

El impuesto a las viviendas vacías como sanción a la deshabitación

Cristina ARGELICH COMELLES

Becaria predoctoral de la Generalitat de Cataluña

LA LEY 9522/2016

I. INTRODUCCIÓN

El impuesto sobre las viviendas vacías ha sido previsto en las Comunidades Autónomas de Cataluña, País Vasco y Navarra, aunque con un contenido diferente. En Cataluña se ha articulado como un impuesto finalista, lo que constituye una excepción al principio de unidad de caja, porque la cuantía recaudada se encuentra afectada a la satisfacción de un determinado gasto público: la adquisición de viviendas para destinarlas al arrendamiento social, esto es, un arrendamiento con la renta determinada por la Administración. Por tanto, la previsión de este instrumento en la norma catalana supone el paso previo a la realización del arrendamiento social, y desde este punto de vista es una alternativa *de lege lata* al arrendamiento forzoso. Por el contrario, el País Vasco y Navarra prevén el impuesto sin destinar la cuantía recaudada a esta finalidad, aunque en el País Vasco se dispone que con estos ingresos se dote el patrimonio municipal de suelo.

Estas normas se inspiran en otras medidas que se han impulsado al respecto en el Derecho comparado. En Francia, existe una tasa de carácter compensatorio consistente en un tributo a cargo de los propietarios por la deshabitación de la vivienda, denominada *taxe d'habitation sur les logements vacants*. Asimismo, cuando la vivienda no está ocupada, existe la *taxe sur les logements vacants*, es decir, una tasa cuyo importe se incrementa con el paso del tiempo. Finalmente, en el caso de habitar una vivienda, el propietario siempre debe satisfacer una tasa llamada *taxe d'habitation*. En Bélgica, en concreto en Flandes, pueden aplicarse varias medidas fiscales para hacer frente a la oferta insuficiente de viviendas como la *activeringsheffing* o tarifa de activación, si existe desabastecimiento estructural de viviendas, o la *leegstandsheffing*, que es una tasa que se aplica a los grandes tenedores de viviendas vacías. Sin embargo, Bruselas y Valonia han dejado a los municipios que sancionen la deshabitación de las viviendas, sin que exista una normativa regional al respecto. Finalmente, en el Reino Unido no se han articulado estos impuestos sobre las viviendas vacías, aunque se eliminan las reducciones en el impuesto municipal denominado *Council Tax*, limitándolas desde el 50% al 10% hasta desaparecer, mediante la aprobación de la *Local Government Act 2003*, si así lo deciden las autoridades municipales respecto de estas viviendas.

II. EL IMPUESTO SOBRE LAS VIVIENDAS VACÍAS CON LA FINALIDAD DE ADQUIRIR VIVIENDAS PARA SU ARRENDAMIENTO SOCIAL PREVISTO EN 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, DE CATALUÑA

La Ley 14/2015, de 21 de julio (LA LEY 12109/2015), del impuesto sobre las viviendas vacías, y de modificación de normas tributarias y de la Ley 3/2012 (LA LEY 3277/2012), de Cataluña (1), crea el impuesto sobre las viviendas vacías. La finalidad de este impuesto consiste en que, con la cuantía recaudada, la Administración adquiera viviendas para destinarlas al denominado *alquiler asequible*,

previsto en el art. 5 c) (LA LEY 12109/2015), es decir, un arrendamiento social cuya renta se encuentra determinada heterónomamente por la Administración, por un plazo de como mínimo tres años; este plazo coincide con el plazo mínimo del art. 9 LAU 1994 (LA LEY 4106/1994). En un primer momento, esta norma se encontró sometida a la Resolución (2) de 30 de octubre de 2015, de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, por la que se publica el Acuerdo de la Subcomisión de Seguimiento Normativo, Prevención y Solución de Conflictos de la Comisión Bilateral Generalitat-Estado en relación con la Ley de Cataluña 14/2015, de 21 de julio (LA LEY 12109/2015), del impuesto sobre las viviendas vacías, y de modificación de normas tributarias y de la Ley 3/2012 (LA LEY 3277/2012). Ante la imposibilidad de resolver las discrepancias competenciales existentes, se impugnó la norma ante el Tribunal Constitucional, que procedió a suspender su eficacia con la admisión del recurso a trámite (3) .

1. Su antecedente normativo: el recargo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de los inmuebles urbanos de uso residencial desocupados con carácter permanente

Esta regulación tiene como antecedente normativo el 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 (LA LEY 362/2004) (4) . Esta norma preveía un recargo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en los inmuebles urbanos de uso residencial desocupados con carácter permanente de hasta el 50%. El establecimiento de un recargo en este impuesto, aunque sin determinar el porcentaje del aumento, también se contiene en el art. 39.2 de la Ley 1/2010, de Andalucía (LA LEY 4920/2010), y en el art. 95 (LA LEY 393/2003) de la Ley 2/2014, de Canarias, aunque ninguna de estas normas prevé que la cuantía recaudada en virtud de este recargo se afectará a la adquisición de viviendas para destinarlas al arrendamiento social. La DA 4 de la Ley 18/2007, de 28 de diciembre (LA LEY 13598/2007), del derecho a la vivienda, de Cataluña (5) , determina que el Gobierno de la Generalitat deberá impulsar las actuaciones necesarias para que el Gobierno del Estado apruebe el reglamento que permita hacer efectiva la disposición de la Ley del Estado 39/1988, (LA LEY 2414/1988) reguladora de las haciendas locales, remisión que debe entenderse realizada al Real Decreto Legislativo 2/2004 (LA LEY 362/2004). Esta encomienda se refiere a la fijación por parte de los ayuntamientos de un posible recargo del impuesto sobre bienes inmuebles sobre las viviendas vacías o permanentemente desocupadas en los municipios respectivos. Este recargo se encuentra regulado en las Ordenanzas Fiscales de algunos municipios catalanes (6) . Por su falta de aplicación práctica, la DA 1 de la Ley 14/2015 (LA LEY 12109/2015) dispone que se adoptarán medidas compensatorias o de coordinación con aquellos ayuntamientos que ya tengan implantado dicho recargo, para evitar una doble imposición.

2. Naturaleza jurídica del impuesto y su gestión

El impuesto sobre las viviendas vacías se configura como *directo*, y su objeto de gravamen es el incumplimiento de la función social del derecho de propiedad, contenido en el art. 33 CE (LA LEY 2500/1978), respecto de las viviendas que estén deshabitadas de forma permanente, como se dispone en su art. 1 (LA LEY 12109/2015). Este objeto se concreta en el hecho imponible, que se refiere a la deshabitación permanente de las viviendas durante más de dos años sin causa justificada, según prevé el art. 4, (LA LEY 12109/2015) y la norma vincula el hecho imponible con la causa, que es el incumplimiento de la referida función social. En cuanto al *dies a quo* del plazo de dos años, el art. 7.1 (LA LEY 12109/2015) de la norma advierte que se producirá en la fecha en que la vivienda este a disposición del propietario para ser habitada o para ceder su uso y que no exista causa que justifique su deshabitación. Para las viviendas de obra nueva, este plazo se iniciará a partir de los tres meses de la fecha del certificado final de obra.

El instrumento que permite controlar el número de viviendas vacías es el Registro de viviendas vacías y de viviendas ocupadas sin título habilitante, previsto en la DA 1 del Decreto-ley 1/2015 (LA LEY

4632/2015). El registro de viviendas deshabitadas también existe en la gestión de dichos impuestos en el País Vasco y Navarra, aunque no incluye las ocupadas sin título habilitante, es decir, las que suponen la comisión del delito de ocupación, tipificado en el art. 245 del Código Penal (LA LEY 3996/1995). La determinación de estas viviendas se realiza conforme a los requisitos para apreciarla y sus justas causas, previstas en el art. 8. (LA LEY 12109/2015) Estas justas causas se refieren a que la vivienda:

- a)** Sea objeto de un litigio judicial pendiente de resolución en lo que concierne a su propiedad. Este supuesto también se prevé en el art. 3 d) de la Ley 18/2007 (LA LEY 13598/2007), de Cataluña, como justa causa de deshabitación a efectos de la expropiación temporal del usufructo, dispuesta en la actualidad en el Decreto-ley 1/2015.
- b)** Se tenga que rehabilitar.
- c)** Esté hipotecada con cláusulas contractuales que imposibiliten o hagan inviable destinarla a un uso distinto al previsto cuando se otorgó la financiación. Ello debe haberse producido con anterioridad a la aprobación de esta norma y siempre que el sujeto pasivo y el acreedor hipotecario no formen parte del mismo grupo empresarial.
- d)** Esté ocupada ilegalmente y el propietario pueda acreditarlo documentalmente.
- e)** Forme parte de un edificio adquirido íntegramente por el sujeto pasivo en los últimos cinco años para su rehabilitación, 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.

Este impuesto tiene carácter finalista según el art. 3 (LA LEY 12109/2015) de la norma, esto es, constituye una excepción al principio de unidad de caja para la satisfacción de los gastos públicos, ya que los ingresos que se obtengan quedarán afectados a la financiación de las actuaciones protegidas por los planes de vivienda, en particular la adquisición de viviendas para su destino al arrendamiento social. Además, se prioriza la inversión de estos recursos a los municipios de donde se hayan obtenido. Este impuesto se devenga el 31 de diciembre de cada año, como dispone el art. 14 (LA LEY 12109/2015), es decir, se tributa por las viviendas vacías existentes en esa fecha. Su liquidación, durante el mes de marzo, viene regulada en el Decreto 183/2016, de 16 de febrero (LA LEY 1745/2016), por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre las viviendas vacías (7) . El año 2016 se recaudaron con este impuesto 11,3 millones de euros, una cifra superior a la estimada de 8 millones, y con anterioridad a la impugnación de la norma la finalidad era adquirir un mínimo de 260 viviendas para su destino al arrendamiento social (8) , una actividad que ha quedado suspendida.

La gestión, recaudación e inspección de este impuesto corresponde a la Agencia Tributaria de Cataluña, en virtud del art. 16 (LA LEY 12109/2015). El régimen sancionador viene dispuesto en las infracciones y sanciones tipificadas para los tributos propios de la Generalitat, como dispone el art. 17 (LA LEY 12109/2015). Es posible interponer un recurso de reposición, potestativamente, ante el mismo órgano que ha impuesto la sanción y la reclamación económico-administrativa ante la Junta de Finanzas, según prevé el art. 18. (LA LEY 12109/2015)

La medida presenta como ventaja principal, respecto de la expropiación, que se autofinancia, es decir, que lo recaudado con esta medida se destina a mejorar el acceso a la vivienda mediante la constitución de arrendamientos asequibles. Sin embargo, esta medida tiene un inconveniente parecido al que se advierte en la expropiación temporal del uso, y es que su eficacia se verá supeditada a la cuantía recaudada porque solamente se pueden destinar esos recursos a la adquisición de viviendas para su arrendamiento. Además, este impuesto desvirtúa (9) la naturaleza jurídica del tributo, porque sanciona determinadas actividades económicas que no están legalmente

sancionadas mediante un mecanismo recaudador que grava hechos imponible, y que no está pensado para sancionar determinados comportamientos, a cuyo efecto debería imponerse una sanción administrativa.

3. Obligados tributarios

Este impuesto establece que los obligados tributarios sean las personas jurídicas previstas en el art. 9 (LA LEY 12109/2015) como sujetos pasivos, que además cumplan con el hecho imponible de la medida, esto es, las personas jurídicas propietarias de viviendas vacías que lo estén sin causa justificada durante más de dos años. Se requiere la titularidad de la vivienda del obligado tributario de forma continuada, y se considera interrumpido el plazo mencionado cuando se haya ocupado la vivienda durante seis meses seguidos, de conformidad con el art. 7 (LA LEY 12109/2015). También serán obligados tributarios las personas jurídicas 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 la vivienda.

Los grupos fiscales o grupos de sociedades pueden optar por tributar bajo el régimen de consolidación en este impuesto. En este caso no contribuyen en régimen individual porque la condición de sujeto pasivo recae sobre el *grupo fiscal* o el *grupo de sociedades*. La sociedad dominante tiene la representación del grupo y está sujeta al cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales que deriven del régimen de consolidación fiscal.

4. Base imponible del impuesto: determinación de la base liquidable del impuesto mediante las reducciones y de la cuota líquida a través de las bonificaciones

La cuantificación del impuesto que el sujeto pasivo debe satisfacer, es decir, la base imponible, se regula en el art. 11 (LA LEY 12109/2015). Esta se determina en función de los metros cuadrados de la vivienda mediante una escala de gravamen progresiva entre 10 y 30 euros el metro cuadrado. La cuota íntegra se calcula aplicando al número de metros cuadrados una escala de tipos de gravamen progresivos del 10, 15 y el 20%, según determina el art. 12. (LA LEY 12109/2015) Las entidades que destinen las viviendas al denominado *alquiler asequible*, ya sea de manera directa o indirecta, o que utilicen sistemas de tenencia intermedia como la propiedad temporal o la propiedad compartida, pueden reducir el tipo de gravamen entre el 10% y el 100%.

Además, se establecen bonificaciones a los propietarios de viviendas vacías que las pongan a disposición del mercado de arrendamiento, y a quienes subvencionan parte de la cuantía del arrendamiento que sobrepasa el calificado de asequible, para modular la cuota líquida, como prevé el art. 13 (LA LEY 12109/2015). A tal efecto, la DT 1 (LA LEY 12109/2015) establece unas rentas máximas del *alquiler asequible*, mientras no se determinen otros límites máximos por parte del consejero competente en materia de vivienda: si la vivienda está en un municipio de fuerte y acreditada demanda de la zona geográfica A, de acuerdo con el Decreto 75/2014, (LA LEY 8332/2014) la renta será de 400 euros mensuales; y en el caso de que la vivienda se encuentre en un municipio de fuerte y acreditada demanda de la zona geográfica B, de conformidad con el referido Decreto, la renta tendrá un valor de 300 euros mensuales.

5. Exenciones al pago de este impuesto

El art. 10 (LA LEY 12109/2015) establece unas exenciones al pago de este impuesto. La primera de ellas se refiere al sujeto y las restantes al objeto, y se concretan en:

- a) 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.
- b) Las viviendas protegidas con calificación oficial vigente, si su desocupación conlleva la

aplicación de los mecanismos sancionadores regulados por la Ley 18/2007 (LA LEY 13598/2007).

c) Las viviendas ubicadas en zonas de escasa demanda residencial acreditada, de acuerdo con lo establecido por el Plan territorial sectorial de vivienda.

d) Las viviendas puestas a disposición de programas sociales de vivienda, convenidos con la Administración, para ser destinadas a programas de arrendamiento social.

e) Las viviendas destinadas a usos regulados por la legislación turística o a otras actividades económicas no residenciales. Esta exención puede relacionarse con la exclusión normativa del ámbito de aplicación del arrendamiento forzoso de las viviendas de uso turístico. En el caso de viviendas de uso turístico resulta necesario, además, que estén inscritas en el registro gestionado por el departamento competente en materia de turismo. Esta exención se producirá en los siguientes casos:

a') Cuando sus titulares puedan acreditar que han desarrollado la actividad dentro de los últimos dos años.

b') Cuando hayan satisfecho los tributos correspondientes a la actividad desarrollada.

c') Cuando hayan declarado los ingresos obtenidos por esta actividad.

III. EL CANON POR VIVIENDA DESHABITADA DE LA LEY 3/2015, DE 18 DE JUNIO, DE VIVIENDA, DEL PAÍS VASCO

El País Vasco también ha creado recientemente el canon por vivienda deshabitada, regulado en el art. 57 de la Ley 3/2015 (LA LEY 10659/2015). Este impuesto grava las viviendas declaradas deshabitadas y los ingresos por este concepto dotarán el patrimonio municipal de suelo, es decir, estos ingresos también tienen carácter finalista como los de la norma catalana, aunque no se prevé la adquisición de viviendas para su arrendamiento. La gestión de las viviendas que estén deshabitadas se realizará mediante el Registro de viviendas deshabitadas, previsto en el art. 58 (LA LEY 10659/2015). Su imposición tiene carácter extrafiscal por parte de los ayuntamientos correspondientes. El sujeto pasivo de la medida está formado por las personas físicas y jurídicas, así como las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, aun carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, susceptible de imposición, y que sean titulares del derecho de propiedad de la vivienda deshabitada, siempre que estén en posesión del derecho de uso de la vivienda. Cuando el derecho real de goce o disfrute sobre las viviendas deshabitadas no corresponda al propietario, el canon recaerá sobre los titulares del citado derecho real.

El devengo del canon tendrá carácter anual y a partir de que la declaración de vivienda deshabitada, regulada en el art. 56 (LA LEY 10659/2015), gane firmeza en vía administrativa. El gravamen se fija en un importe de 10 euros por cada metro cuadrado útil y año, que se incrementará un 10% por cada anualidad que la vivienda permanezca en dicha situación, sin que pueda superar tres veces el importe inicial.

IV. EL IMPUESTO SOBRE LAS VIVIENDAS DESHABITADAS DE 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: SU CONFIGURACIÓN COMO UNA MEDIDA RECAUDATORIA NO FINALISTA

En Navarra, se dispone el impuesto sobre viviendas deshabitadas en el art. 2 de la Ley Foral 31/2013, de 31 de octubre (LA LEY 17884/2013), de modificación del art. 132 (LA LEY 2682/1995) y del

Capítulo VIII del Título II de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo (LA LEY 2682/1995), de Haciendas Locales de Navarra. El art. 184 de la Ley Foral 2/1995 (LA LEY 2682/1995) determina que el hecho imponible se focaliza en la titularidad de viviendas radicadas en el término municipal que figuren en el Registro de Viviendas Deshabitadas, regulado en la Ley Foral 10/2010 (LA LEY 10044/2010).

Respecto de los sujetos pasivos, el art. 185 (LA LEY 2682/1995) establece que este impuesto recae sobre las personas físicas y jurídicas, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y demás entidades que, aun carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado. Para que estos sujetos se conviertan en los obligados tributarios deben ser, además, titulares del derecho de propiedad de viviendas deshabitadas sobre las que no recaigan derechos reales de goce o disfrute, o titulares de un derecho real de goce o disfrute sobre viviendas deshabitadas, cuando aquel no corresponda al propietario.

Esta norma establece unas exenciones al pago del impuesto en el art. 186 (LA LEY 2682/1995), por razón de la situación personal del titular o de su implicación en la reversión de la deshabitación. Las exenciones solamente pueden aplicarse a una sola vivienda, en el caso de que el propietario sea titular de varias viviendas deshabitadas. Estas exenciones tienen por objeto, en primer lugar, las viviendas cuyos titulares se refieran a funcionarios públicos que desempeñen sus funciones fuera de la localidad en la que esté situada la vivienda. En segundo lugar, aquellas viviendas cuyos titulares sean trabajadores desplazados temporalmente a una población distinta de la de su residencia habitual por razones técnicas, organizativas o de producción, o bien por contrataciones referidas a la actividad empresarial, o cuando los trabajadores estén sujetos a movilidad geográfica. Respecto de esta exención, cabe señalar que es la que se propone en el ámbito de la constitución forzosa, porque además incluye en ella a la primera causa aludida. Finalmente, las viviendas que hayan sido puestas a disposición de la Administración para ser utilizadas como arrendamiento social. Esta exención también se contiene en el art. 10 de la Ley 14/2015 (LA LEY 12109/2015), de Cataluña.

La cuota de este impuesto viene regulada en el art. 188, cuyo gravamen es progresivo, porque deberá estar comprendido entre el 0,10 y el 0,50% para el primer año en el que la vivienda figure en el Registro de Viviendas Deshabitadas, entre el 0,50 y el 1% para el segundo año, y entre el 1 y el 1,5% para el tercer año y sucesivos. Los tipos de gravamen tienen carácter común para todo el término municipal. El devengo del impuesto se produce cuando se dicte la resolución de declaración de vivienda deshabitada, según determina el art. 189 (LA LEY 2682/1995). Con posterioridad al primer devengo, los siguientes se realizarán el primer día de cada año mientras la vivienda figure activa en el Registro de Viviendas Deshabitadas.

Para poder proceder a la exacción del impuesto correctamente, el art. 190 (LA LEY 2682/1995) establece un censo de viviendas deshabitadas. El Departamento competente comunicará de oficio a cada ayuntamiento las altas y bajas que se produzcan en el Registro de Viviendas Deshabitadas referidas a su respectivo término municipal. La finalidad consiste en que, una vez esté practicada el alta en el Registro, el ayuntamiento lo notifique al titular con indicación de la base imponible y del tipo de gravamen vigente.

V. CONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE LAS VIVIENDAS VACÍAS

Conforme al art. 157.1 b) CE (LA LEY 2500/1978), una parte de los recursos de las Comunidades Autónomas están formados por sus tributos propios, sobre los que tienen competencia de acuerdo con el art. 133.2 CE (LA LEY 2500/1978), relativo a la autonomía financiera. Para proceder correctamente al análisis constitucional, se atenderá al art. 31.1 CE (LA LEY 2500/1978), que determina los principios sustantivos del Derecho Tributario. Estos se concretan en el principio jurídico-formal de reserva de ley y en los principios jurídico-materiales, que se sintetizan en los principios de justicia tributaria, integrados por el principio de generalidad e igualdad tributaria, el principio de capacidad económica, y el principio de progresividad de no confiscatoriedad. Además,

también se examinarán los principios de coordinación con la Hacienda Estatal y de solidaridad, y el principio de territorialidad y de no discriminación. Como consideración inicial previa al análisis, cabe constatar que algunos de estos principios no solamente se vulneran en la norma catalana, aunque por el momento ha sido la única impugnada.

1. Principio jurídico-formal de reserva de ley

En lo que se refiere al *principio jurídico-formal de reserva de ley*, es decir, que todo el contenido impositivo debe estar regulado por una norma con rango de ley, existe una contravención. Esta vulneración se produce mediante una deslegalización —es decir, la derogación de una ley por una norma de rango inferior, alterando así la jerarquía normativa—, debido a la existencia de una norma en blanco contenida en el art. 5 c) de la Ley 14/2015, (LA LEY 12109/2015) de Cataluña, no así en las normas del País Vasco y de Navarra. La ley hace una remisión normativa a una futura orden del consejero competente, que regule la noción de vivienda en alquiler asequible. Esta noción resulta necesaria para la apreciación del hecho imponible, de manera que su determinación no cumple en su totalidad con el principio de reserva de ley.

2. Los principios de justicia tributaria: el principio de generalidad e igualdad tributaria, el principio de capacidad económica, y el principio de progresividad y de no confiscatoriedad

El principio de *generalidad e igualdad tributaria* implica que no se puede producir ninguna discriminación o privilegio en el reparto de la carga tributaria, salvo que existan razones de interés general. Por este motivo, este principio se encuentra estrechamente vinculado con el de igualdad, previsto como criterio genérico de actuación en el art. 14 CE (LA LEY 2500/1978), y en el ámbito tributario en el art. 31.1 CE. (LA LEY 2500/1978) Dicho principio exige que las situaciones económicamente iguales tengan el mismo tratamiento fiscal.

Estas exigencias se respetan en el art. 57 de la Ley 3/2015, del País Vasco (LA LEY 10659/2015), y en el art. 2 de la Ley Foral 31/2013 (LA LEY 17884/2013), de Navarra, que se aplican con independencia de si la naturaleza del sujeto pasivo corresponde a una persona física o jurídica. Ello no sucede en la normativa catalana, que recae solamente en las personas jurídicas o grupos de sociedades, excluyendo a las personas físicas, según se prevé en el art. 9 de la Ley 14/2015 (LA LEY 12109/2015). No existe ninguna razón legítima para justificar esta desigualdad (10) en la determinación del sujeto pasivo, porque el derecho de propiedad también se articula en términos de igualdad y conforme a su función social. Sucede un fenómeno parecido al del ámbito de aplicación de la legislación de expropiación temporal del uso de viviendas —a excepción de la normativa catalana, en ese caso—, que solamente se aplica a las personas jurídicas. En ambos casos sería deseable una aplicación extensiva a todo incumplimiento de la función social del derecho de propiedad, con independencia del sujeto y de la acumulación de viviendas vacías, de modo que únicamente cabe admitir restricciones por razón del objeto, por entender que determinadas actividades económicas o usos habitacionales deben estar tolerados.

El respeto al principio de *capacidad económica* conlleva que toda imposición tributaria debe ser consecuencia de una constatación, directa o indirecta, de riqueza, como manifestación de capacidad económica. En la normativa analizada se grava la falta de producción de renta, y por tanto se revela como un elemento indicativo de riqueza potencial y de capacidad económica. Pese a esta consideración, se restringen los supuestos gravados y solamente se establece un único criterio para cuantificar el impuesto, prescindiendo de otras características de la vivienda más allá de su superficie, aunque es un criterio cuantitativo y por tanto objetivo.

El principio de *progresividad* puede definirse como la exigencia de que, a medida que aumente la riqueza del obligado tributario y por tanto su capacidad económica, se incremente su colaboración en

el sostenimiento de los gastos públicos, más allá de su incremento proporcional. El principio de *progresividad* y el principio de *no confiscatoriedad* están estrechamente relacionados, porque la prohibición de la confiscatoriedad constituye un límite del principio de progresividad. Esta prohibición consiste en que no se puede incautar o expropiar la capacidad económica que se pretendía gravar, es decir, que no cabe la vulneración de la propiedad privada por el deber de contribuir. Por tanto, este principio es una garantía de la naturaleza recaudadora y redistributiva del sistema tributario.

La previsión del impuesto sobre las viviendas vacías realizada en Cataluña respeta estos principios, porque disponen que se aplique mayor gravamen a medida que aumente la base imponible, en su art. 12. (LA LEY 12109/2015) En cambio, se establecen tipos de gravamen proporcionales en el art. 57 de la Ley 3/2015, del País Vasco, (LA LEY 10659/2015) y en el art. 2 de la Ley Foral 31/2013 (LA LEY 17884/2013), de Navarra, que modifica el art. 188 de la Ley Foral 2/1995 (LA LEY 2682/1995). En estos casos, la capacidad económica del obligado tributario debería reconducirse hacia la aplicación de unos tipos de gravamen progresivos en función de dicha capacidad, y no incrementar únicamente la cuantía proporcional en función del tiempo de deshabitación de la vivienda.

Es necesario señalar que todas las normas respetan el principio de no confiscatoriedad, porque la determinación del hecho imponible en función de la superficie de la vivienda permite respetar la capacidad económica del sujeto pasivo. Además, si analizamos los restantes tributos que recaen sobre el mismo objeto de imposición, no se produce una carga excesiva susceptible de ser inconstitucional, porque en este caso el objeto de tributación se concreta en la renta dejada de obtener por la función social de la propiedad, un elemento que no se encuentra gravado por ningún otro tributo.

3. Los principios de coordinación con la Hacienda Estatal y de solidaridad

Según el art. 156.1 CE (LA LEY 2500/1978), las Comunidades Autónomas gozan de autonomía para desarrollar sus competencias con arreglo a los *principios de coordinación con la Hacienda Estatal y de solidaridad*. En aplicación de este principio, el art. 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre (LA LEY 1790/1980), de financiación de las Comunidades Autónomas (11), dispone que los impuestos que establezcan las Comunidades Autónomas no pueden recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales, para evitar una doble imposición. En consecuencia, se tiene que analizar la regulación del hecho imponible atendiendo no solo al citado precepto, sino también a los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible, es decir, los sujetos pasivos, la base imponible, la capacidad económica gravada, y los supuestos de no sujeción y exención, porque el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza.

Sentadas estas bases, cabe apreciar que existe una doble imposición entre el impuesto sobre las viviendas vacías, de carácter autonómico, y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (12), de competencia municipal. Esta doble imposición se sustenta en que el art. 61.1 d) 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 (LA LEY 362/2004) (13), determina que el hecho imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles es el derecho de propiedad, cuando las normas autonómicas gravan las viviendas vacías en régimen de propiedad. Aunque el tributo autonómico incida en la infrutilización de una vivienda en propiedad y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles en la titularidad de determinadas viviendas, en definitiva ambos gravan el dominio (14). Esta doble imposición es el principal motivo por el que se impugnó la norma catalana ante el Tribunal Constitucional, puesto que regula el mismo hecho imponible que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles e invade la competencia de desarrollo reglamentario del Estado sobre este impuesto.

Por su parte, el art. 63.1 (LA LEY 362/2004) considera como sujetos pasivos del impuesto a las personas físicas, jurídicas, a las sociedades civiles y entidades sin personalidad del art. 35.4 de la

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LA LEY 1914/2003) (15) , y a las sociedades y los grupos fiscales sean propietarias o titulares de derechos reales que otorguen la facultad de explotación económica de dichas viviendas. Estas normas autonómicas determinan que los sujetos pasivos sean las personas físicas y jurídicas —en el art. 2 de la Ley Foral 31/2013 (LA LEY 17884/2013), de Navarra, y en el art. 57 de la Ley 3/2015, del País Vasco (LA LEY 10659/2015)—, y las personas jurídicas propietarias de viviendas vacías y las personas jurídicas titulares de un derecho de usufructo, según el art. 9 de la Ley 14/2015 (LA LEY 12109/2015), de Cataluña. Por este motivo, el sujeto pasivo de ambos impuestos acaba siendo el mismo cuando el objeto recae en las viviendas vacías. En relación con los restantes elementos del tributo a que hacía referencia la jurisprudencia, resulta necesario advertir que no se subsana esta duplicidad por el hecho de que la base imponible sea divergente. Pese a que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles se componga del valor catastral de los bienes inmuebles —según el art. 65 del Real Decreto Legislativo 2/2004 (LA LEY 362/2004)— y el impuesto sobre las viviendas vacías de la superficie de la vivienda, la determinación del valor catastral está condicionado por la superficie de las viviendas, como dispone el art. 23.2 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (LA LEY 356/2004) (16) .

4. El principio de territorialidad y de no discriminación

En cuanto al principio de territorialidad y no discriminación, que viene dispuesto en el art. 157.2 CE (LA LEY 2500/1978) y en el art. 9 de la Ley Orgánica 8/1980 (LA LEY 1790/1980), cabe señalar que exige que la autonomía de las diferentes Comunidades Autónomas no se ejerza de forma ajena al Estado y al resto de territorios, es decir, que no afecte a la libre circulación de mercancías y servicios. Por tanto, las medidas tributarias no pueden tener alcance más allá del territorio en el que se prevén. En consecuencia, ninguna de las normas plantea problemas constitucionales en este extremo, puesto que el ámbito territorial de aplicación se circunscribe a la Comunidad Autónoma.

- (1) Boletín Oficial del Estado de 9 de septiembre de 2015. RIVAS NIETO, E., «El nuevo impuesto a las viviendas vacías catalán», Housing: Newsletter de la Cátedra de Vivienda de la Universidad Rovira i Virgili, 4, 2016, págs. 21-22. 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, 17, 2015, págs. 13-17.
- (2) Boletín Oficial del Estado de 26 de noviembre de 2015.
- (3) Boletín Oficial del Estado de 5 de mayo de 2016.
- (4) Boletín Oficial del Estado de 9 de marzo de 2004.
- (5) Boletín Oficial del Estado de 27 de febrero de 2008.
- (6) Estos municipios son Valls, Calafell, Torredembarra y El Vendrell.
- (7) Diario Oficial de la Generalitat de Cataluña de 19 de febrero de 2016.
- (8) Esta información ha sido proporcionada por la Consejería de Gobernación, Administraciones Públicas y Vivienda.
- (9) MENÉNDEZ MORENO, A., «Nada es lo que parece. A propósito del impuesto sobre las viviendas vacías», op. cit., pág. 15. RIVAS NIETO, E., «El nuevo impuesto a las viviendas vacías catalán», Housing: Newsletter de la Cátedra de Vivienda de la Universidad Rovira i Virgili, 4, 2016, pág. 21.

- (10)** Véanse ROVIRA FERRER, I., «La constitucionalidad del impuesto catalán sobre Viviendas Vacías», Revista Técnica Tributaria, 110, 2015, pág. 53, MENÉNDEZ MORENO, A., «Nada es lo que parece. A propósito del impuesto sobre las viviendas vacías», op. cit., pág. 15, y TORNOS MAS, J., «El acceso a la vivienda, la nueva función social del derecho de propiedad, y el recurso a medidas de naturaleza expropiatoria, sancionadora e impositiva», en BARRAL VIÑALS, I., TORNOS MAS, J. (dirs.), Vivienda y crisis: ensayando soluciones, Barcelona, Decanato Autonómico de los Registradores de la Propiedad y Mercantiles de Cataluña, 2015, págs. 2867-2869.
- (11)** Boletín Oficial del Estado de 1 de octubre de 1980. ROVIRA FERRER, I., «La constitucionalidad», op. cit., pág. 43. BORRERO MORO, C. J., «Razones y encaje constitucional de una reforma: art. 6.3 LOFCA», Civitas. Revista española de derecho financiero, 146, 2010, págs. 327-370.
- (12)** Cfr. ROVIRA FERRER, I., «La constitucionalidad», op. cit., pág. 43. En el mismo sentido, atiéndase PONCE SOLÉ, J., «Siete consideraciones sobre el derecho a la vivienda, la ciudad y las viviendas vacías: podemos hacer más (y mejor)», Blog Revista Catalana de Dret Públic, marzo, 2015, consultable en: <http://blocs.gencat.cat/blocs/AppPHP/eapc-rcdp/2015/03/20/siete-consideraciones-sobre-el-derecho-a-la-vivienda-la-ciudad-y-las-viviendas-vacias-podemos-hacer-mas-y-mejor-juli-ponce-sole/>.
- (13)** Boletín Oficial del Estado de 9 de marzo de 2004.
- (14)** Cfr. ROVIRA FERRER, I., «La constitucionalidad», op. cit., pág. 47.
- (15)** Boletín Oficial del Estado de 18 de diciembre de 2003.
- (16)** Boletín Oficial del Estado de 8 de marzo de 2004.