. Al respecto, pueden destacarse las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 14 de enero de 2010, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 22 de julio de 2011 o del Tribunal Superior de Justicia Gallego de 7 de noviembre de 2011. Así pues, cualquier pretensión de un Ayuntamiento de aplicar este recargo del IBI en sus Ordenanzas fiscales resulta, al menos de momento, inaplicable y, en caso de invadir competencias reservadas al Estado, nula de pleno derecho.

10 Al respecto, recuérdese que, como consta en la Exposición de Motivos de la LO 3/2009, la modificación que estableció del art. 6.3 de la LOFCA se realizó “para que las reglas de incompatibilidad se refieran al hecho imponible y no a la materia imponible, con lo que habría un espacio fiscal autonómico más claro en relación con los tributos locales, con una delimitación similar a la que existe en relación con los tributos estatales”.

Por ello, como señala la Disposición adicional primera de la LIVV, “a partir de la fecha en la que el Estado haya realizado el desarrollo reglamentario al que se refiere el artículo 72.4 del Texto Refundido de la Ley de haciendas locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, 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 en concreto, las medidas compensatorias o de coordinación mencionadas que ha previsto se referirán a las viviendas vacías situadas en el correspondiente municipio en el que hubieran sido efectivamente gravadas por el Impuesto sobre Viviendas Vacías y tendrán en cuenta el importe del recargo sobre el IBI que las hubiera gravado en el año natural en el que se devengue el Impuesto. Por ello, igual que éste, tendrán carácter anual, aunque no se determina el procedimiento, los términos y las condiciones de esta compensación, sino que se remite a un futuro desarrollo reglamentario.

Así pues, será necesario esperar tanto éste desarrollo reglamentario como el del propio recargo por parte del Estado para poder comprobar si tales medidas compensan de forma efectiva los ingresos de las Corporaciones afectadas, aunque no debe olvidarse que, a diferencia del Impuesto sobre Viviendas Vacías, el TRLRHL no centraliza el recargo a las viviendas sujetas al nuevo impuesto ni resulta únicamente aplicable a las personas jurídicas. Por consiguiente, para que la compensación prevista sea realmente correcta, parece que los Ayuntamientos afectados deberían poder exigir igualmente el recargo, eximiendo simplemente del mismo a las viviendas sujetas al impuesto catalán.

Merece una especial atención el análisis de su relación con el recargo potestativo que, en el ámbito del IBI, prevé el art. 72.4 del TRLRHL (concretamente, por los inmuebles de uso residencial que se encuentren permanentemente desocupados), y es que, como es obvio, sí que respecto al mismo puede plantearse una clara sobreimposición ante un misma situación y por unos mismos motivos

5. El principio de territorialidad y el de no discriminación

El siguiente de los principios que merece un análisis especial es el de territorialidad, el cual, establecido en el art. 157.2 de la CE y, de forma ampliada, en las letras a) y b) del art. 9 de la LOFCA, viene a exigir que la autonomía de las diferentes CCAA no se desarrolle de forma ajena al Estado y al resto de territorios.

Así, señala el citado precepto constitucional que “las Comunidades Autónomas no podrán adoptar en ningún caso medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que constituyan un obstáculo para la libre circulación de mercancías y servicios”, por lo que de esta prohibición, que afecta a cualquier medida tributaria que adopten las CCAA, derivan dos limitaciones:

- a. En primer lugar, exige que los efectos que acarreen las medidas tributarias autonómicas no generen ningún efecto más allá de su propio territorio propio, lo cual no deja de ser un requerimiento ineludible

para la viabilidad del ejercicio simultáneo de las competencias de cada CCAA. Y, desde este punto de vista, no parece que el impuesto catalán plantee problema alguno, pues, como consta en el art. 2 de la LIVV, será de aplicación únicamente en el ámbito territorial de Cataluña.

- b. Y en segundo lugar, como se apuntaba, resulta necesario que tales medidas no afecten a la libre circulación, punto en el que tales limitaciones coinciden plenamente con el principio de no discriminación. Así, además del art. 9 de la LOFCA, señala el art 139.2 de la CE que “ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español”, si bien, a la hora de valorar el respeto de tales previsiones, deben tenerse presentes las consideraciones que al respecto ha realizado el TC.

En concreto, como señaló expresamente en la STC 37/1981, de 16 de noviembre, “no toda incidencia es necesariamente un obstáculo. Lo será sin duda cuando intencionadamente persiga la finalidad de obstaculizar la situación”, es decir, cuando “las consecuencias de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guardan relación con el fin constitucionalmente lícito que aquéllas persiguen”.

Por consiguiente, y aunque es posible defender que el Impuesto sobre las Viviendas Vacías podría tener un claro efecto directo sobre las inversiones en bienes inmuebles condicionando las decisiones de los inversores, tales consecuencias guardan absoluta relación con la protección del fin constitucional que el impuesto persigue (el derecho de acceso a la vivienda), por lo que tampoco parece que desde este punto de vista pueda plantearse problema alguno.

6. Los principios de justicia tributaria

Finalmente, como tributos que son, todos los impuestos propios que cree cada CCAA deberán respetar los principios de justicia tributaria que derivan del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 de la CE), los cuales se concretan en el principio de generalidad, el de igualdad, el de progresividad, el de no confiscatoriedad y, sobre todo, el de capacidad económica.

Sin embargo, por su relevancia (ya que tales principios marcan las directrices inviolables que deben inspirar y limitar el sistema tributario), el análisis del respeto de cada uno de ellos por parte del Impuesto sobre Viviendas Vacías merece ser tratado nuevamente de forma individual.

6.1. La compatibilidad con el principio de capacidad económica

De entre los diferentes principios de justicia tributaria, el que más destaca por su relevancia y porque, en definitiva, de él derivan todos los demás es el principio de capacidad económica, el cual, con base en el art. 31 de la CE, exige que los ciudadanos participen en los gastos públicos en función de su nivel de riqueza (es decir, que requiere una mayor aportación a los que más tengan).

Por ello, como ha señalado el TC, este principio tiene una doble vertiente, ya que, si bien reclama que los ciudadanos contribuyan “de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos, los

poderes públicos están obligados, en principio, a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación¹¹.

Por consiguiente, y aunque exista doctrina constitucional en la que se reconozca la capacidad económica como principio inspirador "del sistema tributario en su conjunto"¹², no cabe duda de que toda imposición tributaria deberá ser consecuencia de una constatación, directa o indirecta, de riqueza, motivo por el cual todo hecho imponible (cuya realización origina el nacimiento de la obligación de pago del tributo) debe contener algún índice o manifestación de capacidad económica (y es que, a fin de cuentas, es su presupuesto legitimador)¹³.

Además, teniendo en cuenta que parte de la idea de que los tributos recaigan sobre quienes realmente puedan hacer frente a la carga económica que suponen¹⁴, resulta evidente que este índice o manifestación de capacidad de pago que debe estar implícito en el hecho imponible debe serlo de una riqueza real y efectiva, por lo que, a pesar de que el TC haya admitido su procedencia cuando sea potencial¹⁵, es evidente que la justicia del sistema tributario se vería totalmente quebrada en aquellos supuestos en los que fuera inexistente o ficticia¹⁶.

Así pues, entrando con el análisis del Impuesto sobre Viviendas Vacías en relación con los principios de justicia tributaria, debe examinarse, en primer lugar, si su hecho imponible contiene este índice o manifestación de capacidad económica necesaria, pues, a pesar de que el TC ha admitido la procedencia de los tributos extrafiscales (es decir, de aquellos destinados a influir en determinadas actuaciones sin la principal finalidad de recaudar), exige que contengan un mínimo de riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos gravados¹⁷.

Y al respecto, no parece que el impuesto catalán plantee problema alguno, pues lo que grava es la no producción de una renta y ello, por sí mismo, es revelador de, cuanto menos, una riqueza potencial. De hecho, así lo admitió el propio TC en relación con el impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas (STC 37/1987, de 26 de marzo) o con el impuesto extremeño de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento (STC 186/1993, de 7 de junio), señalando en este último caso que "el hecho de que el Impuesto recaiga sobre la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado (...) es un dato de significado social y económicamente negativo que, como ya advertimos en la STC 37/1987, fundamento jurídico 13, revela la titularidad de una riqueza real o potencial".

11 STC 255/2004, de 22 de diciembre. En el mismo sentido, véase la STC 76/1990, de 26 de abril o la 96/2002, de 25 de abril.

12 Véase, entre otras, la STC 134/1996, de 22 de julio, o el Auto del TC 71/2008, de 26 febrero, en el que se llegó a manifestar expresamente que el mencionado principio no resulta predicable de cada tributo en particular sino únicamente del sistema tributario en general.

13 De hecho, así lo establece expresamente la STC 194/2000, de 19 de julio, la cual señala que los tributos sólo pueden exigirse "cuando existe capacidad económica y en la medida -en función- de la capacidad económica (STC 182/1997, de 28 de octubre)".

14 Al respecto, véase AAV (Dir.: MENÉNDEZ MORENO, A.): "Los principios jurídico sustantivos del Derecho Financiero", en Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra, Lex Nova, Valladolid, 2009, pág. 79.

15 En este punto, véase, entre otras, la STC 37/1987, de 26 de marzo, o STC la 14/1998, de 22 de enero, en las que se señala que "basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador" para que el principio constitucional de capacidad económica quede a salvo.

16 En este sentido, véase, entre otras, la STC 221/1992, de 11 de diciembre.

17 Véase en este punto la STC 37/1987, de 26 de marzo.

Y aunque el principio de capacidad económica, el de progresividad y el de no confiscatoriedad también puedan considerarse a salvo (pues conviene insistir en el hecho de que el tributo no grava la titularidad de los inmuebles afectados, sino su infrautilización), aparecen dudas razonables (especialmente por lo que a su eficacia extrafiscal respecta) en relación con los principios de igualdad y generalidad

Asimismo, en relación directa por lo que aquí respecta, así lo reconoció también de forma expresa respecto a la imputación de rentas inmobiliarias en el ámbito del IRPF por la titularidad de viviendas no arrendadas y no afectas a una actividad económica, apuntando que “debe razonablemente entenderse que, en la medida en que estos inmuebles son susceptibles de generar un rendimiento al que “renuncia” a su titular (que se podría obtener mediante su arrendamiento) estamos ante una “renta potencial” susceptible de ser sometida a imposición”¹⁸.

Además, conviene destacar también en este punto la acertada modificación que contiene la LIVV respecto al texto inicial del Anteproyecto, pues, aunque la capacidad económica del supuesto gravado sea clara, en un principio resultaba prácticamente irrelevante a la hora de calcular la base imponible y la procedente cuota resultante. Así, y a pesar de su función de medidora del hecho imponible¹⁹, el art.

7 del Anteproyecto señalaba que conformaban la base imponible el número total de viviendas sujetas al tributo, del mismo modo que el art. 8 del mismo preveía que la cuota íntegra se calcularía en función de una tarifa que predeterminaba su cuantía con base en el número de viviendas que configuraban la base imponible.

Por consiguiente, y aunque cuanto más grande sea el número de viviendas, mayor será la capacidad económica se constate, a la hora de cuantificar el impuesto el Anteproyecto prescindía de la concreta manifestación de la misma que resultaba gravada (y que, no hay que olvidar, contiene el mínimo de riqueza exigible para respetar el mencionado principio constitucional), y es que ésta, como ya se ha señalado, no es otra que la renta dejada de obtener por no destinar las viviendas vacías a su arrendamiento social y es del todo variable en función de cada bien²⁰.

Por ello, conviene aplaudir en este punto que el texto definitivo de la LIVV haya optado por señalar que conforman la base imponible el número total de metros cuadrados de las viviendas sujetas al tributo (art. 11 de la LIVV), del mismo modo que ha previsto que la cuota íntegra se calculará en función de una tarifa que predetermina su cuantía también con base en estos metros cuadrados (art. 8 de la LIVV).

Así, no sólo ha salvado la necesaria vinculación que debe existir entre los elementos de cuantificación del tributo y la medida de la capacidad económica sometida a gravamen (puesto que los metros cuadrados de una vivienda

18 STC 295/2006, de 11 de octubre.

19 A tal efecto, recuérdese que el art. 50.1 de la LGT define la base imponible como “la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”.

20 De hecho, justamente por ello, tanto en el caso del impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas y en el impuesto extremeño sobre dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento (cuya constitucionalidad, como ya se ha indicado, fue admitida por el TC) la base imponible consistía en la diferencia entre el rendimiento óptimo o potencial y el obtenido o real.

sí que guardan una relación directa con la renta a pagar por su alquiler), sino que, al optar por esta forma de cuantificación, ha evitado los tradicionales problemas que acarrea el hacerlas tributar por su valor²¹.

6.2. La compatibilidad con el principio de generalidad y el de igualdad

Aunque no deja de ser una manifestación del principio de capacidad económica, otro de los principios de justicia tributaria es el de generalidad, el cual, derivado del término “todos” del art. 31.1 de la CE, prohíbe cualquier tipo de discriminación o privilegio en el reparto de la carga tributaria.

Así pues, no podrá existir ningún tipo de singularidad respecto al conjunto de la ciudadanía en la regulación de la carga que suponen las diferentes figuras tributarias, salvo que existan fines de interés general, constitucionalmente protegidos, con las que puedan argumentarse (y es que, como ha señalado expresamente el TC, este principio se considerará vulnerado si “se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable”)²².

Por ello, el principio de generalidad se encuentra muy vinculado con las exigencias del principio tributario de igualdad, el cual requiere esencialmente que situaciones económicamente iguales se traten, indiscutiblemente, de la misma manera. Sin embargo, su efectivo cumplimiento también implica que, cuando así lo exija la protección de otros intereses de índole constitucional, se adopten las singularidades excepcionales que resulten necesarias, estableciendo, como es lógico, las medidas pertinentes para evitar cualquier tipo de discriminación.

Así pues, en relación con el Impuesto sobre Viviendas Vacías, sorprende, en primer lugar, la diferenciación que se realiza entre las personas físicas y jurídicas, pues, de conformidad con el art. 9 de la LIVV, únicamente son sujetos pasivos del impuesto estas últimas. Sin embargo, no hay ninguna razón constitucionalmente legítima que pueda justificar esta clara desigualdad, en tanto que su derecho de propiedad se erige en los mismos términos (art. 33.1 de la CE) y, conforme al art 33.2 de la CE, en ambos casos debe determinarse conforme a su función social²³.

21 A modo de ejemplo, además de los problemas implícitos de partir del valor catastral o de la aplicación de unos coeficientes determinados sobre el mismo (por la inversión de la carga de la prueba que genera su estimación objetiva al no tener en cuenta la realidad), dicha complejidad puede observarse en el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), donde, sin ofrecer definición alguna, el art. 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) señala que su base imponible estará constituida por el “valor real” de los bienes y derechos adquiridos de forma lucrativa. Así, y aunque su determinación deba llevarse a cabo por parte de los obligados tributarios (art. 18.2 de la LISD), se trata de un concepto jurídico indeterminado cuya apreciación queda en manos de la Administración a través de su potestad de comprobación, pues no sólo tendrá absoluta discrecionalidad para elegir uno de los medios previstos en el art. 57 de la LGT a tal efecto, sino que, además, éstos no se encuentran concretamente desarrollados. Además, no hay que olvidar que cada Administración autonómica podrá utilizar sus propios medios (ya que el ISD es un impuesto cedido), de modo que, ante la imposibilidad de tener una idea ni siquiera aproximada del valor que resultará resultante, es evidente la posición de indefensión en la que se encuentran los obligados tributarios.

22 Véase, entre otras, la STC 134/1996, de 22 de julio, o la STC 10/2005, de 20 de enero.

23 De hecho, justamente por las previsiones de este último precepto, debe abandonarse la idea de que el impuesto aquí estudiado sea inviable por vulnerar el mencionado derecho, ya que, como ha señalado el propio TC amparándose en las mismas, “debe ser rechazada la idea de que la previsión legal de restricciones a las otrora tendencialmente ilimitadas facultades de uso, disfrute, consumo y disposición o la imposición de deberes positivos al propietario hagan irreconocible el derecho de propiedad como perteneciente al tipo constitucionalmente descrito” (STC 37/1987, de 26 de marzo). Y es que no debe olvidarse que la función social de la propiedad también se encuentra entre principios establecidos e intereses tutelados por la propia CE, por lo que, como también ha señalado expresamente el TC en la misma STC 37/1987, no es posible sustraer la eficacia normativa de los mencionados principios e intereses “a la hora de pronunciarnos sobre la [eventual] vulneración [...] del contenido esencial o mínimo del derecho a la propiedad”.

En concreto, la única razón por la que parece motivada dicha diferencia es por el distinto grado de afectación que ambos tipos de personas generan en la práctica a la mencionada función social protegida (y es que el principal motivo que ha dado lugar al tributo a sido el elevadísimo número de tales viviendas que se encuentran en manos de entidades financieras), aunque no cabe duda de que, con independencia de quién sea su titular, cualquier vivienda desocupada de forma injustificada es susceptible de mejorar la situación en la que actualmente se encuentra el alquiler social (que, como consta en su Exposición de Motivos, no deja de ser la finalidad por la que se ha creado el impuesto).

De todos modos, resulta de suma relevancia destacar en este punto las consideraciones que el TC hizo al respecto en relación con el IBIAMA, al señalar que, “si lo efectivamente gravado fuese la actividad contaminante, se habrían sometido a imposición todas aquellas instalaciones (...) que de alguna manera pudiesen atentar contra ese medio ambiente”, pues sólo así existiría, de una parte, “la insoslayable vinculación de la tributación soportada a la consecución de la finalidad pretendida”, y, de otra, “el sometimiento al gravamen de todas aquellas instalaciones que fuesen potencialmente dañinas para el medio ambiente, con independencia de la naturaleza de la actividad a la que estuviesen afectadas o de la persona (física, jurídica o ente sin personalidad jurídica de los previstos en el art. 33 LGT) que fuese su titular”.

No obstante, es de justicia destacar en este punto el esfuerzo que, al respecto, se ha hecho en el texto definitivo de la LIVV, pues, con base en tales razonamientos, ha suprimido la exención de las Administraciones Públicas y a las entidades dependientes de las mismas (art. 6.1 del Anteproyecto). Y es que, si éstas son titulares de viviendas desocupadas susceptibles de mejorar la situación del objeto protegido por el tributo, no se halla razón alguna para que no queden vinculadas, por lo que resulta mucho más adecuado que, conforme al art. 8.1 de la LIVV, únicamente se eximan por razones subjetivas 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.

De todos modos, con base en las previsiones de la LIVV, el debate también puede plantearse en relación con la exención del impuesto de aquellas viviendas que, sujetas al mismo, se encuentren en territorios de escasa demanda acreditada, de acuerdo con lo establecido por el Plan territorial sectorial de vivienda (10.2.b) de la LIVV), ya que, si bien la gravedad de la situación de la función social de la propiedad en tales casos es menor, la finalidad por la que se crea el impuesto no deja de ser su protección.

Precisamente, esta diferenciación fue tomada en consideración por la STC 289/2000 como razón para demostrar que el IBIAMA, no tenía carácter extra fiscal. En aquella ocasión, en relación con el IBIAMA, el TC llegó a la conclusión de que no puede considerarse que el referido impuesto grave efectivamente la actividad contaminante cuando desconoce el impacto ambiental en que incurren los sujetos llamados a soportar, o lo que es lo mismo, la medida concreta en que cada uno afecta al medio ambiente (sea persona física o jurídica).

6.3. La compatibilidad con el principio de progresividad y el de no confiscatoriedad

Nuevamente, por su estrecha relación, procede analizar conjuntamente los dos últimos principios de justicia tributaria (el principio de progresividad y el de no confiscatoriedad), pues este último, en esencia, no deja de ser el límite del primero. No obstante, es importante destacar de entrada que, a diferencia del resto de principios, el de progresividad no se predica respecto de cada figura tributaria, sino que únicamente exige que se respete por

la totalidad del sistema en su conjunto (motivo por el cual existen tributos con mecanismos de cuantificación no progresivos, aunque no regresivos sino proporcionales).

Apuntado dicho extremo, puede definirse el principio de progresividad como aquel que exige que, a medida que aumente la riqueza de los contribuyentes, también se incremente su colaboración en el sostenimiento de los gastos públicos, de modo que todo el mundo contribuya en función de sus posibilidades (es decir, los que tienen más en mayor proporción que los que tienen menos).

Sin embargo, dicha progresividad encuentra su término en el momento en que pueda llegarse a incautar o expropiar la capacidad económica que, en teoría, sólo pretendía gravarse, es decir, cuando el respeto a la propiedad privada pueda entrar en colisión con el deber de contribuir. Así, en tales casos, entran juego las exigencias del principio de no confiscatoriedad, el cual no deja de ser una garantía de la naturaleza recaudadora y redistributiva del sistema tributario y, como es lógico, del derecho de propiedad.

No obstante, en cuanto a su límite, el TC únicamente lo ha acotado de forma escasa y ciertamente cuestionable, pues, además de reconocer que sería confiscatorio cualquier impuesto que no se adecuara al principio de capacidad económica, simplemente ha señalado que "obliga a no agotar la riqueza imponible" (lo cual, lógicamente, sólo resultaría posible con un tipo impositivo del 100%)²⁴.

Así, por lo que respecta al Impuesto sobre Viviendas Vacías, procede señalar en primer lugar que, a pesar de que la progresividad sea predicable del sistema en su conjunto, se ve del todo respetada en este concreto tributo, pues la tarifa que prevé el art. 12 de la LIVV para el cálculo de la cuota íntegra implica un mayor gravamen a medida que aumenta la base imponible.

Asimismo, como ya se ha apuntado, aunque esta tarifa no tenga en consideración la cuantía exacta de la renta virtual que grava el impuesto, el número de metros cuadrados de las viviendas sujetas a tributación guarda una relación directa con la capacidad económica que se somete a tributación, de modo que, desde este punto de vista, también queda a salvo la confiscatoriedad.

Y tampoco se ve afectada por la cuantía que suponen las distintas cuantías y tipos de gravamen que conforman dicha tarifa, pues, aparte de que el tipo máximo se sitúa en un 30% (y para sujetos pasivos –principalmente entidades financieras– con viviendas sujetas con un total de más 40.000 m²), se prevén grandes bonificaciones de la cuota íntegra²⁵.

Por último, no puede olvidarse que, a pesar de que el principio de confiscatoriedad se predique de cada figura tributaria en concreto, la valoración de su respeto también debe realizarse contemplando el impacto del tributo en cuestión dentro del conjunto del sistema tributario, es decir, analizando si, al lado de los demás tributos que

24 STC 150/1990, de 4 de octubre.

25 Al respecto, el art. 13 de la LIVV contempla que, si el titular destina del 5 al 10% de sus viviendas sujetas al impuesto al alquiler social en municipios de Cataluña de fuerte y acreditada demanda, tendrá derecho a una bonificación del 10% de la cuota íntegra, la cual va aumentando hasta ser del 100% cuando destine más del 67% de las mismas.

Aunque la constitucionalidad del impuesto catalán sea viable, aún restan importantes aspectos del mismo que deben ir detallándose para asegurar su eficacia futura

recaen sobre el mismo objeto de imposición, se produce una carga excesiva susceptible de ser inconstitucional²⁶. Sin embargo, considerando que el objeto de tributación del Impuesto sobre Viviendas Vacías es la renta dejada de obtener por la función social de la propiedad, bien es cierto que el mismo no se encuentra gravado por ningún otro tributo, y es que, de hecho, el análisis de la eventual

confiscatoriedad desde este punto de vista no se ha llevado a cabo en ninguno de los tributos autonómicos extrafiscales analizados por parte del TC.

7. Conclusiones

En un principio, nada cabe objetar al Impuesto sobre Viviendas Vacías desde un punto de vista competencial por lo que a la potestad tributaria autonómica respecta. Como se ha puesto de manifiesto, puede justificarse su respeto a los principios de reserva de ley, de igualdad en los derechos y obligaciones de los ciudadanos, de solidaridad, de territorialidad y de no discriminación, así como, y especialmente, al de coordinación con la Hacienda estatal.

No obstante, y aunque el principio de capacidad económica, el de progresividad y el de no confiscatoriedad también puedan considerarse a salvo (pues conviene insistir en el hecho de que el tributo no grava la titularidad de los inmuebles afectados, sino su infrautilización), aparecen dudas razonables (especialmente por lo que a su eficacia extrafiscal respecta) en relación con los principios de igualdad y generalidad, pues, si la principal finalidad del mismo es reducir el stock de viviendas desocupadas para fomentar el alquiler social, nada justifica que se exima a las viviendas que, aunque sujetas, se encuentren situadas en territorios de poca demanda y que sólo se exija a las personas jurídicas (dado que, con absoluta independencia de quién sea su titular, cualquier vivienda desocupada susceptible de ser habitada es apta para mejorar la situación en la que actualmente se encuentra la función social de la propiedad).

No obstante, aún se encuentran un gran número de aspectos que la LIVV no ha desarrollado o determinado de forma completa y que, por afectar a elementos esenciales del tributo, deberían determinarse por normas con rango de Ley (art. 8.a) de la LGT), como es el caso del momento a partir del cual empezará el cómputo de los dos años para que tenga lugar el hecho imponible una vez el tributo ha entrado. Así, debería detallarse si se pretende afectar a situaciones iniciadas antes de su aparición (sin entrar en la discusión que ello conllevaría por su retroactividad) o si, con la inevitable demora de la eficacia extrafiscal pretendida, el cómputo de los dos años se iniciará a partir de 2015 (aunque, teniendo en cuenta que el art. 7 de la LIVV señala que el cómputo de los dos años se iniciará a partir de la fecha en que la vivienda esté a disposición del propietario para ser ocupada o para ceder su uso a un tercero y que el art. 14 añade que en el momento del devengo, que será el 31 de diciembre de cada año, el impuesto afectará al parque de viviendas del que es titular el sujeto pasivo en dicha fecha, parece que la opción por la que se ha optado es la primera).

26 En concreto, así lo afirmó el propio TC en la STC 150/1990, donde señaló que el sistema fiscal también sería confiscatorio "si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución".

Asimismo, también se deberían desarrollar determinadas cuestiones marcada relevancia que pueden poner en riesgo la auténtica efectividad extrafiscal del tributo (la mejora de la situación del alquiler social), como se observa, por ejemplo, en el art. 7.3 de la LIVV. En el mismo se establece que el cómputo de los dos años para que tenga lugar el hecho imponible se interrumpirá con la ocupación de la vivienda durante un periodo que, como mínimo, deberá ser de seis meses continuados, aunque, además de la facilidad con la que pueda evitarse el impuesto mediante dicha opción, nada se dice sobre cómo se deberá probar (piénsese, por ejemplo, en la posibilidad de dejar el servicio de luz en marcha sin que nadie ocupe realmente el bien).

De todos modos, no puede dejar de apuntarse finalmente que la compleja situación en la que actualmente se encuentra el alquiler social no se debe únicamente al hecho de que los propietarios de viviendas vacías no deseen ofrecerlas al mercado por un mero interés especulativo, sino que también son causa importante de dicha situación otros factores que no se ven solventados con este nuevo impuesto y sobre los que las políticas públicas deben incidir (como son las insuficientes garantías en aspectos como la recuperación del inmueble en el mismo estado en el que se cedió o en la posibilidad de desalojar al inquilino en un plazo breve de tiempo cuando éste no se abone la renta pactada).

Así pues, y aunque la constitucionalidad del impuesto catalán sea viable, aún restan importantes aspectos del mismo que deben ir detallándose para asegurar su eficacia futura, si bien, a pesar de su potencial valía como medio para mejorar la situación del alquiler social (ya que, además de fomentar el aumento de los bienes puestos a su disposición, impulsa, mediante la limitación de algunos supuestos de no sujeción, la rehabilitación de las viviendas que no sean habitables), no puede dejar de observarse la necesidad de adoptar otras medidas para que su recuperación efectiva sea una realidad.

8. Bibliografía

- › AAVV (Dir.: MENÉNDEZ MORENO, A.): "Los principios jurídico sustantivos del Derecho Financiero", en *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, Lex Nova, Valladolid, 2009.
- › ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *El poder tributario de las Comunidades Autónomas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Revista de Hacienda Autonómica y Local, núm. 65, 1992.
- › ADAME MARTÍNEZ, F.D.: *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1996.
- › BORRERO MORO, C.J.: *Razones y encaje constitucional de una reforma: artículo 6.3 LOFCA*, Civitas, Revista española de Derecho financiero, núm. 146, 2010.
- › FALCÓN Y TELLA, R.: *La inconstitucionalidad declarada del impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y la previsible inconstitucionalidad del impuesto catalán sobre grandes superficies y del proyectado impuesto extremeño sobre el ahorro*, Quincena Fiscal, núm. 5, 2001.
- › FERNÁNDEZ AMOR, J.A.: *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre financiación autonómica*, Revista catalana de dret públic, núm. 32, 2006.

- › GARCÍA NOVOA, C.: “La financiación de las Comunidades autónomas a través de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en *25 años de financiación autonómica*, Parlamento de Cantabria y Universidad de Cantabria, Cantabria, 2002.
- › GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A.I. y ÁLVAREZ GONZÁLEZ, S.: *Panorama actual de los tributos propios de las Comunidades Autónomas españolas*, Crónica Tributaria, núm. 9, 2011.
- › RUBIO LLORENTE, F.: *El bloque de la constitucionalidad*, Revista española de Derecho constitucional, núm. 27, 1989.
- › SALA GALVAÑ, G.: *Los principios limitativos del poder financiero de las CC.AA. en la jurisprudencia constitucional*, Revista española de Derecho financiero, núm. 90, 1996.

