



MECANISMOS FISCALES PARA FOMENTAR LA OCUPACIÓN DE VIVIENDAS VACÍAS

TRABAJO FINAL DE GRADO
2015/2016
Primera convocatoria

FACULTAD DE DERECHO
Grado en Derecho

AUTORA: **CRISTINA MARTÍN VÁZQUEZ**
DIRIGIDO POR: **Dr. ESTEBAN QUINTANA FERRER**

INDICE

ABREVIATURAS	5
INTRODUCCIÓN	7
I. PROBLEMÁTICA DE LAS VIVIENDAS VACÍAS: CONTEXTO SOCIAL.....	8
1. CONCEPTO DE VIVIENDA	8
2. FUNCIÓN SOCIAL DE PROPIEDAD Y DERECHO A LA VIVIENDA	9
2.1 Régimen constitucional.....	9
2.2 Breve referencia a la Ley Catalana 18/2007 de 28 de diciembre del Derecho a la Vivienda.	10
2.3 Escenario actual: dificultades de acceso a la vivienda y desahucios	12
II. MEDIDAS FISCALES GRAVOSAS PARA DESINCENTIVAR EL MANTENIMIENTO DE VIVIENDAS DESOCUPADAS	15
1. EL RECARGO POR VIVIENDA DESOCUPADA EN EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES.....	15
1.1 Contexto legal.....	15
1.2 Justificación y finalidades	16
1.3 Concepto de vivienda desocupada y remisión a desarrollo reglamentario	17
1.4 La aplicación del recargo en los territorios forales.....	25
2. IMPUESTO CATALAN SOBRE LAS VIVIENDAS VACÍAS	29
2.1 Carácter extrafiscal y afectación	29
2.2 Elementos esenciales del impuesto	30
2.3 Constitucionalidad del impuesto	32
2.3.1 Compatibilidad del impuesto con el recargo sobre viviendas desocupadas del IBI: Prohibición de doble imposición y principio de coordinación con la Hacienda estatal	33
2.3.2 Principio de igualdad en los derechos y obligaciones de los ciudadanos	37
2.3.3 Principio de territorialidad	38
2.3.4 Principios de justicia tributaria	40
2.3.4.1 Principio de capacidad económica.....	40
2.4.4.1 Principio de generalidad	41
2.4.4.2 Principio de progresividad y no confiscatoriedad.....	42

3.	IMPUTACIÓN DE RENTAS INMOBILIARIAS EN EL IRPF	43
3.1	Marco Normativo	43
3.2	Utilización del tributo con fines extrafiscales para fomentar el alquiler y combatir la especulación	45
3.3	Gravamen de renta potencial o ficticia y principio de capacidad económica	46
4.	OTROS MECANISMOS	48
4.1	Rendimiento de capital inmobiliario en caso de parentesco del IRPF	48
4.2	Fiscalidad de la vivienda deshabitada del no residente	49
4.2.1	Especialidades sobre bienes inmuebles no arrendados en el IRNR.....	49
4.2.2	Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes	50
III.	BENEFICIOS FISCALES PARA INCENTIVAR LA OCUPACIÓN DE VIVIENDAS	52
1.	INCENTIVOS EN EL MARCO DEL IRPF	52
1.1	Rendimiento del trabajo en especie	52
1.2	Reducción del rendimiento de capital inmobiliario por alquiler de vivienda habitual	53
1.3	Deducción por alquiler de vivienda habitual	54
1.4	Beneficios en las ganancias y pérdidas patrimoniales	55
1.4.1	Ganancia patrimonial derivada de la transmisión de un bien inmueble	55
1.4.2	Reducción por las ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1994	57
1.4.3	Exención por reinversión en vivienda habitual.....	58
2.	REGÍMENES FISCALES ESPECIALES EN EL IS	59
2.1	Régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas	59
2.1	Régimen especial de las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario (SOCIMI)	61
3.	OTRAS MEDIDAS	62
3.1	Donaciones a descendientes de la primera vivienda habitual o de cantidades destinadas a su adquisición en Cataluña	62
3.2	La entrega de viviendas en el IVA	63
3.3	Beneficios fiscales en el contexto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	65
	CONCLUSIONES	69
	BIBLIOGRAFIA	71

ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Española de Administración Tributaria
CCAA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
CGPJ	Congreso General del Poder Judicial
EAC	Estatuto de Autonomía de Cataluña
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
INE	Instituto Nacional de Estadística
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IVV	Impuesto sobre Viviendas Vacías
LAU	Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos
LDVCat	Ley 18/2007, de 28 de diciembre, del Derecho a la Vivienda
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LOFCA	Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas.
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
SOCIMI	Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario
STC	Sentencia Tribunal Constitucional
STSJ	Sentencia Tribunal Superior de Justicia
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TRLRHL	Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales
TSJ	Tribunal Superior de Justicia

INTRODUCCIÓN

La crisis económica por la que ha atravesado España los últimos años ha evidenciado la necesidad que tiene una gran parte de la población de poder acceder a una vivienda digna y asequible. Una realidad en la que miles de familias son desahuciadas de sus viviendas principales cada año, a lo que se suman las grandes dificultades que abordan al sector más joven para acceder a su primera vivienda. Frente a esta alarmante situación, coexiste otra gran parte de ciudadanos que posee segundos y ulteriores inmuebles manteniéndolos desocupados, la mayoría de ellos, por razones de especulación inmobiliaria.

Ante este escenario, los poderes públicos tienen el deber de adoptar las medidas necesarias para paliar la situación provocada por la existencia de un elevado parque de viviendas desocupadas. Este estudio se centrará en los mecanismos fiscales dispuestos para luchar contra la desocupación de las viviendas, así como los problemas que presentan los mismos para su efectiva implantación.

En el marco descrito, los poderes públicos se sirven de distintos instrumentos para garantizar el derecho a la vivienda. Por un lado, estableciendo mecanismos como recargos, regímenes especiales o, incluso, impuestos que gravan adicionalmente los inmuebles desocupados para conseguir, de esta manera, presionar al contribuyente que mantiene una vivienda vacía a ceder su uso a un tercero. Por otro lado, estableciendo un conjunto de beneficios fiscales en diferentes tributos con tal de incentivar medidas tales como el alquiler, la construcción de vivienda protegida, la adquisición en propiedad de la vivienda habitual o incluso el arrendamiento con opción a compra. Para analizar detenidamente cada uno de estos dos grupos de instrumentos de política fiscal, el trabajo se dividirá en dos grandes partes: haciendo un examen, en primer lugar, de las medidas fiscales gravosas para desincentivar el mantenimiento de viviendas desocupadas y, en segundo lugar, de los beneficios fiscales para incentivar la ocupación de las mismas.

Además, no hemos de olvidar que estas medidas orientadas a facilitar el acceso a la vivienda, a parte de colisionar con el derecho a la propiedad privada, pueden verse confrontadas también con algunos principios reconocidos constitucionalmente, como el de capacidad económica, proporcionalidad, igualdad o justicia tributaria, por lo que, para comprobar que éstos no se ven vulnerados, serán objeto de análisis aquellas situaciones de dudosa constitucionalidad.

I. PROBLEMÁTICA DE LAS VIVIENDAS VACÍAS: CONTEXTO SOCIAL

1. CONCEPTO DE VIVIENDA

Aunque parezca, de entrada, muy obvio, lo cierto es que el concepto de vivienda tiene más complicaciones de las que parece tener a simple vista. La Real Academia Española (RAE) define la vivienda de la siguiente manera: “*lugar cerrado y cubierto construido para ser habitado por personas*”, dando lugar a una infinidad de interpretaciones. Según VINUESA ANGULO¹, la vivienda es un objeto poliédrico, esto es, un objeto cuyos elementos son muchos y de naturaleza muy diversa. Cuando definimos la naturaleza y tipos de viviendas, tenemos en cuenta tanto sus características físicas como otras relativas a su contexto, como su localización, el uso que se le da y su estatus jurídico.

Cuando escuchamos el término *vivienda* solemos relacionarlo con *hogar*, o lo que es lo mismo, con el domicilio habitual de una persona en el cual esta desarrolla su vida privada o familiar. Si bien muchas veces es así, hemos de saber, y esto tendrá mucha transcendencia en lo que sigue en adelante, que podemos identificar siempre a una vivienda con un activo económico.

En una primera aproximación, podemos distinguir tres tipos de vivienda: la principal, en la que se considera que pasamos más de seis meses al año; la secundaria o temporal, que se utiliza solamente parte del año, de forma periódica o esporádica y no constituye la residencia habitual de una o varias personas; y, por último, la desocupada, aquella que, sin encontrarse en estado ruinoso ni en ninguna de las situaciones anteriormente consideradas, se encuentran deshabitadas. La primera y la segunda de estas modalidades de vivienda se adquieren con la finalidad de satisfacer unas necesidades de alojamiento, mientras que la tercera constituye una fuente de inversión, que se concreta en una renta por alquiler o en una ganancia patrimonial o plusvalía derivada de una futura transmisión de este inmueble.

¹ VINUESA ANGULO, J (2011): “*El fenómeno de las viviendas desocupadas*” Fundación General de la Universidad Autónoma de Madrid, Madrid, p. 11.

2. FUNCIÓN SOCIAL DE PROPIEDAD Y DERECHO A LA VIVIENDA

2.1 Régimen constitucional

El concepto de propiedad ha sufrido continuos cambios a lo largo de nuestra historia. En la actualidad, la Constitución Española de 1978 (en adelante, CE) reconoce en su artículo 33.1 el derecho a la propiedad privada y a la herencia, y el segundo apartado del mismo artículo añade que la función social de tales derechos delimitará su contenido.

Nuestro Tribunal Constitucional (en adelante, TC) se ha pronunciado respecto a la función social de la propiedad y su delimitación. En su Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, el alto tribunal señalaba que la propiedad ha de ser, en determinados supuestos, restringida para proteger ciertos intereses legítimos, atendiendo siempre a las circunstancias y necesidades sociales. El TC considera, en definitiva, que esta función social de la propiedad ha de considerarse como parte integrante de la propiedad y no como una limitación interna, de manera que el derecho a la propiedad pasa de ser un derecho individual a una institución condicionada, limitada, objetiva y secundaria.

La función social de la propiedad puede atender entonces a un interés general que se concreta, entre otros, en el derecho a una vivienda en condiciones dignas, reconocido en el artículo 47 de la CE y adoptado también como derecho fundamental en la Declaración Universal de los Derechos del Hombre (art. 25), en el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de Naciones Unidas de 1966 (art. 11) y en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (art. 34.3). También el Estatuto de Autonomía de Cataluña (en adelante, EAC), en su artículo 26, dispone que los poderes públicos han de establecer por ley un sistema de medidas que garantice el derecho a una vivienda digna a aquellas personas que no disponen de recursos suficientes, mientras que en el artículo 47 establece que los mismos deberán facilitar el acceso a la vivienda mediante la generación de suelo y la promoción de vivienda pública y vivienda protegida.

El derecho a la vivienda se incluye entre los principios rectores de la política social y económica de la CE y, por tanto, no goza de la misma protección que los derechos fundamentales. Esto implica que ni la CE ni el EAC reconocen una acción, en tanto no se produzca un desarrollo expreso legal en este sentido, para exigir una vivienda a la Administración, aunque estos preceptos constitucionales y estatutarios constituyen una guía de actuación para los poderes públicos y tienen fuerza jurídica que vincula al legislador, que no puede actuar en contra de este derecho.

El artículo 2.1 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), señala que los tributos forman parte de los medios que utiliza el Estado para conseguir la realización de los principios y fines contemplados en la CE, entre los cuales se encuentra el derecho a una vivienda digna.

2.2 Breve referencia a la Ley Catalana 18/2007 de 28 de diciembre del Derecho a la Vivienda

Si bien la materia de vivienda es competencia exclusiva de las Comunidades Autónomas, es cierto que el Estado ha desarrollado una política estatal de vivienda a través de la aprobación de los Planes vivienda. La competencia para esta intervención estatal se fundamenta en el carácter económico de las medidas acogidas, en los artículos 149.1.11 y 149.1.13 CE y no en el derecho a la vivienda propiamente dicho del art. 47 CE. En este sentido, esta política pública de vivienda ha respondido esencialmente a las necesidades ligadas al desarrollo de la economía y a la lucha contra el paro. Pese a ello, estos planes han sido insuficientes para garantizar el acceso a la vivienda a las personas más vulnerables, ya que en ellos la vivienda protegida adquiere poca entidad y se opta principalmente por la construcción de éstas para su venta.

Por todo esto, durante los últimos años, las políticas autonómicas de vivienda han ido adquiriendo un mayor protagonismo, lo que ha dado lugar a la aprobación de diversas leyes autonómicas en materia de vivienda. Entre otras, podemos hacer referencia a la Ley vasca 3/2015, de 18 de junio, del Derecho a la Vivienda; la Ley 1/2010, de 8 de marzo, Reguladora del Derecho a la Vivienda en Andalucía; la Ley 2/2007, de 1 de marzo, de Vivienda de la Comunidad Autónoma de La Rioja o la Ley Foral 10/2010, de 10 de mayo, del Derecho a la Vivienda en Navarra. Sin embargo, me voy a detener en la Ley aprobada por el Parlamento de Cataluña en materia de derecho a la vivienda, puesto que a lo largo del trabajo se analizaré diferentes medidas catalanas en este ámbito: principalmente el Impuesto sobre Viviendas Vacías², pero también otros mecanismos fiscales que incentivan el acceso a la vivienda aprobados por la Comunidad Autónoma en el marco de su competencia para regular, otorgada por el artículo 157.1 CE, en tributos estatales cedidos total, o parcialmente³.

² Vid. Infra. “II.2. Impuesto catalán sobre las Viviendas Vacías”.

³ Vid. Infra. “III.1.2 Deducción por alquiler de vivienda habitual”; IV.3.1 Donaciones a descendientes de la primera vivienda habitual o del importe para su adquisición en Cataluña; y “IV.3.3 Beneficios fiscales en el contexto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales i Actos Jurídicos Documentados”

La Ley Catalana 18/2007, del Derecho a la Vivienda (en adelante, LDVCat), hace referencia a la función social del derecho de propiedad en diversos preceptos. Dispone, en su artículo 5, que la ocupación de las viviendas por personas que habiten en ellas forma parte de la función social de propiedad y define lo que se considera incumplimiento de la misma. Uno de los supuestos de incumplimiento que prevé este precepto es el de la desocupación de una vivienda o edificio de viviendas de forma permanente e injustificada. Se impone, por tanto un deber positivo a los propietarios de ciertas viviendas de destinarlas a alojamiento, y esto se confirma en el artículo 3.a de la misma ley cuando define la vivienda indicando que “cumple la función de aportar a las personas que residen el espacio, instalaciones y medios para satisfacer sus necesidades personales ordinarias de habitación”.

El artículo 3.d) LDVCat define la vivienda vacía como aquella que queda desocupada permanentemente, sin causa justificada, por un plazo de más de dos años desde que la Administración notifica su inclusión en el censo de viviendas desocupadas (art. 12.6 LDVCat). El mismo precepto, incluye una relación de situaciones que se consideran causa justificada, como son, entre otras, el cambio de domicilio por situación de dependencia o que la propiedad sea objeto de litigio judicial pendiente. No obstante, de la literalidad del artículo debemos entender que estas situaciones son *numerus apertus*, y que por tanto pueden darse otras causas de justificación no incluidas en el precepto. Además, el artículo 3.c de la misma Ley define las viviendas utilizadas de modo temporal o intermitente como viviendas secundarias, lo que las excluye del concepto de vivienda vacía.

El concepto de viviendas secundarias ha dado también problemas de interpretación, sobre todo en lo que se refiere a la delimitación entre estas y las viviendas vacías. Así, por ejemplo, hubo una proposición de ley⁴ de modificación del artículo 72.4 TRLHL, que regula el recargo del Impuesto Sobre Bienes Inmuebles (en adelante, IBI) por viviendas desocupadas permanentemente, que pretendía limitar este último concepto introduciendo supuestos a los que no les resultaría aplicable el recargo, uno de los cuales era el de “ las viviendas cuyo uso exclusivo sea el esparcimiento o recreo durante determinados períodos de cada año por quién no sea residente en la localidad donde la vivienda esté ubicada”. Este concepto quedaba reducido, además, en esta proposición a que la vivienda se situase en ciudad diferente a la que residiese el propietario, y se limitaba a una única vivienda, pasando el resto a considerarse vivienda desocupada.

⁴ Proposición de ley de modificación del TRLRHHL, por lo que afecta a los inmuebles urbanos de uso residencial desocupados, núm 275-1, de 2 de febrero de 2007, art 74.2. bis.2.c). Disponible en: [http://www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/PopUpCGI?CMD=VERLST&BASE=puw8&DOCS=1-1&DOCORDER=LIFO&QUERY=\(CDB20070202027501.CODI.\)](http://www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/PopUpCGI?CMD=VERLST&BASE=puw8&DOCS=1-1&DOCORDER=LIFO&QUERY=(CDB20070202027501.CODI.)) (consultado por última vez el día 30/04/2016).

Por otra parte, la LDVCat había introducido en su artículo 42, inicialmente, la posibilidad de expropiar viviendas no ocupadas. Este artículo disponía en sus apartados 6 y 7, derogados posteriormente por la ley 9/2011, que una vez puesta a disposición a los propietarios todas las medidas de fomento previstas en apartados anteriores se otorgaba a la Administración la potestad de acordar el alquiler forzoso de la vivienda, una vez declarado el incumplimiento de su función social. Se añadía, además, que si por causa imputable al propietario no se corregía la situación de desocupación pasados dos años desde la notificación de la declaración, la Administración podía expropiar temporalmente la vivienda por un periodo de hasta cinco años, para ponerla a disposición de terceros mediante arrendamiento.⁵

2.3 Escenario actual: dificultades de acceso a la vivienda y desahucios

España sufrió entre 1997 y 2007 una burbuja inmobiliaria que desembocó en la grave crisis económica por la que hemos pasado los últimos años. La OCDE⁶ anunciaba ya en diciembre de 2005 que los precios de la vivienda en España eran demasiado altos, y la Comisión Europea advertía en Marzo de 2006 del elevado nivel de deuda hipotecaria en España y la sobrevaloración del mercado inmobiliario⁷.

⁵ En el mismo sentido encontramos la Ley 4/2013, de 1 de octubre, de medidas para asegurar el cumplimiento de la función social de la vivienda del Parlamento Andaluz. Esta ley sustituye al antiguo Decreto Ley 6/2013, de 9 de abril, para asegurar el cumplimiento de la Función Social de la Vivienda de Andalucía que en su DAPrimera regulaba la expropiación forzosa de viviendas vacías por un plazo máximo de tres años, con la finalidad de ponerla a disposición de terceros mediante alquiler. Sin embargo, este precepto fue declarado nulo e inconstitucional por la STC 93/2015, de 14 de mayo. También la Ley Foral de Navarra 24/2013, de 2 de julio, de medidas urgentes para garantizar el derecho a la vivienda fue objeto de recurso de inconstitucionalidad por varios preceptos, entre ellos el referente a la expropiación. El Pleno del TC, en Auto nº 69/2014, de 10 marzo, acordó mantener la suspensión de los preceptos impugnados, que había sido ordenada ya en la admisión del recurso. Más recientemente, ha sucedido en idénticos términos, con la Ley vasca 3/2015, de 18 de junio, del Derecho a la Vivienda, que el pasado mes de abril fue objeto suspendida cautelarmente por el TC, también a causa de la admisión a trámite de un recurso de inconstitucionalidad, por contemplar la expropiación temporal de pisos a los bancos, entre otras medidas.

⁶ La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) es un organismo de cooperación internacional, compuesto por 34 estados, cuyo objetivo es coordinar sus políticas económicas y sociales.

El mercado hipotecario creció exponencialmente durante los años del *boom* inmobiliario. El crecimiento económico Español durante aquella década, la existencia de un mercado de alquiler poco asequible y limitado, las políticas que fomentaban la propiedad de la vivienda en detrimento de garantizar un parque adecuado y asequible de vivienda de alquiler y la agresiva acción crediticia de los bancos, fueron factores que llevaron a la mayoría de ciudadanos a preferir la compra de viviendas frente al alquiler.

La crisis económica y la gran tasa de desempleo, que actualmente se sitúa en el 20,6% de la población activa⁸, así como la sujeción de gran parte de las hipotecas a tipos de interés variables, a menudo desorbitados, han llevado a un elevado número de personas a incumplir con sus pagos hipotecarios y a tenerse que enfrentar con el desahucio de sus viviendas. Los datos proporcionados por el Consejo General del Poder Judicial (CGPJ), muestran que las ejecuciones hipotecarias registradas en los órganos judiciales españoles en 2015 ascendían a 68.135. Entre 2007 y 2015 se han producido un total de 672.624 ejecuciones hipotecarias. Hay que tener en cuenta, además, que estas cifras no reflejan las llamadas ejecuciones hipotecarias extrajudiciales, validadas ante notario, en las que las personas ceden la propiedad a la entidad bancaria sin intervención de los tribunales.

Por otro lado, el Instituto Nacional de Estadística (INE) dio a conocer en nota de prensa publicada en abril de 2013 las cifras correspondientes al censo de vivienda⁹. Según este censo, en España a 1 de noviembre de 2011 el 13,7% del parque total de viviendas estaban desocupadas, lo que se traduce en cifras a casi tres millones y medio de viviendas vacías (3.443.365). Porcentaje que asciende al 18,5%, si se toma como referencia la ocupación de los inmuebles construidos entre el 2002 y el 2011.

⁷ SUNDERLAND, J. (2014): *“El impacto de la crisis de la vivienda española en grupos vulnerables”* Human Rights Watch, New York. Informe disponible en: <http://www.solidarios.org.es/wp-content/uploads/suenos-rotos-impacto-de-la-crisisen-vivienda.pdf> (consultado por última vez el día 30/04/2016)

⁸ Instituto Nacional de Estadística, INE, Encuesta de Población Activa, cuarto trimestre de 2015 (consultado el 4 de marzo de 2016). Esta estadística cifra el número de parados en 4.779.500 personas.

⁹ Instituto Nacional de Estadística, INE, Censo de Población y Vivienda 2011, (consultado el 4 de marzo de 2016).

Frente a la grave situación de familias que son desalojadas de sus viviendas principales, así como a las dificultades del sector joven de la población para acceder a su primera vivienda, se suma el comportamiento de otro importante sector de ciudadanos que adquieren segundos y posteriores inmuebles como bienes de inversión¹⁰. Esta última actuación no resulta controvertida cuando la compra de esos inmuebles va a rentabilizarse a través del alquiler de los mismos, pero sí cuando muchos sujetos prefieren mantener desocupados los inmuebles durante cierto tiempo para que así se revalorice su precio y sea rentable proceder después a su venta. Es cierto, no obstante, que en numerosas ocasiones las razones que llevan a los propietarios a mantener el inmueble desocupado no tiene que ver necesariamente con la intención de obtener una plusvalía, sino que también influyen otros factores relacionados con el temor, en caso de arrendamiento, a recuperar el inmueble en peor estado del que se entregó, a no recibir el pago por parte del arrendador de la mensualidad pactada o a que transcurra demasiado tiempo hasta poder desalojar de la vivienda al arrendatario moroso.

Ante todo lo expuesto, hay que tener 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 contemplados en la CE. Ya que aunque no esté expresamente recogido en nuestra carta constitucional, el artículo 2.1 de la LGT, dispone que “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 general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”.

¹⁰ Vid. ÁLVAREZ BARBEITO, P. (2008): “Reflexiones sobre la fiscalidad de la vivienda vacía en España” *AFDUDC*, nº 12, p. 12.

II. MEDIDAS FISCALES GRAVOSAS PARA DESINCENTIVAR EL MANTENIMIENTO DE VIVIENDAS DESOCUPADAS

1. EL RECARGO POR VIVIENDA DESOCUPADA EN EL IMPUESTO SOBRE BIENES IMMUEBLES

1.1 Contexto legal

La ley 51/2002, de 27 de diciembre, de modificación de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, introdujo un recargo sobre el IBI de establecimiento potestativo por parte de los Ayuntamientos, para los inmuebles de uso residencial desocupados permanentemente (en adelante, recargo por viviendas desocupadas). En este sentido, el artículo 72.4 del vigente Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLRHL), dispone lo siguiente: “Tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, por cumplir las condiciones que se determinen reglamentariamente, los ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50 por ciento de la cuota líquida del impuesto. Dicho recargo, que se exigirá a los sujetos pasivos de este tributo y al que resultarán aplicable, en lo no previsto en este párrafo, sus disposiciones reguladoras, se devengará el 31 de diciembre y se liquidará anualmente por los ayuntamientos, una vez constatada la desocupación del inmueble, juntamente con el acto administrativo por el que ésta se declare”.

Antes de continuar el análisis del recargo objeto de estudio, resulta interesante hacer un repaso del impuesto en el marco del cual se conforma el mismo. El IBI está regulado en los artículos 60 a 77 del TRLRHL y grava la titularidad de derechos reales sobre los bienes inmuebles rústicos, urbanos y de características especiales. En concreto grava, por orden sucesivo: los derechos de concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre servicios públicos que se hallen afectos, los derechos de superficie sobre bienes inmuebles, los derechos de usufructo sobre bienes inmuebles, y, en último lugar, los derechos de propiedad sobre los citados bienes.

En cuanto a la naturaleza jurídica del impuesto, el IBI es un impuesto directo ya que grava una fuente directa de capacidad económica como es la titularidad de derechos sobre bienes inmuebles, y en el que no está permitida la traslación jurídica de la cuota. En segundo

lugar, se trata de un impuesto real ya que el no atiende a circunstancias subjetivas o personales del sujeto pasivo para la determinación de la cuota, siendo el objeto de gravamen un presupuesto objetivo. En tercer lugar, es un impuesto periódico que devenga el primer día de cada año natural¹¹. Se trata, además, de un impuesto obligatorio, lo que se extrae del tenor del artículo 59.1 del TRLRHL, que obliga a los Ayuntamientos a exigirlo. Finalmente, es un impuesto de titularidad compartida en el que se dividen las competencias: corresponde a la Administración del Estado la gestión catastral y al Ayuntamiento la gestión tributaria y recaudación del impuesto¹².

Los sujetos pasivos del impuesto son, finalmente, los mismos a los que se podrá aplicar el recargo objeto de estudio: según el artículo 63 del TRLRHL, a título de contribuyentes, las personas naturales y jurídicas y las entidades del artículo 35.4 de la LGT¹³ titulares del derecho que sea constitutivo, en cada caso del hecho imponible del impuesto.

1.2 Justificación y finalidades

El recargo por viviendas desocupadas, tal y como señala la propia Exposición de Motivos del TRLRHL, tiene como objetivo facilitar el acceso de todos los ciudadanos al disfrute de una vivienda digna y adecuada, que recoge el ya citado artículo 47 de la CE.

Se trata, como vemos, de un recargo con una doble finalidad. Tiene, por una parte, una finalidad recaudatoria, que responde al principal fin de todos los tributos: la contribución al sostenimiento del gasto público, que encuentra su respaldo constitucional en el artículo 31.1 CE. Pero en este caso el recargo tiene además una finalidad extrafiscal, distinta a la contributiva. En

¹¹ Resulta curioso destacar en este punto que la fecha de devengo del IBI, 1 de enero, no coincide con la del recargo por viviendas desocupadas que contempla el mismo, que se devenga el 31 de diciembre de cada año.

¹² Vid. ALÍAS CANTÓN, M. (2015): “A vueltas con el recargo de hasta un 50 por cien en el IBI de las viviendas desocupadas” *Revista digital CEMCI*, N° 25, p. 3.

¹³ Estas entidades son, según el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.

palabras de LEJEUNE VALCARCEL¹⁴, el tributo “no se agota en una función recaudadora, sino que, en cuanto a institución constitucional, tiene un papel que cumplir al servicio del programa y los principios constitucionales”. Con lo cual es jurídicamente posible, y así ocurre que muchos tributos (en especial, los impuestos) presentan una finalidad extrafiscal¹⁵.

En el supuesto del recargo por viviendas desocupadas, la finalidad extrafiscal va de la mano del cumplimiento de la función social de la propiedad a que se hacía referencia en apartados anteriores, y esto se pone de manifiesto en tanto que, esta tributación adicional en el IBI que implica la aplicación del recargo, tiene el objetivo de potenciar el alquiler de inmuebles de uso residencial que están desocupados para facilitar así el acceso de terceras personas a estas viviendas vacías¹⁶.

1.3 Concepto de vivienda desocupada y remisión a desarrollo reglamentario

El principal problema que presenta la regulación del recargo por viviendas desocupadas reside en la delimitación del concepto de inmuebles desocupados con carácter permanente. El mismo 72.4 TRLRHL remite a un desarrollo reglamentario la determinación de las condiciones que habrán de cumplirse para considerar que una vivienda está desocupada permanentemente, sin precisar si debe ser estatal o puede ser también autonómica o local la normativa reglamentaria competente para ello. Lo cierto es que a nivel estatal, a día de hoy, no existe norma alguna que haya concretado los requisitos necesarios que han de concurrir en los inmuebles que deban soportar la aplicación de este recargo.

¹⁴ LEJEUNE VALCÁRCEL, E. (1980): “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, en *Estudios sobre Derecho Constitucional e internacional tributario*, Editorial de Derecho reunidas, Madrid, pág. 176.

¹⁵ Así lo ha reconocido el TC en diversas ocasiones. En su Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, el alto tribunal apunta que aunque la función extrafiscal no aparezca expresamente recogida en el texto constitucional, puede derivarse de los principios rectores de política social y económica en tanto que los tributos forman parte de los instrumentos de que se sirve el Estado para la consecución de los fines ordenados en la CE. Otra sentencia algo más reciente, concretamente, la STC 179/2006, de 13 de junio, dispone que los tributos, además de ser una fuente de ingresos pueden responder también a otras políticas sociales diferentes a la recaudatoria, y en este sentido, puede el legislador configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales.

¹⁶ MORENO SERRANO, B. (2014): “Recargo del IBI para las viviendas desocupadas” *La Administración Práctica*, nº5 , p. 53.

Los obstáculos para llevar a cabo dicho desarrollo normativo han estado presentes desde la modificación de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales de 2002. Esto se debe, principalmente, a dos motivos: por un lado la dificultad de definir el concepto de vivienda desocupada y, por el otro, la pasividad del gobierno estatal frente a esta situación. En 2004 el Ministerio de Economía y Hacienda elaboró un borrador de reglamento, que no prosperó, en el que se definía la vivienda desocupada como “aquella que no tiene condiciones de habitabilidad inmediata” y se añadían ciertos criterios para la concreción de la misma, como no alcanzar ciertos consumos mínimos de agua o electricidad en el periodo de un año.

Desde la introducción legal del recargo por viviendas desocupadas, ha habido varias iniciativas parlamentarias que han instado al Gobierno estatal a crear el reglamento de desarrollo de las condiciones que requiere el citado artículo 72.4 TRHLRL. El Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana (ERC) presentó el 13 de diciembre de 2004, en el Congreso de los Diputados, una proposición no de Ley sobre establecimiento de los requisitos exigibles para que se pueda aplicar el recargo del 50% en la cuota líquida IBI por parte de los municipios. Por otro lado, la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso de los Diputados¹⁷, en sesión del día 19 de octubre del 2005, presentó una Proposición No de Ley en la que instaba al Gobierno a “establecer, en el marco de la modificación de la Ley de Haciendas Locales, los requisitos adecuados para hacer efectivo el recargo del 50 por ciento, o el que se determine en la modificación, de la cuota líquida del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en aquellos de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente”. Más adelante, se presentaron enmiendas a la Ley de Presupuestos Generales del estado para 2008, que no tuvieron tampoco éxito. Por ejemplo, el Grupo Parlamentario Entesa Catalana de Progrés sugería una disposición transitoria en la que se estableciese que mientras no se aprobase el reglamento en cuestión los ayuntamientos que pretendiesen aplicar el recargo podrían regular los aspectos sustantivos y formales para ello en la correspondiente ordenanza fiscal. Tampoco el requerimiento por parte de la Comisión Ejecutiva de la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP), de 14 de septiembre de 2010, tuvo efecto alguno en el Gobierno para que desarrollase y aprobase la regulación reglamentaria del concepto de vivienda desocupada con carácter permanente.

¹⁷ BOCG. Congreso de los Diputados núm. D-290 de 10 de noviembre de 2005.

En el ámbito autonómico y local, sin embargo, varias CCAA y Municipios se han lanzado a definir el concepto de vivienda desocupada con el objetivo de hacer posible la aplicación del recargo.

La Comunidad Autónoma andaluza, por ejemplo, aprobó la Ley 4/2013, de 1 de octubre, de medidas para asegurar el cumplimiento de la función social de la vivienda, por la que se modifica la ley 1/2010, de 8 de marzo, reguladora del derecho a la vivienda en Andalucía, en cuyo artículo 25.2 y 3 se introdujo una definición de vivienda deshabitada en los siguientes términos: “se presumirá que la vivienda no está habitada cuando no se destine efectivamente al uso residencial previsto por el ordenamiento jurídico o el planeamiento urbanístico durante más de seis meses consecutivos en el curso de un año desde el último día de efectiva habitación (...)”. Y se añadía en el artículo 39.2 de la misma ley, en una clara intención del legislador andaluz de que tal regulación tuviera efectos en la aplicación del recargo del IBI por viviendas desocupadas, que “de la resolución declarativa se dará traslado al Registro de Viviendas Deshabitadas al objeto de proceder a su inscripción. Asimismo, habrá de ser notificada al Ayuntamiento en cuyo término se ubique la vivienda a fin de que por el mismo se proceda, en su caso, a la aplicación del recargo del impuesto de bienes inmuebles conforme establece la ley reguladora de este tributo”. Esta ley andaluza, sin embargo, fue objeto recurso de inconstitucionalidad, resuelto por el Pleno del Tribunal Constitucional en su STC 93/2015, de 14 de mayo. La Sentencia declara constitucional la definición que contiene la ley andaluza de vivienda deshabitada, con el argumento de que “es instrumental de esa actividad de fomento en materia de vivienda” establecida por el legislador autonómico en virtud de su competencia en materia de vivienda, y sostiene que ésta “en lugar de contener una regulación directa y con vocación de generalidad del derecho de propiedad proyectado sobre viviendas, se incardina claramente en la conformación de una política de vivienda”. Además añade el alto tribunal que el apartado 2 del artículo 25 de la ley andaluza no puede entenderse consecuencia de un deber de “destinar efectivamente la vivienda a un uso habitacional, sino como la mera constatación fáctica de que la vivienda no está habitada efectivamente”

Además de la andaluza, otras CCAA como La Rioja, el Principado de Asturias y Cataluña han definido el concepto de vivienda vacía en sus leyes autonómicas¹⁸. No obstante, a

¹⁸ En la Rioja, la Ley 2/2007, de 1 de marzo, de Vivienda de la Comunidad Autónoma de La Rioja, contempla esta definición en su Disposición adicional segunda: “tendrá la consideración de «vivienda desocupada» aquella en que sus propietarios u ocupantes legítimos no la utilicen, salvo que su ausencia sea transitoria, intermitente o provisional, debidamente justificada”. Por su parte, la comunidad asturiana prevé en la Disposición Final Cuarta de la Ley del Principado de Asturias 3/2012, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales para 2013, que “en el ámbito del Principado de Asturias se considerará que una

diferencia de aquélla, de estas últimas no se desprende *prima facie* una intención de habilitar a los municipios de su respectiva autonomía para exigir el recargo por viviendas desocupadas. A pesar de ello, nos detendremos más adelante, para analizar como trascendieron algunas estas leyes en las ordenanzas fiscales de las correspondientes entidades locales¹⁹.

En la actualidad son 200 los municipios²⁰ que contemplan en sus ordenanzas fiscales el recargo por viviendas desocupadas. Algunos de ellos también se han aventurado a delimitar el concepto de esta tipología de viviendas a los efectos de hacer posible, aunque sin éxito, la aplicación del recargo.

A título de ejemplo, el Ayuntamiento de A Coruña, en la Ordenanza Fiscal número 15 reguladora del IBI, considera inmuebles desocupados “aquellos que no estén de alta en el servicio de suministro de agua o tengan un promedio trimestral de consumo inferior a 0,10m³/día”, así como aquellas viviendas que estén “manifiestamente desocupadas o inhabitables”, precisando que “en todo caso se entenderá que están ocupadas aquellas viviendas en las que figure empadronada una persona”. Este ayuntamiento gallego también se atribuye reglamentariamente el deber de elaborar un censo de viviendas desocupadas a efectos de aplicar el recargo. El ayuntamiento de Poblete (Ciudad Real), por su parte, aprobó el año 2014 la Ordenanza Fiscal Reguladora del recargo por inmuebles urbanos de uso residencial con carácter permanente, en la que se indica que “constituye el hecho imponible la tenencia de inmuebles urbanos de uso residencial desocupados con carácter permanente” (artículo 2), se califica como viviendas deshabitadas aquéllas que “no estén ocupadas durante más de cuatro meses en el curso de un año, salvo que su uso exclusivo sea el esparcimiento o recreo durante determinados periodos de cada año por quien no sea residente en la localidad donde la vivienda esté enclavada” (artículo 4), y se añade que “se presumirá la ocupación de las viviendas arrendadas

vivienda está desocupada o vacía cuando no es la residencia habitual de ninguna persona, ni es utilizada de forma estacional, periódica o esporádica por nadie, estando disponible para su venta o alquiler, deshabitada o abandonada”. En cuanto al caso catalán, me remito a lo ya puntualizado en el apartado en que se analizaba la Ley Catalana 18/2007 del Derecho a la Vivienda (Vid. Supra. “I.3. Breve referencia a la ley catalana 18/2007 de 28 de diciembre del derecho a la vivienda”).

¹⁹ Vid. infra. en este mismo apartado, la referencia a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias nº 93/2015, de 16 de febrero.

²⁰ Dato correspondiente al año 2015, disponible en la página web del Catastro en http://www.catastro.minhap.es/esp/estadisticas_3.asp (consultado por última vez el 25/03/2016).

que dispongan de contrato, y asimismo se presumirá la desocupación de las viviendas que ni siquiera tengan contratado el suministro de agua potable.”

Con el fin de intentar dar una respuesta a la cuestión que nos hacíamos al comienzo del presente apartado, esto es, si puede ser autonómico o local el reglamento destinado a contener el concepto de vivienda permanentemente desocupada, resulta necesario acudir a los diversos pronunciamientos de los Tribunales Superiores de Justicia que se han dictado al respecto.

El Tribunal Superior de Justicia (en adelante, TSJ) de Cataluña, en su Sentencia nº 535/2011, de 22 de julio de 2011, resolvió un recurso contra la definición de inmueble desocupado contenida en el artículo 2 de la Ordenanza para determinar la condición de viviendas desocupadas con carácter permanente a los efectos de incentivar su incorporación al mercado de alquiler aprobada por el Pleno del Ayuntamiento de Berga, el 7 de mayo de 2009. Según este artículo, se considerará vivienda desocupada con carácter permanente aquella que no esté efectivamente ocupada durante más de 9 meses durante el curso de un ejercicio.

El primer motivo de impugnación se dirige contra lo previsto en el artículo 1.2 de la Ordenanza señalada, según el cual dicho “reglamento” tiene por objeto “la aplicación del recargo de hasta el 50% de la cuota líquida del impuesto de bienes inmuebles a los que cumplan las condiciones señaladas de acuerdo a lo establecido en el artículo 72.4 del TRLRHL”, ya que el recurrente considera que es el Estado y no el Ayuntamiento el competente para definir estas condiciones. A este respecto, el Tribunal afirma en su F.J. 4º que “el único objeto de debate, por tanto, se reduce a decidir si la expresión “por cumplir las condiciones que se determinen reglamentariamente” remite a un Reglamento estatal o a una ordenanza municipal”, y añade que “cuando el TRLHL no alude expresamente a los Ayuntamientos o a las ordenanzas municipales para regular ciertas cuestiones de los tribunales locales, sino que deja su desarrollo a un reglamento, como hace el art. 72.4.3º (o en el art. 95.3, por poner otro ejemplo), debe entenderse que con ello se está remitiendo con precisión a las normas que aprueba el Gobierno central, pues sólo estas reciben el nombre técnico de “reglamentos” (aparte de las que aprueban los gobiernos autonómicos, por supuesto)”. En conclusión, se estima el motivo considerando el Tribunal que el Ayuntamiento no tiene competencia para desarrollar dicho concepto.

El segundo motivo se dirige contra la finalidad apreciada en el artículo 1.1 de la Ordenanza, según el cual el “reglamento” tiene por objeto “la regulación de las condiciones para determinar los inmuebles de carácter residencial desocupados con carácter permanente para inscribirlos en el Registro municipal de Inmuebles desocupados y incentivar su puesta en el mercado”, porque según el recurrente el concepto de vivienda desocupada del art. 2 de la

ordenanza infringe además el artículo 3.c) de la Ley catalana 18/2007, del derecho a la vivienda. Según el Tribunal, la competencia para impulsar y coordinar políticas para facilitar el acceso a la vivienda pertenece a Comunidad Autónoma, “sin perjuicio de la autonomía de los entes locales para el ejercicio de sus competencias en materia de protección y gestión de viviendas”, por lo que la ordenanza infringe lo dispuesto en la Ley catalana del Derecho a la Vivienda por cuanto la primera prevé que la desocupación de la vivienda durante nueve meses en el curso de un ejercicio basta para este tipo de medidas, mientras la segunda exige al menos dos años de desocupación para que se dé la situación de desocupación que permita adoptar medidas de intervención. Esta divergencia no puede ampararse en la autonomía local, finaliza diciendo el tribunal, porque “la competencia en materia de gestión de viviendas se atribuye a los Ayuntamientos en los términos de la legislación del Estado y de las CCAA”.

En el mismo sentido se pronuncia el TSJ de Andalucía, en Sentencia nº 2953/2010, de 14 de enero de 2010, en la que se resuelve la impugnación de la Ordenanza Municipal de la Ciudad de Sevilla, reguladora del impuesto del IBI para el año 2008, en la que se solicita la nulidad del artículo 15, que dispone que "tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, se exigirá un recargo del 50% de la cuota líquida del impuesto", y que “a efecto de lo dispuesto en este artículo, se entenderá que un inmueble de uso residencial está desocupado con carácter permanente cuando no se encuentre en ninguna de las siguientes situaciones (...)”. Al igual que en el supuesto anterior, la demandante alega que el Ayuntamiento no está facultado para desarrollar los supuestos para la exigencia del artículo 72.4 TRLRHL, considerando que esta tarea corresponde en exclusiva al Gobierno de la Nación.

A juicio del Tribunal Superior de Justicia andaluz, “el art 59 TRLHL condiciona la exigencia por los Ayuntamientos del IBI a la adecuación de éstos a la Ley y a las disposiciones que la desarrolla” y “la Ordenanza no puede establecer las condiciones que, lógicamente, deben precederla. El precepto tampoco se remite a las Ordenanzas, sino a un "desarrollo reglamentario", que, en sentido literal, excluye una habilitación normativa a los Ayuntamientos mediante sus "Ordenanzas". Tampoco el art 77, dedicado a la gestión tributaria del impuesto, prevé la intervención municipal configurando el tributo, en concreto menciona la competencia municipal para calificar un inmueble de uso residencial como desocupado, dentro de la gestión del impuesto, en concordancia con el art 72.4 que atribuye al Ayuntamiento constatar la desocupación del inmueble y dictar el acto administrativo que lo declare.”. Añade el Tribunal, además que ésta competencia es más incuestionable cuando se tiene en cuenta la magnitud de la medida que está por regular, y afirma que si se deja la regulación del supuesto de hecho en manos de los ayuntamientos se crearía una situación de disparidad que contravendría con el principio de igualdad previsto en el artículo 31 CE. Finaliza su fundamentación el Tribunal

concluyendo que “el Ayuntamiento no puede asumir la potestad reglamentaria atribuida al Gobierno de la Nación. En otro caso, como ocurre aquí, el acto es nulo por vulnerar la Ley (art 62.2 LRJ-PAC), en este caso la de Haciendas Locales.”²¹

Más recientemente, se ha pronunciado el TSJ de Asturias, en su Sentencia nº 93/2015, de 16 de febrero, en la misma línea que las anteriores sentencias, con la salvedad de que esta vez no se trata de una norma local que desarrolla el art. 72.4 TRLRHL, sino una Ley autonómica. Concretamente, se impugnaba el acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de Oviedo, del 27 de diciembre de 2013, que aprobó la Ordenanza Fiscal 400, reguladora del IBI, pretendiendo que se declarase nulo el artículo 2.2 de ésta, relativo al recargo del 50% para las viviendas desocupadas con carácter permanente. Este precepto se apoyaba en una norma no tributaria dictada por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias en materia de vivienda²² bajo el pretexto de que el 72.4 TRLRHL no expresa a quién le corresponde su desarrollo. Según las partes actoras, la disposición impugnada vulneraba el derecho a la propiedad privada, el principio de capacidad económica, el principio de unidad del sistema tributario y el principio de capacidad jurídica. Para fundar todo ello, el argumento que sostiene la parte demandante es que, en primer lugar, el Ayuntamiento de Oviedo no se puede acoger a la potestad reglamentaria del Estado, ya que la aplicación del recargo está condicionada al desarrollo del Estado del concepto de inmueble desocupado permanentemente, desarrollo que no puede llevar a cabo la Comunidad Autónoma porque no tiene competencia para ello. En segundo lugar, el recargo no deja, a su juicio, opción al propietario, coartándole de sus decisiones acerca de la disponibilidad de sus bienes. Finalmente, considera que se establece el recargo sin saber si los titulares de los bienes tienen o no capacidad para pagar y que el artículo impugnado vulnera también el principio de eficacia de la actuación de la Administración.

²¹ Esta Sentencia del TSJ de Andalucía hace referencia, además al Dictamen del Consejo Consultivo de Andalucía de 29 de diciembre del 2008, que afirma que “bajo la vigente regulación, los ayuntamientos no pueden regular el concepto de vivienda desocupada con carácter permanente, al estar encomendado el desarrollo reglamentario en este punto al Gobierno de la Nación, por tanto mientras no se produzca el desarrollo reglamentario previsto no es legalmente posible la exacción del recargo en cuestión sobre la cuota del IBI por parte del ayuntamiento, ya que el art. 72 TRLHL condiciona la exacción a la previa determinación de las condiciones reglamentarias que permitan la calificación de un inmueble residencial como desocupado con carácter permanente”.

²² Concretamente, se amparaba en la Disposición Final Cuarta de la Ley del Principado de Asturias 2/2012, de 28 de diciembre, de Presupuestos generales para 2013, que define el concepto de vivienda desocupada.

El Tribunal, una vez advertido de todo lo anterior, procede a estimar el recurso considerando, en primer lugar, que la remisión del art. 74.2 TRLRHL “excluye a cualquier otra norma ajena al ámbito tributario por más que se refiera a la vivienda definiendo cuando se entienda desocupada dentro de las políticas generales que legalmente corresponden a la Administración que la dicta en la materia, lo que legitima la validez de la Ley Autonómica sin que pueda cuestionarse en el presente procedimiento su contenido sobre el concepto cuestionado, amén de su utilidad interpretativa pero no como complemento a uno de los elementos del impuesto”. En cuanto al resto de motivos que alegan los recurrentes, el Tribunal afirma que no se puede obviar la trascendencia económica y jurídica de la medida del art. 72.4 TRLRHL ni las posibles transgresiones a los principios de seguridad e igualdad y, en particular, “la posible discriminación directa o indirecta en la aplicación del recargo según ubicación física de los inmuebles dependiendo de las distintas nociones que pudieran establecerse en las distintas regulaciones de lo que deba entenderse por inmueble residencial desocupado”. Finaliza el Tribunal infiriendo que “no se cuestiona la competencia municipal para aplicar el recargo, ni la definición legal de vivienda desocupada de la Administración Autonómica en el ámbito de su competencia específica respecto de la vivienda, sino la competencia para regular reglamentariamente las condiciones por las que un inmueble de uso residencial se considera desocupado con carácter permanente”

A la vista de todo lo anterior, no podemos sino concluir que el legislador formula su remisión hacia un reglamento aprobado por el Gobierno del Estado. Esto es así porque las normas autonómicas podrán definir el concepto de vivienda desocupada en el ejercicio de sus competencias, pero esta competencia no incluye el desarrollo de las condiciones a las que nos remite el TRLRHL. Por otra parte, tampoco se debe inferir que esta remisión se haga a favor de los ayuntamientos en sus ordenanzas fiscales. El mismo 72.4 TRLRHL, confiere a los ayuntamientos la competencia para llevar a cabo la constatación y declaración de la desocupación del inmueble mediante acto administrativo, así como también, posteriormente, la función de realizar la liquidación del recargo. Esto nos lleva a deducir, como señala MORENO SERRANO²³, siguiendo la línea de la STSJ de Cataluña 535/2011, que si el legislador hubiese querido remitirse a la intervención de los ayuntamientos, hubiese sido tan simple como utilizar la expresión por cumplir las condiciones que determinen los ayuntamientos en sus ordenanzas fiscales, en vez de la expresión por cumplir las condiciones que se determinen reglamentariamente que en efecto se ha empleado, ya que así se ha hecho en el mismo TRLRHL siempre que esa ha sido la intención. Tampoco se ha de descuidar finalmente, que de conceder a

²³ MORENO SERRANO, B. (2014): “Recargo del IBI ...”, op. cit., p. 56.

los ayuntamientos la potestad de definir el presupuesto de hecho de ese precepto, habría tantas definiciones de este término como municipios que contemplasen el recargo y, en una medida de esta dimensión, provocaría un desbarajuste en la uniformidad del sistema y contravendría, asimismo, el principio de igualdad, entendido como desarreglo en la determinación de conceptos jurídicos indeterminados que solo pueden abarcar una interpretación como justa²⁴.

De todo lo dicho hasta aquí se deduce que solo el legislador estatal está facultado para regular, de manera reglamentaria, los requisitos que deben cumplirse para que pueda hacerse efectiva la implantación del recargo sobre el IBI de hasta el 50 por ciento a los inmuebles de uso residencial que se encuentren permanentemente desocupados.

1.4 La aplicación del recargo en los territorios forales

Hemos visto que, a pesar de numerosos intentos, no ha sido posible llevar a cabo la efectiva implantación del recargo por vivienda desocupada por la necesidad de desarrollo reglamentario estatal. Esta situación, sin embargo, no se ha producido en los municipios de régimen foral, que se rigen por distinta normativa.

En el caso de la Comunidad de Navarra, la Ley Foral 2/1995 de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra, recoge un Impuesto Sobre Viviendas Desocupadas. Concretamente, el artículo 184 de esta ley prevé que este impuesto “gravará la titularidad de viviendas radicadas en el término municipal que figuren en el Registro de Viviendas Deshabitadas regulado en la Ley Foral 10/2010, de 10 de mayo, del Derecho a la Vivienda en Navarra.”.

En el País Vasco, por su parte, la situación es particular en cada una de las tres Diputaciones Forales. Ni en la Diputación de Álava ni en la de Vizcaya se hace referencia en sus respectivas normas forales a la posibilidad de aplicar un recargo en el IBI a inmuebles de uso residencial desocupados permanentemente²⁵. En la Diputación de Guipúzcoa, en cambio, la

²⁴ CHAMORRO GONZÁLEZ, J.M. (2015): “El recargo del IBI sobre bienes de uso residencial desocupados con carácter permanente” *Tributos Locales*, n.º. 120, p. 34.

²⁵ Norma Foral 42/1989, de 19 de julio, del Impuesto Sobre Bienes Inmuebles, para el caso del Territorio Histórico de Álava; y Norma Foral 9/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, para el caso del Territorio Histórico de Vizcaya.

Norma Foral 12/1989, de 5 de julio del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, ha establecido, en el apartado quinto del artículo 14, una regulación semejante a la del recargo del IBI en territorio común. La primera versión de este artículo fue incluida por la Norma Foral 4/2003, 19 de marzo, de reforma del sistema de tributación local, en términos idénticos a los de el actual recargo por viviendas desocupadas de territorio común, sin embargo, fue derogada pocos años después por la Disposición Derogatoria Primera de la Norma Foral 9/2005 de 27 de octubre, de medidas tributarias de fomento al alquiler de viviendas, por dos motivos: el primero, que esa misma ley de medidas al fomento de alquiler afectaba a diferentes tributos con el mismo objetivo fiscal y; el segundo, por las dificultades prácticas para la aprobación del reglamento de desarrollo. A la luz de esta situación, la última modificación de este precepto ha sido introducida por la Norma Foral 4/2012, de 4 de julio, y pretende, según dispone el mismo preámbulo, regular la aplicación del recargo de viviendas vacías “desde una vertiente distinta, cual es la de aplicar el citado recargo no sobre el concepto de vivienda vacía sino sobre el concepto de vivienda que no constituye residencia habitual de un residente en el municipio donde se ubica la vivienda. De esta manera se supera el difícil problema de la determinación del concepto de vivienda vacía, que remitido a desarrollo reglamentario, no ha visto la luz por su difícil concepción técnica”.

A diferencia de lo que sucedía en la regulación primaria de este precepto y de lo que todavía hoy acontece en el recargo del 72.4 TRLRHL vigente en el territorio de régimen común, en la regulación actual de Guipúzcoa²⁶ no existe requisito de previo cumplimiento de las condiciones reglamentarias, ya que se aplica a todos aquéllos inmuebles que no constituyan vivienda habitual del sujeto pasivo, dando la potestad a los Ayuntamientos para que establezcan en sus Ordenanzas Fiscales los supuestos de no sujeción del recargo que estimen oportunos. Por

²⁶ Este artículo 14.5 queda redactado de la siguiente manera: “tratándose de bienes inmuebles de uso residencial que no constituyan la residencia habitual del sujeto pasivo o de terceros por arrendamiento o cesión de su uso, los Ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 150 por 100 de la cuota líquida del Impuesto. Dicho recargo, que se exigirá a los sujetos pasivos de este tributo, se devengará en el mismo momento que el impuesto sobre el que se aplica y se liquidará anualmente, conjuntamente con la cuota. A efectos de la aplicación del presente recargo, se entenderá por inmuebles de uso residencial los locales que estén recogidos como de uso o destino de vivienda en el Catastro. Se incluirán los anexos a la vivienda siempre que formen una finca registral única. A los mismos efectos, se presumirá que un inmueble de uso residencial es residencia habitual cuando a fecha de devengo del impuesto, en el padrón del municipio donde radique la vivienda conste que constituye la residencia habitual de su o sus ocupantes. No obstante lo anterior, los Ayuntamientos podrán establecer en sus Ordenanzas Fiscales supuestos a los que no resulte de aplicación el recargo previsto en el presente apartado”.

otro lado, el límite del recargo en este caso es del 150% en lugar de 50% y el devengo del recargo, también en oposición a lo que ocurre en la regulación de territorio común, coincide con el devengo del IBI.

La exigencia de este recargo, por parte de los ayuntamientos de Guipúzcoa, fue respaldada por el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa, en las resoluciones de 17 de julio y 11 de septiembre de 2013, desestimando reclamaciones presentadas contra el acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de Hondarribia, que modificaba la Ordenanza del Impuesto sobre Bienes Inmuebles mediante la imposición del recargo de viviendas no destinadas a residencia habitual.

No obstante, estas resoluciones fueron objeto de recurso a la jurisdicción contencioso-administrativa, siendo resueltos posteriormente por Sentencia del TSJ del País Vasco, de 26 de noviembre de 2014. Estos recursos, sin embargo, no discutían ni la validez de la Norma Foral 12/1989 del IBI (cuya impugnación sería competencia, de todos modos, del Tribunal Constitucional) ni la conformidad del artículo 3 y 4 de la Ordenanza Fiscal con el artículo 14.5 de la Norma Foral que le sirve de base, y se centraban en cuatro motivos: infracciones de legalidad constitucional y ordinaria, que no examina el tribunal en vista de que el Ayuntamiento de Hondarribia aprueba la Ordenanza en el ejercicio de sus competencias; la comparativa entre la Ordenanza municipal recurrida y la Ordenanza del mismo tributo aprobada por otros Ayuntamientos, entre ellos el de San Sebastián, sin que ello pudiese conducir, según el Tribunal, a ninguna conclusión sobre la validez de aquella, porque los Ayuntamientos pueden configurar, dentro de sus límites, el hecho gravado por el recargo y los distintos elementos de este concepto con arreglo a sus propios criterios; la necesidad, en tercer lugar, de regular los medios de prueba mediante los que desvirtuar la presunción de residencia habitual, motivo que tampoco prospera ya que esta regulación, con carácter general, ya existe y está prevista en el artículo 101 de la Norma Foral 2/2005; y la infracción, por último, de los principios del artículo 3 LGT, sin señalar cuáles considera infringidos ni por qué razones.

Por lo que respecta al principio de capacidad económica, el Tribunal considera que aquél que reside habitualmente en una vivienda así gravada es porque tiene a su disposición otro inmueble como propietario, y ello no puede desvincularse de su mayor capacidad de contribución al sostenimiento de los gastos públicos. Tampoco puede entenderse que una medida como este recargo suponga una infracción del principio de igualdad, ya que no es comparable objetivamente la situación de los sujetos pasivos que ocupan habitualmente sus viviendas con la de quienes no la ocupan o lo hacen solo temporalmente.

En resumidas cuentas, contrariamente a lo que sucede con el 72.4 TRLRHL, el art. 14.5 de la Norma Foral, tal como señala FERNANDEZ JUNQUERA²⁷, comprende todos los elementos necesarios para poder ser aplicado directamente por el Ayuntamiento que así lo prevea en su Ordenanza municipal. Además, la Norma Foral emplea un término más abierto y de carácter negativo en el que, a diferencia de la Ley estatal, se incluyen también todos aquellos inmuebles que tienen la consideración de viviendas secundarias y no sólo las permanentemente desocupadas.

Antes de dar fin a este apartado, parece necesario apuntar en relación con la posible incompatibilidad que pueda haber con el recargo sobre la cuota líquida del IBI contemplado en la Diputación de Guipúzcoa, que el Parlamento Vasco ha regulado en la Ley 3/2015, de 18 de junio, de Vivienda, un nuevo mecanismo gravoso bautizado como canon de vivienda deshabitada.

Este canon, de carácter extrafiscal, se aprueba en aras de dar cumplimiento a la función social de la propiedad. Tal como establece el artículo 57.1 de la Ley referida, este gravamen irá a cargo de los Ayuntamientos correspondientes y tendrá que ser abonado por quien disponga del uso de la vivienda declarada formalmente deshabitada, tanto si se trata del propietario de la misma o del titular de cualquier otro derecho real de goce que conlleve el uso, ya sea persona física o jurídica, de una comunidad de bienes, una herencia yacente o cualquier otra entidad sin personalidad jurídica pero que constituya una unidad patrimonial susceptible de imposición.

Pese a que el canon se ha creado mediante una Ley autonómica, mientras que el recargo del IBI es competencia de la Diputación, lo cierto es que el hecho imponible de las dos medidas grava la desocupación de la vivienda, prácticamente en los mismos términos y, para más abundamiento, en ambas figuras le corresponde exigirlo al Ayuntamiento de cada municipio²⁸.

²⁷ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. (2015): “Divergencias jurisprudenciales relativas al recargo sobre viviendas en el IBI” *Tributos Locales*, nº 120, p. 16

²⁸ NAVARRO GARCÍA, A. (2016): “Medidas fiscales para garantizar el Derecho de Acceso a la Vivienda: el recargo del IBI y otras medidas tributarias sobre las viviendas desocupadas” *Tributos Locales*, Nº. 123, p. 53. El autor recuerda que de la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones comunes de la Comunidad Autónoma Vasca y los órganos forales de sus Territorios Históricos, se deriva que “son las Diputaciones Forales las instituciones competentes para mantener, establecer y regular, dentro de su territorio el régimen tributario de los tributos propios de las Entidades Locales” y añade, en ese sentido, que “resulta curioso que el Parlamento Vasco haya aprobado un tributo

Además de esta posible doble imposición, el artículo 93 de la citada Ley de Vivienda del País Vasco, establece un régimen sancionador respecto de los propietarios de viviendas desocupadas basado en un sistema de presunciones en virtud de las cuales podrán imponerse a los titulares de viviendas deshabitadas sanciones económicas de carácter grave o muy grave. Frente a esta situación el TC ha admitido a trámite por providencia de 12 de abril de 2016, el recurso de inconstitucionalidad nº 1643/2016 del Gobierno central contra esta ley. El ejecutivo considera que la regulación del deber de ocupación de la vivienda deshabitada vulnera varios artículos de la CE y que, además, no puede establecerse en el ordenamiento jurídico una responsabilidad penal o administrativa sancionadora en base a un sistema de presunciones²⁹.

2. IMPUESTO CATALAN SOBRE LAS VIVIENDAS VACÍAS

2.1 Carácter extrafiscal y afectación

El Impuesto catalán sobre las Viviendas Vacías (en adelante, IVV), creado mediante la Ley 14/2015, de 21 de julio, en ejercicio de la potestad tributaria autonómica, es un tributo propio de la Comunidad Autónoma de Cataluña, titular, a tenor de los artículos 137 y 202 EAC, de la competencia exclusiva en materia de vivienda. Además este impuesto ha sido desarrollado, recientemente, por medio del Decreto 183/2016, de 16 de febrero, por el cual se aprueba su Reglamento³⁰.

Este impuesto de naturaleza directa grava, según dispone su primer artículo, el incumplimiento de la función social de la propiedad de las viviendas por el hecho de permanecer desocupadas de manera permanente. Este impuesto, con una clara finalidad extrafiscal se crea, como señala su preámbulo, con el objetivo de atender a las dificultades de acceso a una vivienda y de mantenimiento de la misma, en un escenario de crisis económica y

aparentemente local cuando no ostenta esta competencia normativa” y que quizá “lo ha denominado de esta forma con el objetivo de disimular su verdadera naturaleza jurídica”.

²⁹ Vid. Nota de prensa del Consejo de Ministros de 12 de abril de 2016 disponible en <http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2016/CONSEJO%20DE%20MINISTROS/18-03-16%20NP%20Recurso%20viviendas%20Pa%C3%ADs%20Vasco.pdf>

³⁰ Dicha regulación se complementa con la Orden VEH/35/2016, de 19 de febrero, que aprueba el modelo de autoliquidación 510, del Impuesto sobre las Viviendas Vacías

de mercado de la vivienda en Cataluña en la que colisionan una fuerte demanda social y un importante *stock* de viviendas vacías que no se ofrecen, perjudicando notablemente el derecho de los ciudadanos al acceso a una vivienda digna.

A este carácter extrafiscal del impuesto se suma también un carácter finalista. Tal como prevé el tercer artículo de la ley que establece el IVV, los ingresos que de este se deriven quedan afectados a la financiación de las actuaciones protegidas por los planes de vivienda, dando prioridad a que los recursos sean destinados a los municipios donde se han obtenido los ingresos. En este punto, NAVARRO GARCÍA³¹ se plantea que el legislador catalán tal vez pretende abastecer a los municipios de Cataluña con nuevos ingresos, teniendo en cuenta la limitación que tienen los entes locales para la creación de impuestos. Esto es así, por un lado, porque los entes locales únicamente tienen potestad reglamentaria, frente a la potestad legislativa de la que gozan el Estado y las CCAA y, por otro, porque, al amparo de los artículos 31.3 y 133.1 y 2 CE, sólo podrán establecerse tributos con arreglo a la ley. Aunque el tenor literal de la ley dispone que tanto el poder estatal, como el autonómico y el local podrán “establecer” tributos, lo cierto es que este concepto tiene distinto significado: mientras aquéllos tienen la facultad de crearlos *ex novo*, por lo que se refiere a los entes locales hemos de entender el término *establecer* en el sentido de implantar los tributos que previamente hayan sido creados por una ley estatal o autonómica.

2.2 Elementos esenciales del impuesto

El hecho imponible de este impuesto, según el artículo 4 LIVV, lo constituye la “desocupación permanente de una vivienda durante más de dos años sin causa justificada”. A efectos de este impuesto, se entiende por vivienda “la edificación fija destinada a la residencia de personas físicas o utilizada con este fin, incluidos los espacios y los servicios comunes del inmueble en que está ubicada y los anexos que están vinculados a ella, si tiene acreditado el cumplimiento de las condiciones de habitabilidad y cumple la función social de aportar a las personas que residen en ella el espacio, las instalaciones y los medios materiales necesarios para satisfacer sus necesidades personales ordinarias de habitación” y por vivienda vacía “la vivienda desocupada permanentemente, sin causa justificada, durante de más de dos años” (art.5 LIVV)

³¹ NAVARRO GARCÍA, A. (2016): “Medidas fiscales para garantizar...” *Tributos Locales*, Nº. 123, op. cit., p. 58.

Quedan excluidas de la condición de sujeto pasivo del impuesto las personas físicas, siendo aplicable el mismo solamente a las personas jurídicas, propietarias o titulares de un derecho de superficie, usufructo o cualquier otro que otorgue la facultad de explotación económica de las viviendas objeto de gravamen.

Para acreditar la ocupación de la vivienda, se requiere que el propietario esté en disposición de un título que habilite la ocupación como podría ser el de arrendamiento u otro análogo. El cómputo del periodo de dos años a que se refiere el hecho imponible, se inicia a partir de la fecha en que la vivienda esta a disposición del propietario para ser ocupada o para ceder su uso a un tercero, siempre que se de alguna de las causas justificadas de desocupación de la vivienda. Para ello, el sujeto pasivo tiene que haber sido, de forma continuada, titular de la vivienda. Cuando se trate de una vivienda de nueva construcción, este plazo empezará a contar a partir de los tres meses después de la fecha del certificado final de la obra. Para interrumpir dicho cómputo, la ley prevé que será causa de interrupción la ocupación de, al menos, seis meses continuados. El gran obstáculo para la efectiva aplicación de este impuesto reside en el control por parte de la Administración Tributaria³² de las viviendas que se encuentren desocupadas y, por tanto, sujetas al impuesto.

Por lo que se refiere a las causas que justifican la desocupación de la vivienda, se contemplan, entre otras, que la vivienda sea objeto de un litigio judicial pendiente de resolución, que esté en proceso de rehabilitación o que esté ocupada ilegalmente.

Quedarán exentas del pago del impuesto las entidades del tercer sector de la red de viviendas de inserción del Plan para el derecho de la vivienda, así como las inscritas en el Registro de entidades y establecimientos de servicios sociales de Cataluña. También quedan fuera de la aplicación del impuesto determinadas viviendas por su ubicación o características, y en concreto, las viviendas de protección oficial; las ubicadas en zonas de escasa demanda acreditada; las puestas a disposición de programas sociales de vivienda que las destine a alquiler social; y las destinadas a usos turísticos u otras actividades económicas no residenciales.

Para llevar a cabo el cálculo del impuesto, se debe proceder a aplicar a la base imponible, compuesta por el número total de metros cuadrados de las viviendas sujetas y de las que es titular el sujeto pasivo en la fecha del devengo del impuesto, por unos tipos progresivos

³² La propia norma nos remite a un Registro de Viviendas Vacías creado por el RD Ley 1/2015, de 24 de marzo, y a su desarrollo reglamentario, por lo que se refiere a la imposición de sanciones para el caso de que los sujetos pasivos que dispongan de viviendas desocupadas no las inscriban.

que oscilan entre 10 y 30 euros por metro cuadrado, en una escala dividida en 4 tramos³³: a más metros cuadrados, mayor será la cantidad a pagar.

Este impuesto, además, no se paga una sola vez, sino que es de carácter periódico, devengándose cada 31 de diciembre mediante el sistema de autoliquidación³⁴. Esto obliga a las entidades que disponen de un parque de viviendas desocupado a sufragar año tras año la cantidad que corresponda, pudiendo suponer, a lo largo de los años, un coste muy significativo. Debemos tener en cuenta, sin embargo, que aunque la norma defina el problemático concepto de vivienda vacía, no determina qué se entiende por anexos vinculados a la misma, asunto que puede causar dificultades a la hora de proceder a determinar los metros cuadrados que precisa el cálculo de la base imponible.

Estas entidades podrán, finalmente, beneficiarse de una bonificación porcentual y progresiva sobre la cuota íntegra del impuesto cuando destinen parte de su parque de viviendas al mercado en alquiler asequible³⁵, reduciendo así la carga tributaria del contribuyente.

2.3 Constitucionalidad del impuesto

La CE, configura el sistema de financiación de las CCAA en los artículos 156 a 158, de acuerdo con lo establecido en su artículo 133.2 que legitima el poder tributario de las mismas, reconociendo la posibilidad de que éstas establezcan y exijan sus tributos propios, esto es, impuestos, tasas y contribuciones especiales. Sin embargo, esta potestad no es limitada, sino que está sujeta al respeto a las disposiciones establecidas por la CE y las leyes. Por lo tanto, para que estos tributos creados por las CCAA sean procedentes, no podrán vulnerar los principios

³³ El tipo aplicable será de 10€/m² en superficies que oscilen entre los 0 y 5.000 m²; de 15€/m² para el tramo entre 5.000 y 20.000 m²; de 20€/m² para el tramo entre 20.000 y 40.000 m²; y de 30€/m² de los 40.000 m² en adelante.

³⁴ La presentación de la autoliquidación y el ingreso del importe de la deuda tributaria se realizará en el plazo comprendido entre el día 1 y el día 20 del mes de marzo siguiente al año de devengo del impuesto, por vía telemática, de acuerdo con el que dispone el artículo 5 del Decreto 183/2016, de 16 de febrero.

³⁵ El artículo 5.c LIVV define vivienda asequible como “la vivienda por la que el arrendatario satisface una renta inferior a la que fija para esta finalidad la orden del consejero competente en materia de vivienda que establece los precios máximos de las viviendas con protección oficial y otras disposiciones relativas al Plan para el derecho a la vivienda, respecto a cada uno de los municipios de fuerte y acreditada demanda de vivienda. La renta fijada por dicha orden debe ser, en cualquier caso, un 25% inferior a la de mercado. El plazo del contrato en alquiler asequible debe ser de tres años como mínimo”.

establecidos, y especialmente, los contemplados en la CE y en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA) que los desarrolla, con base al artículo 157.3 CE. En consecuencia, merece un análisis detallado, en relación con el IVV, el cumplimiento de estos principios rectores de la potestad tributaria de las CCAA.

De hecho, muy recientemente el Pleno del Tribunal Constitucional, por providencia de 28 de abril de 2016 ha acordado la admisión a trámite de un recurso de inconstitucionalidad (núm. 2255/2016) promovido por el Presidente del Gobierno en funciones contra los artículos 1, 4, 9.1, 11 y 12 de la LIVV, invocando el artículo 161.2 de la CE, y solicitando la suspensión del impuesto por considerar que este es contrario al orden constitucional de distribución de competencias establecido en la LOFCA, por su colisión con el IBI regulando, a su juicio, el mismo hecho imponible e invadiendo la competencia de desarrollo reglamentario del Estado³⁶. Situación que ha producido la suspensión de la vigencia y aplicación de los preceptos impugnados.

Así las cosas, inmediatamente a continuación se estudiará tanto la compatibilidad del IVV con el IBI, en relación con el principio constitucional de coordinación con la Hacienda estatal y el principio de prohibición de doble imposición, como el respeto de este impuesto al resto de principios invocados en la CE y en la LOFCA. En concreto, el principio de igualdad, el de territorialidad y no discriminación y los principios de justicia tributaria.

2.3.1 Compatibilidad del impuesto con el recargo sobre viviendas desocupadas del IBI: Prohibición de doble imposición y principio de coordinación con la Hacienda estatal

El principio de coordinación con la Hacienda estatal viene referido en el artículo 156.1 CE, e implica que entre la Hacienda del Estado y las Haciendas autonómicas tendrán que estructurarse los adecuados mecanismos jurídicos regulados por el Estado que hagan posible la comunicación recíproca, así como el preciso equilibrio entre las diferentes CCAA y la necesaria capacidad de operar al unísono para soslayar las eventuales discordancias entre sus ordenamientos financieros.

³⁶ Vid. Nota de prensa del Consejo de Ministros de 22 de abril de 2016 disponible en <http://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/paginas/enlaces/220416-enlacerecurso1.aspx/>

En ese contexto, el art. 6 LOFCA contiene dos restricciones para tratar de impedir que los tributos autonómicos originen dobles imposiciones, una respecto a los tributos del Estado y otra respecto a los tributos locales.

El límite previsto en el art. 6.2 LOFCA, según el cual los tributos establecidos por las CCAA no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado, como anunciaba la STC 37/1987, de 26 de marzo, y reitera la STC 60/2013, de 13 de marzo, no tiene como objetivo impedir que las CCAA creen tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas que ya estén gravadas por el Estado, ya que de ser así se negaría en la práctica la posibilidad de que aquéllas estableciesen nuevos impuestos autonómicos, puesto que hay que ser consciente de que hoy día toda la realidad económica está cubierta por tributos estatales.

No obstante, y así se ha matizado en otras muchas sentencias³⁷, no puede entenderse como elemento determinante para dilucidar si se produce o no una doble imposición la denominación legal del impuesto o del hecho imponible, sino que debe examinarse la verdadera naturaleza jurídica del tributo con independencia del *nomen iuris* utilizado en la literalidad del precepto. La STC 30/2015, de 19 de febrero³⁸, nos recuerda en su fundamento jurídico 3º la

³⁷ Ya se pronunciaba en este sentido la STC 296/1994, de 10 de noviembre, a la que han seguido otras más recientes, por ejemplo, la STC 73/2011, de 19 de mayo, y la STC 122/2012, de 5 de junio.

³⁸ Reciente sentencia que sigue la línea de la STC 122/2012, de 5 de junio (FFJJ 4 a 7) y la STC 210/2012, de 14 de noviembre (FJ 4), por la que se resuelve un recurso de inconstitucionalidad contra el artículo 161 de la Ley de las Cortes Valencianas que crea un Impuesto valenciano sobre depósitos en entidades de crédito. Este impuesto vulnera, a juicio del Abogado del Estado, los límites de la potestad tributaria autonómica ex art. 6.2 LOFCA, con el argumento de que dicho hecho imponible está gravado por el impuesto estatal sobre los depósitos en las entidades de crédito regulado por el art. 19 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por el que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica. Las representaciones de las Cortes Valencianas y de la Generalitat Valenciana, por su parte, rechazan que, a pesar de las similitudes entre ambos tributos, el hecho imponible sea el mismo, y recuerdan que en el caso estatal se prevé un tipo cero, con lo que no hay una doble imposición efectiva. El TC resuelve, en aplicación de la doctrina expuesta, que las únicas diferencias se refieren a la cuota tributaria, concretamente, relativas al tipo de gravamen y a las deducciones en cuota. Asimetrías que según el TC no alcanzan a determinar que el hecho imponible de ambos tributos sea distinto, por lo que las coincidencias sustanciales en los elementos esenciales de los dos tributos suponen la vulneración de los arts. 133 y 157.3 CE, así como del art. 6.2 LOFCA, declarándose la inconstitucionalidad y nulidad del precepto impugnado, y con ello, del Impuesto valenciano sobre depósitos en las entidades de crédito.

doctrina establecida por el TC sobre el art. 6.2 LOFCA, según la cuál, para determinar si se han vulnerado las prohibiciones de doble imposición contenidas en el precepto en cuestión habrá de tomarse el hecho imponible como punto de partida, pero además será preciso analizar también los demás elementos del tributo conectados con este. Estos elementos, son: “los sujetos pasivos, que constituyen el aspecto subjetivo del tributo, la base imponible, que representa la 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”. Con lo cual, debemos atender a los elementos esenciales de los tributos en comparación para determinar tanto la materia imponible, como la manera en que ésta es sometida a gravamen.

Por todo lo expuesto, no se puede considerar que el Impuesto catalán sobre Viviendas Vacías vulnere el art. 6.2 LOFCA. En todo caso, podría plantearse una hipotética doble imposición con el Impuesto sobre el Patrimonio que somete a gravamen la capacidad de pago adicional que supone la titularidad de un patrimonio. Hipótesis que ha de quedar más que descartada porque, además la diferencias existentes en sus hechos imponibles, tampoco coincide el ámbito subjetivo: mientras el Impuesto sobre el Patrimonio es aplicable a las personas físicas (art. 5 LIP), el Impuesto catalán sólo se aplica a las personas jurídicas (art. 5 LIVV).

El artículo 6.3 LOFCA, en su redacción original, supeditaba que las autonomías pudiesen establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reservase a las Corporaciones locales al requisito de que la propia normativa así lo autorizase y reglase específicamente caso por caso. La Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, añadió una significativa reforma al respecto: igual que sucede respecto de los tributos del Estado, se prohíbe a las CCAA crear tributos sobre hechos imponibles ya gravados por los tributos locales, sin que ahora sea necesaria autorización alguna³⁹. El TC ha venido extendiendo al artículo 6.3 LOFCA la doctrina que acabamos de analizar aplicada al art. 6.2 LOFCA, añadiendo a ella, no obstante, un nuevo elemento a tener en cuenta para observar la compatibilidad de los tributos autonómicos y locales: su finalidad extrafiscal.

Así, en su Sentencia 122/2012, de 5 de junio, recuerda que la ya citada STC 27/1987, de 26 de marzo, establecía que el tributo puede, además de ser una fuente de ingresos, responder a fines extrafiscales. Es a partir de esa premisa cuando el alto tribunal concluye que la finalidad

³⁹ Todo ello, siempre y cuando se adopten las medidas correspondientes de compensación o coordinación a favor de los entes locales perjudicados, para asegurar así que sus ingresos no se vean mermados.

fiscal o extrafiscal del tributo podría ser otro de los criterios útiles para distinguir los hechos impositivos de dos impuestos, bajo el pretexto de que en el tributo extrafiscal la *intentio legis* no es tanto crear una fuente de ingresos como incentivar una determinada actuación. Sin embargo, ha especificado el tribunal que para salvar el obstáculo del art. 6.3 LOFCA no basta ni la mera declaración de intenciones sobre la finalidad de un tributo, ni agregar a un impuesto esencialmente fiscal una aislada finalidad extrafiscal con elementos accesorios como beneficios fiscales o incentivos a determinadas conductas, sino que esta “tendrá que aparecer reflejada en la estructura del impuesto y plasmarse en su hecho imponible”.

Tal como hemos tenido ocasión de demostrar a lo largo del trabajo, el IVV es un impuesto de carácter finalista, que pretende coadyuvar a reducir el número de viviendas deshabitadas de forma injustificada, constituyendo la desocupación el objeto de gravamen. Llegados a este punto, procede analizar la posible colisión de esta figura impositiva autonómica con algún tributo de régimen local y, concretamente, con el IBI. Como ya hemos avanzado, se ha promovido por parte del gobierno del estado un recurso de inconstitucionalidad, fundado precisamente en la infracción de la distribución competencial amparada en la CE y establecida en la LOFCA, considerando que el impuesto catalán grava un hecho imponible ya gravado por el Estado en el IBI. Lo cierto es que, de entrada, no parece haber lugar a dudas que el hecho imponible de ambos no coincide. Esto es así porque el IBI somete a tributación la capacidad económica que representa la titularidad de determinados bienes inmuebles, o de derechos reales sobre los mismos, mientras que el IVV grava la infrautilización de determinados bienes inmuebles. Sin embargo, sí podemos plantearnos una posible doble imposición entre el IVV y el recargo del IBI por vivienda desocupada del artículo 72.4 TRLRHL.

A pesar de la falta de desarrollo reglamentario para hacer posible la aplicación efectiva del recargo por vivienda desocupada del IBI, podemos aventurar que la regulación del mismo será, como mínimo, similar al hecho imponible del Impuesto catalán sobre Viviendas Vacías. Y aunque eso no afectaría a la compatibilidad del IVV con el IBI, ya que los recargos son obligaciones tributarias superpuestas a tributos preexistentes, no deja de ser obvio que el hecho de someter a imposición un mismo objeto (las viviendas desocupadas), con una idéntica finalidad extrafiscal de protección de la función social de la propiedad, está sugiriendo una situación de duplicidad en la imposición. El legislador catalán ha tenido en cuenta este detalle y ha previsto en la disposición adicional primera de la LIVV que la Generalitat, a partir de la fecha en que se apruebe el reglamento estatal necesario para la aplicación del recargo local sobre el IBI, tendrá el deber de adoptar las medidas necesarias de compensación o coordinación

que sean necesarias a favor de los Ayuntamientos que hayan aprobado dicho recargo⁴⁰. Estas medidas se referirán a las viviendas vacías situadas en los municipios que hayan sido efectivamente gravadas por el IVV, teniendo en cuenta el importe que hubiese sido gravado por el IBI por el año natural a fecha de devengo, y tendrán carácter anual. Para llevar a cabo esta compensación, la LIVV se remite, en cuanto a los términos y condiciones, a un posterior desarrollo reglamentario.

Por todo ello, y sin perjuicio de lo que al final acabe considerando el TC, a mi juicio, no existe vulneración del principio de coordinación con la Hacienda del Estado, ni tampoco existe doble imposición, del Impuesto sobre Viviendas Vacías en relación con el IBI.

2.3.2 Principio de igualdad en los derechos y obligaciones de los ciudadanos

El principio de igualdad en los derechos y obligaciones de los ciudadanos, como principio informador del poder financiero de las CCAA y de la distribución de poder entre los diferentes entes públicos territoriales del Estado, está previsto en el art. 139.1 CE, que proclama que “todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado”. Sin embargo, el TC ha venido poniendo en relación este principio de igualdad con el principio de autonomía de las CCAA⁴¹, recogido en el artículo 156.1 CE. Al respecto, en la STC 37/1987, de 26 de marzo, se afirmaba que el principio constitucional de igualdad no impone que todas las CCAA deban ostentar las mismas competencias, ni ejercer éstas en contenidos idénticos o semejantes.

La STC 150/1990, de 4 de octubre, por su parte, añade que en ningún caso este principio puede legitimar la abstención de CCAA en el ejercicio de sus competencias “mientras las demás no utilicen las propias equivalencias o mientras el Estado, en uso de las que le corresponden, no establezca unos límites al ejercicio de las competencias autonómicas que

⁴⁰ NAVARRO GARCÍA, A. (2016): “Medidas fiscales para garantizar...” *Tributos Locales*, Nº. 123, op. cit., p. 59.

⁴¹ En la STC 116/1994, de 18 de abril, se advierte que “el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles y no resulta incompatible con las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas y con la autonomía financiera y presupuestaria de las misma”

aseguran una sustancial igualdad de resultados al llevarse a efecto estas últimas”. En palabras del Tribunal, “la autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y como ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas, no por ello resultan necesariamente infringidos los artículos 1, 9.2, 14, 139.1 y 149.1.1.^a de la Constitución, ya 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, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino, a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y al cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales”. En resumen, el TC ha reconocido que se puede justificar una cierta desigualdad en la carga fiscal soportada en cada territorio, en virtud de esta autonomía financiera, sin que por ello se esté atentando contra el principio de igualdad. No obstante, las medidas que ocasionen esta desigualdad tendrán que ser proporcionadas al fin que con ellas se pretende conseguir y, asimismo, deberán justificarse en los distintos servicios y prestaciones que las CCAA presten a sus ciudadanos⁴².

Siendo consecuentes con todo lo expuesto, no se puede entender que el IVV vulnere el principio de igualdad, ya que todas las CCAA pueden tener sus propios tributos sin caer por ello en una situación de desigualdad que atente contra este principio.

2.3.3 Principio de territorialidad

El principio de territorialidad tributaria se recoge en el artículo 157.2 CE, según el cuál las CCAA no podrán adoptar medidas tributarias “sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios”. El art. 9 a) y b) de la LOFCA, por su parte, incluye una concreción de dicho principio, e impide a las CCAA sujetar “elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma”, así como gravar negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera de éste. De la misma manera impide gravar “la transmisión o ejercicio de bienes derechos y obligaciones que no hayan nacido ni deban de cumplirse en dicho territorio, o cuyo adquirente no resida en el mismo”.

⁴² MENÉNDEZ MORENO, A. (2005): “El marco constitucional de la financiación de las Comunidades Autónomas” *La reforma de los Estatutos de autonomía*, Junta de Castilla y León, Valladolid, p. 487.

De esta prohibición constitucional derivan dos limitaciones que afectan a cualquier medida tributaria que pueda adoptar una Comunidad Autónoma: que los efectos de estas medidas no vayan más allá de su propio territorio y no afecten a la libre circulación. La primera de las limitaciones no da, a priori, muchos problemas por cuanto el mismo artículo 2 LIVV, establece que éste solo será de aplicación en el ámbito territorial catalán. Respecto de la segunda, ha de relacionarse el principio de territorialidad con el principio de no discriminación del artículo 139.2 de la CE, según el cual no podrán adoptarse medidas, por parte de ninguna autoridad, que obstaculicen la libertad de circulación de personas o bienes en todo el territorio español, ya sea directa o indirectamente. El TC se ha pronunciado en esta materia⁴³, en el sentido de que solamente se producirá un obstáculo vetado constitucionalmente cuando las medidas utilizadas impliquen la aparición de barreras que no tengan ningún vínculo con el fin constitucionalmente lícito que aquellas persiguen.

Para más abundamiento, el TC ha establecido en su STC 210/2012, de 14 de noviembre, entre otras⁴⁴, que los principios de territorialidad de las normas y actos de las CCAA y de unidad de mercado “no pueden ser interpretados en unos términos que impidan a las instancias autonómicas, en ejercicio de sus propias competencias, adoptar decisiones cuyas consecuencias puedan proyectarse sobre otros lugares del territorio”.

En conclusión, aunque es cierto que el impuesto catalán objeto de estudio puede tener efectos directos, tanto dentro como fuera del territorio, condicionando, por ejemplo, las decisiones de los inversores de bienes inmuebles, no se puede considerar que se vulnere con ello el principio de territorialidad. Por un lado, porque esas consecuencias guardan relación con la protección del fin constitucional que persigue el impuesto, ya que esa posible pérdida de inversores generaría un efecto positivo para el ejercicio del derecho de acceso a la vivienda. Y, por otro lado, porque como así lo ha dicho el alto tribunal en otras ocasiones⁴⁵ el límite territorial de las normas de las CCAA no puede significar que estén privadas, en el ejercicio de sus propias competencias, de adoptar decisiones que “puedan producir consecuencias de hecho en otros lugares del territorio nacional”.

⁴³ Vid. STC 37/1981, de 16 de noviembre.

⁴⁴ Vid., en idéntico sentido, el F.J. 5º de la STC 168/2004, de 6 de octubre.

⁴⁵ Vid. la STC 150/1990, de 4 de octubre, (F.J. 5º) sobre el recargo establecido por la Comunidad de Madrid en el IRPF, y la STC 14/1998 de 22 de enero (F.J. 11º), sobre el Impuesto Extremeño sobre Aprovechamientos Cinegéticos.

2.3.4 Principios de justicia tributaria

2.3.4.1 Principio de capacidad económica

De los artículos 31.1 CE y 3.1 LGT podemos deducir que la contribución al sostenimiento de los gastos públicos ha de articularse sobre la capacidad económica del contribuyente.

El TC se ha pronunciado sobre este principio de capacidad económica, afirmando que “significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra” y además, ha sostenido que esta exigencia recae sobre el sistema tributario en su conjunto. Sin embargo, en los últimos años, el TC ha matizado que debe diferenciarse este principio de otros principios constitucionales en los cuales esta generalidad es rotunda, como los principios de igualdad o progresividad, reiterando la exigencia de que este principio se proyecte, igualmente, sobre cada uno de los componentes del sistema tributario.

Hemos de analizar, entonces, si hecho imponible del IVV contiene esa manifestación de capacidad económica. Aunque el TC haya reconocido la procedencia de tributos extrafiscales⁴⁶, sigue siendo necesario que aquéllos contengan un una riqueza o renta real o potencial. En este sentido, no parece que haya discusión, puesto que, igual que sucede en el recargo del IBI, la desocupación permanente de una vivienda demuestra una mayor capacidad contributiva. Esto es así porque si el sujeto pasivo no reside habitualmente en la vivienda así gravada es por tener a su disposición otro inmueble como propietario o en virtud de otro título.

Además, no debemos olvidar que la base imponible de este impuesto esta compuesta por el número total de metros cuadrados de las viviendas sujetas al tributo, y la cuota íntegra se calcula en función de una tarifa que predetermina su cuantía en función de estos metros cuadrados. De esta manera, existe una relación directa entre los elementos de cuantificación del tributo y la capacidad económica del contribuyente que se está gravando: a más metros cuadrados, más alta será la cuantía a pagar.

⁴⁶ Vid. STC 37/1987, de 26 de marzo.

2.4.4.1 Principio de generalidad

El principio de generalidad se traduce, en su interpretación más estricta, en que todas las personas físicas o jurídicas que estén en la situación que manifiesta el hecho imponible, tienen el deber de contribuir en el gasto público, con la única excepción de las personas o entidades que carezcan de capacidad económica.

De este principio deriva el problema de la legitimidad del empleo del sistema tributario con fines de política económica que, no obstante, ha sido resuelto por el legislador al reconocer en la LGT que los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, “podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”. El TC, en este sentido, ha matizado en su STC 10/2005, de 20 de enero, siguiendo la línea de la STC 134/1996, de 22 de julio, que la existencia de una singularidad como tal será constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen, y que los principios de igualdad y generalidad se ven lesionados cuando se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas cuando no se justifique razonablemente, considerándolo incompatible con un sistema tributario justo adaptado al art. 31 CE.

En relación con el IVV, nos podríamos plantear su colisión con el principio de generalidad por dos motivos: por un lado, por la diferenciación que realiza entre personas físicas y jurídicas la misma ley del impuesto y, por otro, por la exención que se prevé para aquellas viviendas sitas en territorios de escasa demanda acreditada. En cuanto a la primera de las circunstancias aludidas, el artículo 9 LIVV solamente otorga la condición de sujeto pasivo del impuesto a las personas jurídicas, no estando sujetas, por tanto, las personas físicas. Esta desigualdad, se intenta justificar por el mayor grado de afectación a la función social protegida que las personas jurídicas generan en la práctica: en especial, por la gran cantidad de viviendas desocupadas que las entidades financieras tienen en su propiedad. No obstante, también una persona física propietaria de este tipo de viviendas puede ayudar a la persecución de esta finalidad cediendo su vivienda a alquiler social. En todo caso, hay que valorar positivamente la supresión por el legislador la exención de las Administraciones Públicas y entidades dependientes de las mismas que se pretendía en el artículo 6.1 del Anteproyecto de ley, puesto que si finalmente estas entidades, a diferencia del resto de personas jurídicas, hubiesen quedado exentas se hubiese atentado claramente contra el principio de generalidad.

Similares apreciaciones pueden hacerse respecto de la exención prevista para territorios de escasa demanda acreditada. Aunque es cierto que la gravedad de la situación en determinadas

áreas es menor, la finalidad del impuesto no deja de ser la protección de la función social de la propiedad, finalidad que no debería dejar de perseguirse en ningún caso, independientemente de la demanda existente en la ubicación de estas viviendas.

2.4.4.2 Principio de progresividad y no confiscatoriedad

El TC ha declarado en numerosas ocasiones que el principio de progresividad tributaria ha de predicarse del sistema en conjunto y no de cada una de sus figuras tributarias consideradas individualmente⁴⁷. De hecho, el Tribunal ha considerado que dentro del sistema tributario español “pueden tener cabida tributos que no sean progresivos, siempre que no se vea afectada la progresividad del sistema. No obstante, la decisión del legislador de fijar un determinado tipo de gravamen en un concreto tributo podría también llegar a vulnerar el principio de progresividad, lo que sucederá cuando una medida concreta en tal sentido afecte a la justicia del conjunto del sistema⁴⁸”.

Sin embargo, la progresividad, por imperativo constitucional, tiene su límite en la no confiscatoriedad del sistema tributario, principio recogido de forma expresa en el mismo artículo 31.1 CE. Sobre este principio se ha pronunciado extensamente el TC, señalando que la finalidad de este principio consiste en “no agotar la riqueza disponible”, y que se entenderá traspasado cuando la imposición llegue a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades⁴⁹.

Por otra parte, la descentralización del Estado autonómico en materia fiscal ha dotado a todos los niveles territoriales de la Administración de potestades en el ámbito tributario, por lo que el principio de progresividad tributaria se despliega individualmente sobre cada uno de los niveles territoriales de la Administración, que tendrán que velar por el respeto a éste, así como por los demás principios de justicia tributaria⁵⁰.

Así pues, en relación con el IVV, el principio de progresividad se ve totalmente respetado por cuanto la tarifa establecida en su artículo 12. LIVV prevé, para el cálculo de la

⁴⁷ Vid. SSTC 27/1981, de 20 de julio ; 221/1992, de 11 de diciembre ; 182/1997, de 28 de octubre y 327/2006, de 20 de noviembre.

⁴⁸ STC 7/2010, de 27 de abril

⁴⁹ Entre otras, STC 14/1998, de 22 de marzo; STC 233/1999, de 16 de diciembre.

⁵⁰ SANZ-ARCEGA, E. (2014): “El principio constitucional de progresividad tributaria: una nota para su interpretación reforzada en el marco del Estado autonómico” *Crónica Tributaria*, nº Extra 4, p.33

cuota íntegra, que el tipo de gravamen a aplicar sea mas elevado a mayor base imponible. Además, no se ve traspasado el límite a la no confiscatoriedad, ya que el número de metros cuadrados de las viviendas sujetas a tributación está directamente relacionado con la capacidad económica que se fiscaliza. Para más abundamiento, se prevén bonificaciones a la cuota íntegra que evitan que este límite se vea traspasado por la cantidad que resulta a pagar por las cuantías y tipos de gravamen del impuesto, cuyo tipo máximo se sitúa en un 30%.

3. IMPUTACIÓN DE RENTAS INMOBILIARIAS EN EL IRPF

3.1 Marco Normativo

Junto a la existencia de figuras tributarias como el recargo municipal sobre el IBI y el IVV, otra de las medidas fiscales que existe en nuestro sistema tributario para desincentivar la tenencia de viviendas desocupadas se contiene en el artículo 85 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF). Este artículo, que constituye uno de los Regímenes Especiales del IRPF, recoge el denominado régimen de imputación de rentas inmobiliarias, y atribuye una renta a imputar por el sujeto pasivo del impuesto a partir del importe a los bienes inmuebles que no constituyan la vivienda habitual del contribuyente⁵¹, no estén afectos a actividades económicas, ni generen rendimientos provenientes de alguna explotación agrícola, ganadera o forestal. La renta imputada, será el resultado de aplicar un porcentaje al valor catastral del inmueble, que puede ser del 1,1% o 2% en función de si los valores catastrales han estado o no revisados en el municipio⁵². Esta renta

⁵¹ La vivienda habitual se configura, a efectos de esta imputación de rentas, desde una perspectiva temporal que exige la residencia continuada, con utilización efectiva y vocación de permanencia. No obstante, como ha afirmado la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) en su consulta nº59/2002 de 21 de enero, estas circunstancias no se ven alteradas por ausencias temporales. En este sentido, añade, que en casos en los que por duplicidad de domicilios pudiera haber dudas sobre cuál constituye, a estos efectos, la residencia habitual, sería aquél en el que se resida por más tiempo a lo largo de cada período impositivo.

⁵² La regla general será la aplicación del 2% al valor catastral. En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que el valor catastral hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general que haya entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores, la renta imputada será del 1,1% del valor catastral. También se aplicará este último porcentaje para los casos en que a fecha de devengo del IRPF los inmuebles no tengan valor catastral o este no haya sido notificado a su titular, tomando como

imputada se determinará proporcionalmente al número de días que correspondan en cada periodo impositivo.

Si bien es verdad que en el precepto no se hace expresamente alusión a las viviendas desocupadas, no es menos cierto que la imputación de rentas inmobiliarias afectará especialmente a las viviendas a las que no se les da ningún tipo de uso, lo que, a fin de cuentas, y omitiendo las dificultades que ya se han visto para la concreción de dicho concepto, viene a ser lo equivalente a la vivienda desocupada. Sin embargo, la imputación de rentas afecta también, más allá de a los inmuebles a los que no se les da uso, a segundas residencias⁵³. Este último tipo de inmueble no se puede catalogar como vivienda habitual, pero tampoco como vivienda vacía⁵⁴, ya que es utilizado con mayor o menor frecuencia por sus propietarios, por ejemplo, en fines de semana o durante las vacaciones.

Esta imputación de rentas inmobiliarias a propietarios o titulares de algún derecho real de disfrute que no ceden su inmueble de forma onerosa a terceros ha sido una constante en el contexto del IRPF desde el año 1978 hasta la fecha. Así, la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF, introducía la imputación de rentas por la titularidad de bienes inmuebles que no fuesen objeto de arrendamiento y, concretamente, en su artículo 16.c establecía un gravamen para aquéllas viviendas propiedad de persona distinta del promotor que se encontrasen desocupadas durante más de 10 meses al año⁵⁵ o pertenecientes a un sujeto pasivo que estuviese en posesión de más de tres viviendas, con independencia de su ocupación⁵⁶. Sin embargo, esta medida fue base para llevar a cabo la imputación el 50% del valor por el cual tengan que computar a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio.

⁵³ ÁLVAREZ BARBEITO, P. (2011): “*Los beneficios fiscales de la vivienda habitual en el IRPF*” Netbiblo, Oleiros, p. 166.

⁵⁴ Al menos, del concepto de *vivienda vacía* que hasta el momento podemos extraer de las definiciones que algunas ordenanzas fiscales o leyes autonómicas que se han pronunciado al respecto.

⁵⁵ El cómputo de estos 10 meses se hacía con independencia de que fuesen seguidos o alternos. Con lo cual, no se cumplía esta condición cuando el propietario o usufructuario la utilizase durante al menos dos meses dentro del año natural; tampoco cuando estuviese destinada a venta o alquiler o fuese cedido su uso de manera gratuita (art. 50 Reglamento IRPF de 1979).

⁵⁶ El cálculo de la renta originada se llevaba a cabo aplicando un tanto por ciento incrementado del 10% sobre el valor por el que se hallasen computados o, en su caso, debieran computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio Neto. En aquel entonces, este valor se correspondía con el valor catastral

objeto de numerosas críticas, especialmente por los mismos problemas que abordan los otros mecanismos fiscales que hemos visto hasta ahora: la dificultad de prueba de la desocupación. Este rechazo, sumado a que la medida no tuvo éxito en la práctica, llevó a que dicho artículo fuese objeto de modificación unos años más tarde, por el artículo 1 de la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de Reforma parcial del IRPF, quedando suprimido finalmente el gravamen por vivienda desocupada en el IRPF.

3.2 Utilización del tributo con fines extrafiscales para fomentar el alquiler y combatir la especulación

Es evidente que la imputación de rentas inmobiliarias no deja de ser, entre otras cosas, una medida tributaria con una motivación de índole extrafiscal, que tiene por objetivo contribuir a la reducción de las viviendas desocupadas y combatir la especulación inmobiliaria⁵⁷. La justificación extrafiscal de esta medida la encontramos en que se considera que, al obligar a declarar una renta al propietario de cualquier inmueble urbano distinto de la vivienda habitual que no sea objeto de arrendamiento, se le está presionando para que ceda su uso a terceros, fomentando así, su disposición al mercado de alquiler.

Llegados a este punto, si bien no se discute la plausibilidad del propósito de la medida, si que se cuestiona, en cambio, que sea el IRPF el mejor mecanismo para alcanzarlo⁵⁸. Esto es así, en primer lugar, porque la virtualidad del mecanismo es muy reducida, con efectos cuasi multiplicado por un coeficiente, que venía determinado en función de su año de implantación (art. 6 a) Ley 50/1997 de 14 de noviembre sobre medidas urgentes de reforma fiscal).

⁵⁷ En 2006, más de 20 años después de que se derogase el gravamen por vivienda desocupada del antiguo 16.c) de la Ley del IRPF, se propusieron varias enmiendas en este mismo sentido en la reforma del IRPF presentadas por grupos políticos minoritarios, en concreto las enmiendas núm 13 y 89 del Grupo Parlamentario Izquierda Unida – Iniciativa per Catalunya Verds en el Congreso (*Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, VIII Legislatura, Serie A, núm 80-10, de 2 de junio de 2006*) y núm. 63 del Grupo Mixto y 272 del Grupo Parlamentario Entesa Catalana de Progrés en el Senado (*Boletín Oficial de las Cortes Generales. Senado, VIII Legislatura, Serie II, núm 69, de 21 de septiembre de 2006*). Estas enmiendas, que no prosperaron, pretendían introducir en la LIRPF una imputación del 10% del valor catastral para los inmuebles de uso residencial que se encontrasen desocupados permanentemente, con la justificación de favorecer su puesta en el mercado de alquiler y frenar la especulación inmobiliaria.

⁵⁸ WERT ORTEGA, M. (2007): “La inconstitucionalidad de la imputación de rentas inmobiliarias de la ley 18/1991” *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, nº 288, p.105

inapreciables en relación a la finalidad codiciada. Y, en segundo lugar, porque para la real incentivación de los alquileres sería necesaria la diferenciación de los supuestos de desocupación voluntaria de aquellos otros en que esa situación se debe a motivos ajenos a la voluntad del propietario⁵⁹. En este contexto, el profesor CALVO ORTEGA, considera que las rentas inmobiliarias imputadas deberían de desaparecer del IRPF, y propone una serie de modificaciones que consisten en atribuir ésta función a otros tributos con base patrimonial⁶⁰.

En conclusión, existen en nuestro ordenamiento jurídico otras figuras impositivas que se adaptan mejor a esta finalidad como son el recargo del IBI por vivienda desocupada o gravámenes específicos de la clase del IVV catalán, que ya han sido objeto de estudio. Además también podríamos encontrar otra opción en el Impuesto sobre el Patrimonio teniendo en cuenta que su exposición de motivos le otorga, entre otras, la función de lograr una mayor justicia redistributiva complementaria a la aportada por el IRPF.

3.3 Gravamen de renta potencial o ficticia y principio de capacidad económica

Una de las grandes polémicas que ha llevado consigo, desde el principio, el régimen de imputación de rentas inmobiliarias, es que éste se encarga de gravar una situación en la que no se está percibiendo por el sujeto pasivo renta efectiva alguna. De hecho, un gran sector de la doctrina ha venido calificando a estas rentas como una *fictio iuris*⁶¹, que se encarga de sujetar a

⁵⁹ RAMOS PRIETO, J. (2007): “Imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF y capacidad económica” *Revista de contabilidad y tributación. CEF*, nº 295, pp. 44-45

⁶⁰ Por ejemplo, el autor propone que los inmuebles no arrendados se graven por el Impuesto sobre el Patrimonio con valores catastrales de mercado. También propone que en el IBI se establezca un tipo bonificado, más bajo, para la vivienda habitual y un tipo general que ejercería la función de gravar la segunda vivienda. Todo ello, sin eliminar el recargo potestativo por inmuebles desocupados del IBI. Vid. CALVO ORTEGA, R. (2007): “La imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF y el principio de igualdad tributaria” *Nueva Fiscalidad*, nº 5, pp. 20-21

⁶¹ A título de ejemplo, RAMOS PRIETO, J.(2007): “¿Es factible la desaparición de la imputación de rentas inmobiliarias del ámbito de la imposición sobre la renta de las personas físicas?, el aleccionador ejemplo de las Haciendas Forales.”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 19, considera que “Al forzar al titular del inmueble a tributar por una renta cuya única razón de ser radica en una *fictio iuris*, ligada a la mera posesión o tenencia inmobiliaria, se está vulnerando el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la Norma Fundamental, dada la ausencia de un flujo real de renta y la imposibilidad de deducir ningún gasto a la hora de calcular el importe a integrar en la base imponible.”. En el mismo sentido, RUBIAL PEREIRA, L. (2004): “*Los bienes inmuebles en los impuestos sobre la renta de las*

tributación una renta ficticia e inexistente. Sea como sea, parece difícil sostener la existencia de una capacidad económica real.

Pese a ello, el TC se ha manifestado en la STC 295/2006, de 11 de octubre⁶², afirmando que los estos rendimientos integran la manifestación de una capacidad económica que aunque no derive de un ingreso efectivo si que se adecua a una renta potencial. A juicio del Alto Tribunal, en la medida que tales inmuebles son susceptibles de generar un rendimiento, mediante su arrendamiento, al que su titular renuncia. Además recuerda que la misma Sala se ha pronunciado en sentencias como la STC 37/1987, de 26 de marzo, en el sentido de que esa renuncia es por sí misma reveladora de la titularidad de una riqueza real o potencial.

Lo cierto es que el pronunciamiento del TC es criticable puesto que alude una doctrina que se aplicaba en el marco de tributos extrafiscales, en los que la naturaleza principal no era la recaudatoria y la recupera para aplicarla ahora ni más ni menos que al IRPF, tributo que además de tener una naturaleza esencialmente recaudatoria, puede considerarse el núcleo de nuestro sistema fiscal⁶³, por lo que el nivel de exigencia del cumplimiento del deber constitucional de

personas físicas residentes y no residentes” Centro de Estudios Financieros, Madrid, pp. 192-193 señala que “resulta especialmente criticable el gravamen (...) por someter a tributación en el IRPF unas rentas que no son reales, contradiciendo de esta forma el espíritu de la norma que pretendía gravar únicamente rentas efectivas”. Por su parte, MARTIN BARNUEVO-FABO, D. (1999): “*Determinación de la capacidad económica sometida a gravamen. Comentario*” Los nuevos impuestos de las Personas Físicas y sobre la Renta de no Residentes, ob.col., McGrawHill, Madrid, p.124, considera que en la imputación de rentas inmobiliarias no hay renta disponible para el contribuyente ni expresión de capacidad económica gravable, ya que, a su juicio, la renta no se ha generado.

⁶² En esta sentencia, la inconstitucionalidad de la norma no se planteaba por la infracción del principio de capacidad económica, sino por la vulneración al principio de igualdad. No obstante el TC analizó el precepto desde el punto de vista de la capacidad económica y, con ello, consagraba indirectamente la validez constitucional de la imputación de rentas inmobiliarias.

⁶³ Y así lo ha reconocido el mismo TC en Sentencia 182/1997, de 28 de octubre, cuando apuntaba que el IRPF “por su carácter general y personal, y figura central de la imposición directa, constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario. Se trata, indudablemente, de un tributo en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributarias, encuentra una más cabal proyección, de manera que es, tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta y de solidaridad que la CE propugna y que datan de contenido al Estado social y democrático de Derecho”

contribuir, debería de ser mucho más elevado, que lo que supone conformarse con una capacidad económica virtual o potencial⁶⁴. Al margen de estas consideraciones, lo que parece claro es que la finalidad extrafiscal dirigida a desincentivar la desocupación de viviendas que se pretende conseguir con este régimen de imputación de rentas, debería alcanzarse por otros mecanismos más acordes, en especial, con el principio de capacidad económica⁶⁵.

4. OTROS MECANISMOS

4.1 Rendimiento de capital inmobiliario en caso de parentesco del IRPF

En el marco, también, del IRPF encontramos el rendimiento de capital inmobiliario en caso de parentesco previsto en el artículo 24 LIRPF. Según esta disposición, cuando el contribuyente y la persona a la cual se arrienda o cede el inmueble, o a la que se transmite el derecho real sobre el mismo, sean cónyuges o parientes hasta el tercer grado, por consanguinidad o afinidad, el rendimiento neto⁶⁶ del capital inmobiliario computable no podrá ser menor al que resultaría de aplicar la imputación de rentas inmobiliarias vistas en el apartado anterior, es decir, de aplicar el 2% o 1,1%, en su caso, al valor catastral del inmueble. Sin embargo, este rendimiento es mínimo, con lo cual puede ser superior si así resulta de las normas generales para su determinación (esto es, ingresos menos gastos deducibles).

⁶⁴ RAMOS PRIETO, J. (2007): “Imputación de rentas inmobiliarias...” *Revista de contabilidad y tributación. CEF*, nº 295, op. cit., p. 65

⁶⁵ ÁLVAREZ BARBEITO, P. (2011): “*Los beneficios fiscales...*” Netbiblo, Oleiros, op. cit., p.69. En el mismo sentido, PEDRAZA BOCHONS, L. (1999): “*Imputación de rentas inmobiliarias*” Los nuevos impuestos de las Personas Físicas y sobre la Renta de no r Residentes, ob.col., McGrawHill, Madrid, p.503, considera que esa titularidad de inmuebles urbanos sí expresa una capacidad económica pero, sin embargo, opina que no debería ser gravada como renta en el IRPF ya que el objeto de éste son los rendimientos cuando son reales y efectivos, y por tanto tendría que gravarse como patrimonio en el contexto del IP.

⁶⁶ El rendimiento neto del capital inmobiliario lo constituye la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos fiscalmente deducibles. Los ingresos íntegros corresponden al importe que se reciba del arrendatario, subarrendatario, adquirente o cesionario, por cualquier concepto, incluido el que se refiera a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble, cuando corresponda, y excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) o, en su caso, el Impuesto General Indirecto Canario. Los gastos fiscalmente deducibles son aquéllos que se consideran necesarios para la obtención de los ingresos íntegros, incluida la amortización de los inmuebles.

En el caso de cesión gratuita entra en juego la presunción de onerosidad, siempre que no se pudiese probar lo contrario por el cedente. Esto significa que la cesión se entendería hecha por los valores de mercado, imputándose éstos como rendimientos de capital inmobiliario, sin perjuicio de que el rendimiento neto obtenido no pueda ser inferior al que corresponda por imputación de rentas inmobiliarias conforme a las reglas del artículo 24 LIRPF. Cuando, por el contrario, sí se pueda probar la cesión gratuita, quedaría destruida la presunción de onerosidad y el único rendimiento computable sería el resultante de la aplicación de dicho artículo.⁶⁷

Mediante esta figura, en definitiva, se evita que el contribuyente intente eludir el gravamen que le correspondería por imputación de rentas inmobiliarias por ser titular de una segunda o ulterior vivienda, arrendando esa vivienda a un familiar a un precio simbólico. De esta manera, se incentiva a que el inmueble sea cedido a un tercero no pariente, contribuyendo así a facilitar el acceso a la vivienda de ese tercero.

4.2 Fiscalidad de la vivienda deshabitada del no residente

4.2.1 Especialidades sobre bienes inmuebles no arrendados en el IRNR

En el marco del IRNR, cuando una persona física no residente es propietaria de un bien inmueble urbano no esté arrendado ni afecto a actividades económicas, se prevé en el artículo 24.5 LIRNR, de la misma manera que en el IRPF, la sujeción a gravamen de las rentas imputadas. El cálculo del rendimiento se efectúa según las reglas del artículo 85 LIRPF, es decir, aplicando el 2% o 1,1% del valor catastral, según proceda⁶⁸, y determinándose en proporción al número de días que el inmueble no ha estado arrendado. El tipo impositivo a aplicar será el general, excepto los residentes de la UE o el EEE⁶⁹, y se devengará el 31 de diciembre de cada año (art. 27.1 LIRNR).

⁶⁷ LEFEVRE, F. (2016): “*Memento Fiscal*” El Derecho, Madrid

⁶⁸ Vid. Supra. Apartado “ II.3.1 Marco Normativo” referente al régimen de imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF. Además, como ocurre en las rentas inmobiliarias imputadas del IRPF, en las cesiones de bienes inmuebles opera la presunción de onerosidad, presumiéndose retribuidas por la media del valor de mercado, salvo prueba que demuestre la gratuidad de la operación.

⁶⁹ El tipo general previsto para 2016 es un 24%; para los rendimientos obtenidos por residentes de la UE o EEE el tipo previsto en 2016 es un 19%.

Aunque, a diferencia de el régimen de imputación de rentas en el IRPF que, como hemos examinado, excluye de gravamen la vivienda habitual, nada se dice en la Ley del IRNR. Sin embargo, parece razonable sostener que en la medida que se está sometiendo a tributación es un no residente y no tendrá su residencia habitual en España, y por ende, tampoco su vivienda habitual.⁷⁰ Por lo que, paralelamente a lo que sucede con la imputación de rentas inmobiliarias en el contexto del IRPF, al gravar al no residente por la titularidad de el bien inmueble que no es objeto de arrendamiento, se le está incentivando que alquile esa vivienda y que, de esa manera, el inmueble que permanece desocupado, sea ocupado por terceras personas a las que se le cede su uso.

Cuando la titular del inmueble urbano no generador de rendimientos de capital sea una sociedad, a priori no se genera ninguna renta imputada excepto que se trate de operaciones vinculadas, previstas en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS), o de operaciones realizadas con residentes en paraísos fiscales previstas en el artículo 19 LIS. Pese a ello, es posible que proceda la aplicación del Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes (en adelante, GEBIENR), en el que me detengo en el siguiente apartado.

4.2.2 Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes

Otra medida que podemos tener en cuenta es GEBIENR previsto en los artículos 40 a 45 LIRNR (y 20 RINR). Según este gravamen están sujetas como contribuyentes las entidades no residentes que residen en un país o territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal⁷¹, que sean propietarias o posean en España, por cualquier título, bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre éstos.

⁷⁰ RUBIAL PEREIRA, L. (2004): “*Los bienes inmuebles...*” Centro de Estudios Financieros, Madrid, op. cit., p. 322

⁷¹ Tienen la consideración de paraíso fiscal los países y territorios que se determinen reglamentariamente, y, mientras tanto, los previstos en el artículo 1 del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio. Sin embargo, no tendrán esta consideración aquellos que firmen con España un Convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, o un Acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente así se establezca, y siempre que éstos sean aplicables.

La base imponible de este gravamen la formará el valor catastral de los inmuebles sujetos a tributación, y el tipo de gravamen será del 3%, devengándose el impuesto el 31 de diciembre de cada año. Sin embargo, cabe precisar que la ley permite restar de la base imponible del IRNR, como gasto deducible, la cuota del gravamen satisfecha que grave aquéllos rendimientos y ganancias que provengan de la explotación del inmueble⁷². De esta manera, la medida se convierte así en un incentivo para alquilar la vivienda puesto que, de mantener deshabitado el inmueble, sí se gravaría efectivamente por el GEBIENR sin posibilidad de restarlo como gasto deducible de la base imponible del IRNR.

A todo esto hay que añadir que desde 2013 la ley concede exención, para lo que nos interesa, a aquellas entidades que desarrollen en España, de forma continuada o habitual, explotaciones económicas diferenciables⁷³ de la simple tenencia o arrendamiento del inmueble.

En resumen, en este gravamen especial el efecto gravoso se mantendrá para aquellas entidades que mantengan inmuebles de los que no obtengan rendimientos que provengan de su explotación, y tampoco se incluyan entre aquellas entidades que desarrollen explotaciones económicas diferenciables. De esta manera, se incentiva a que cedan el uso de estos inmuebles, mediante alquiler, con el fin de evitar que estas entidades mantengan en España inmuebles desocupados.

⁷² DGT, Consulta nº 54/2001 de 15 enero 2001. En esta consulta, se plantea como se ha de aplicar el régimen de transparencia fiscal internacional en el caso de que se alquile un bien inmueble en una entidad no residente sujeta al GEBIENR y al IRNR. La DGT resuelve esta cuestión afirmando que cuando la entidad alquile el inmueble la renta positiva se calculará, a tenor del artículo 75.6, atendiendo a los criterios contemplados en el IS. Concretamente, los tributos que satisface una entidad constituyen gasto deducible para determinación de la base imponible. Y con lo cuál, el Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes tendría la consideración de partida deducible para determinar la renta positiva a imputar.

⁷³ Se considerarán, según el art. 20 RIRNR que existe una explotación económica diferenciable cuando se de alguna de estas situaciones: Que el valor real del inmueble o inmuebles cuya propiedad o posesión corresponda a la entidad no residente o sobre los que recaigan los derechos reales de goce o disfrute no exceda de cinco veces el valor real de los elementos patrimoniales afectos a la explotación económica; que el volumen anual de operaciones de la explotación económica sea igual o superior a cuatro veces la base imponible del gravamen especial; o que este volumen sea igual o superior a 600.000 euros.

III. BENEFICIOS FISCALES PARA INCENTIVAR LA OCUPACIÓN DE VIVIENDAS

1. INCENTIVOS EN EL MARCO DEL IRPF

1.1 Rendimiento del trabajo en especie

Como sabemos, el hecho imponible del IRPF lo constituye la obtención de renta por el sujeto pasivo, es decir, la persona física contribuyente del impuesto. Esta renta, está integrada por distintos componentes y, entre ellos, encontramos los rendimientos de trabajo.

Sin embargo, no todos los rendimientos de trabajo se satisfacen mediante sumas dinerarias. Determinados rendimientos de trabajo son retribuidos en especie, y éstos también están sometidos a gravamen. Este tipo de retribuciones las define la ley como aquéllas en que el sujeto pasivo se sirve de la utilización, consumo u obtención para fines particulares de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o precio inferior al normal de mercado, supongan o no un gasto real para el que las concede⁷⁴.

De esta manera, se incentiva a la empresa titular de viviendas vacías a ceder su uso al trabajador ya que, si así lo hace, se beneficia ahorrándose una parte de las retribuciones dinerarias que debería satisfacer al trabajador de no poner a su disposición el inmueble.

Además, en este contexto, el artículo 43.1. LIRPF prevé, para el caso de retribución en especie mediante vivienda, unas reglas especiales de valoración. Cuando la empresa sea la propietaria de la vivienda, y la ceda gratuitamente al trabajador la retribución en especie a incluir en los rendimientos de trabajo del IRPF será el 10% del valor catastral de la vivienda⁷⁵, lo que supone que, si el valor catastral fuese reducido y, por el contrario, los precios en el mercado de alquiler altos podría traducirse en un incentivo más para la ocupación de ese bien inmueble, esta vez dirigido al trabajador, facilitando de esta manera el acceso a la vivienda.

⁷⁴ LEFEVRE, F. (2016): “*Memento IRPF*” El Derecho, Madrid

⁷⁵ El valor catastral será del 5% cuando esté revisado, modificado o haya sido determinado mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, y haya entrado en vigor en el periodo impositivo en curso o alguno de los diez anteriores. Mientras no exista valoración catastral, o no se haya notificado, se aplicará el 5% al 50% del mayor de los siguientes valores: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

1.2 Reducción del rendimiento de capital inmobiliario por alquiler de vivienda habitual

Otro de los mecanismos fiscales que, en el marco del IRPF, suponen un incentivo a la ocupación de viviendas tiene cabida en el artículo 23.2 LIRPF. De acuerdo con éste, el rendimiento neto positivo⁷⁶ se reducirá en un 60%⁷⁷ para los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda.

Ante esta definición que nos da la ley, se plantea la cuestión de cuándo estamos ante un arrendamiento destinado a vivienda, y si por el término “vivienda” hemos de entender que se refiere a vivienda habitual. En principio, no se exige que el arrendatario destine el inmueble a su vivienda habitual. De hecho, tampoco hemos de acogernos a un criterio gramatical para precisar lo que es una vivienda, ya que ello nos llevaría a una interpretación que ha sido descartada por la Administración⁷⁸, que en su lugar, ha considerado que de lo que se trata es de concretar cuando estamos ante un arrendamiento de vivienda y que para ello hemos de acudir a la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (en adelante, LAU), que los define como aquéllos que recaigan sobre una edificación habitable en la que el destino principal sea satisfacer la necesidad de permanente vivienda del arrendatario. Por lo que esta definición excluye del ámbito de la reducción el arrendamiento de temporada, y el vacacional.

El beneficio fiscal que nos ocupa, se trata entonces de un incentivo más para conseguir que, en un contexto donde el número de viviendas desocupadas es muy elevado, aumente el parque de viviendas en alquiler y se reduzca así, el precio de los alquileres, facilitando el acceso a la vivienda. De hecho, la misma exposición de motivos de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, exponía que esta medida se

⁷⁶ En la consulta de la DGT nº 1169/2004, de 3 de mayo, que resuelve una cuestión planteada sobre cómo aplicar dicha reducción, se dispone que ésta ha de calcularse sobre el saldo positivo de los rendimientos netos que procedan de dichos arrendamientos, practicándose sobre el saldo total del capital inmobiliario, siendo este último el límite máximo.

⁷⁷ Se suprimió en 2015 la reducción incrementada del 100% para los arrendamientos a jóvenes menores de 30 años con rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas en el período impositivo superiores al IPREM (7.433,14 euros anuales en 2014).

⁷⁸ Vid. Contestación de la DGT en su consulta vinculante nº V0063-11, de 18 de enero.

aprobó con “la finalidad de aumentar la oferta de las viviendas arrendadas y minorar el precio de los alquileres”.

Sin embargo, es criticable el criterio manejado por la Administración que remite a la LAU, puesto que queda cuestionada la efectividad del medio empleado si la reducción se limita solamente a la residencia principal del inquilino, ya que, de ser así, inevitablemente se condiciona el beneficio fiscal a una circunstancia que no depende del arrendador pudiendo llevar a éste a rechazar la reducción, cuestión que no es de interés de la LAU, que se encarga únicamente de proteger al inquilino cuando se trata de su vivienda principal. Seguramente tendrá que ver con esto que se aplique esta reducción a los arrendamientos “destinados a vivienda”, sin que se añada en el precepto en cuestión la expresión “principal”, “permanente” o “habitual”.⁷⁹

1.3 Deducción por alquiler de vivienda habitual

Hasta el 31 de diciembre de 2014, se permitía al contribuyente deducirse el 10,05% de las cantidades satisfechas en todo el periodo impositivo por el alquiler de la vivienda habitual. Para ello, se exigía que la base imponible del contribuyente fuese inferior a 24.107,20 euros anuales. No obstante, esta deducción fue suprimida a efectos de 1 de enero de 2015, por lo que ahora solo se aplica transitoriamente, a tenor de la DT 15ª LIRPF, para aquéllos contribuyentes que hubiesen celebrado un contrato de arrendamiento con anterioridad a esa fecha, habiendo satisfecho cantidades por el alquiler de su vivienda habitual y habiendo tenido derecho a esa deducción en relación con las cantidades satisfechas por ese alquiler en un periodo impositivo devengado con anterioridad al 1 de enero 2015.

Pese a ello, son bastantes las Comunidades Autónomas que han previsto en sus ordenamientos⁸⁰, mediante la facultad de establecer deducciones por aplicación de renta conferida por el artículo 46 LOFCA, esta deducción por alquiler de vivienda habitual. Aunque cada autonomía regula la deducción de manera distinta, la mayoría de ellas exige que el contribuyente sea menor de entre 32 y 36 años, y los porcentajes y límites de las deducciones

⁷⁹ VARONA ALABERN, J.E. (2012): “*La fiscalidad de la vivienda en España*”, Civitas, Pamplona, pp. 277-278

⁸⁰ En concreto, en 2016, está contemplado por 14 CCAA: Andalucía, Aragón, Asturias, Canarias, Cantabria, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Cataluña, Extremadura, Galicia, Madrid, Navarra, el País Vasco y la Comunidad Valenciana.

autonómicas oscilan desde el 25%, con un límite de 840 €, vigente en la Comunidad de Madrid, hasta el 5%, con un límite de 300€, en Extremadura.

En el caso de Cataluña, la Ley 31/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas, prevé, en su artículo 1.1, una deducción del 10%, hasta un máximo de 300 euros anuales⁸¹, de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo en concepto de alquiler de la vivienda habitual.

No obstante, para tener derecho a su aplicación, han de concurrir una serie de requisitos. El primero de ellos es que el contribuyente ha de encontrarse en alguna de las siguientes situaciones: tener 32 años o menos en la fecha del devengo del impuesto; haber estado en paro durante 183 días o más en el ejercicio; tener un grado de discapacidad igual a superior al 65%; ser viudo o tener 65 años o más.

El segundo de los requisitos es que la base imponible del arrendador debe ser de 20.000 euros anuales o inferior. Por último, también se requiere, para poder gozar de la deducción que las cantidades satisfechas en concepto de alquiler excedan del 10% de sus rendimientos netos. Se contruye, pues, mediante ésta deducción que mantiene la CCAA a fomentar el alquiler en aquéllos colectivos con más dificultades de acceso a la vivienda.

De todas maneras, es criticable la eliminación de ésta medida a nivel estatal, puesto que mantenerla coadyuvaría a que se optase por el alquiler frente a la compra, incrementándose de esta manera la demanda de alquiler de viviendas desocupadas. Además, esta reducción general era más generosa que las autonómicas, ya que no establecía ningún límite de edad, los ingresos máximos que podía tener el contribuyente eran más elevados y la renta satisfecha en concepto de alquiler no debía superar un tanto por ciento de sus ingresos.

1.4 Beneficios en las ganancias y pérdidas patrimoniales

1.4.1 Ganancia patrimonial derivada de la transmisión de un bien inmueble

Las rentas del contribuyente se clasifican, a efectos del cálculo del impuesto, como renta general y renta del ahorro. En la renta general se integran dos grandes grupos: por un lado la

⁸¹ Que se eleva a 600 euros anuales cuando el contribuyente sea miembro de una familia numerosa en la fecha del devengo, siempre que cumpla todos los requisitos que se enumeran en la ley.

mayoría de los rendimientos⁸² y imputaciones de rentas, por otro, las ganancias y pérdidas patrimoniales que no se deriven de la transmisión de elementos patrimoniales. A la base liquidable general se le aplican dos tarifas que coexisten la una con la otra, por un lado la tarifa estatal y por otro la tarifa autonómica. En la escala general estatal se prevén, para el ejercicio de 2015, tipos que van del 9,5% al 22,5%, mientras que en la escala general autonómica aprobada por Cataluña, por ejemplo, los tipos van de un 12% a un 25,5%. Por lo que, si tenemos en cuenta ambas tarifas el gravamen puede oscilar entre el 21,5% y el 48%.

En la renta del ahorro, también se integran dos grupos: los rendimientos del capital mobiliario del artículo 25.1, 2 y 3 LIRPF⁸³ y las ganancias y pérdidas patrimoniales que se deriven de la transmisión de elementos patrimoniales. En la base liquidable del ahorro, los tipos previstos para el ejercicio de 2015, van del 19% al 23% en la escala del ahorro estatal, y del 9,5% al 10,5% en la escala ahorro autonómica aprobada por Cataluña. En este caso, el gravamen oscilaría entre el 18,5% y el 33,5%, con lo cuál, inferior a lo que correspondería en la escala general.

Llegados a este punto, el artículo 33.1 LIRPF, dispone que la transmisión de bienes inmuebles genera una ganancia o pérdida patrimonial por cuanto se produce una alteración en la composición del patrimonio del contribuyente, así como una alteración de su valor. Esta ganancia o pérdida patrimonial, al derivarse de una transmisión patrimonial, se integrará en la base imponible del ahorro, lo que generará un beneficio para el contribuyente, ya que como acabamos de ver, el gravamen resultará, por lo general, inferior al que correspondería por la misma cantidad de integrarse en la renta general. Se incentiva, así, a la transmisión de inmuebles, y entre ellos aquéllos que se mantienen desocupados, facilitando el acceso a la vivienda, esta vez mediante compra.

⁸² Excepto los rendimientos del capital mobiliario del artículo 25.1, 2 y 3 LIRPF, salvo los obtenidos por cesión a terceros de capitales propios correspondientes al exceso del importe de los capitales propios cedidos a una entidad vinculada respecto del resultado de multiplicar por tres los fondos propios de esta entidad en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, que sí que forman parte de la renta general

⁸³ A excepción de los obtenidos por cesión a terceros de capitales propios correspondientes al exceso del importe de los capitales propios cedidos a una entidad vinculada respecto del resultado de multiplicar por tres los fondos propios de esta entidad en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, que forman parte de la renta general.

1.4.2 Reducción por las ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1994

La Disposición Transitoria 9ª prevé el régimen transitorio aplicable al importe de las ganancias patrimoniales que correspondan a transmisiones de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas que se hubieren adquirido con anterioridad al 31 de diciembre de 1994

Para poder aplicar la reducción, primero se habrá de distinguir la parte de la ganancia patrimonial que se haya generado con anterioridad al 20 de enero de 2006, que será la que corresponda proporcionalmente al número de días que hayan transcurrido entre la fecha de adquisición y el 19 de enero de 2016, respecto del número total de días que el elemento patrimonial haya permanecido en el patrimonio del bien inmueble.

Desde 1 de enero de 2015, la reducción a aplicar a la ganancia patrimonial generada antes de 20 de enero 2006, depende del importe del valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales transmitidos desde 1 enero de 2015 a cuya ganancia patrimonial les haya resultado de aplicación los coeficientes reductores.

Cuando la suma del valor de transmisión del elemento patrimonial y la de los elementos transmitidos con anterioridad a 20 de enero de 2006 a partir de 1 de enero de 2015 a la ganancia patrimonial que resulto de aplicación los coeficientes reductores sea inferior a 400.000 euros, la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 se reduce en el importe resultante de aplicar el 11,11% de los bienes inmuebles⁸⁴ por cada año de permanencia en el patrimonio que exceda de dos desde la fecha de adquisición hasta el 31 de diciembre de 1996. Queda, por tanto, no sujeta la parte de las ganancias patrimoniales obtenida antes del 20 de enero 2006 cuando hayan transcurrido, respectivamente, más de 10 desde la fecha de adquisición hasta el 31 de diciembre de 1996.

Si la misma suma es superior a 400.000 euros, pero restándole el valor de transmisión del elemento patrimonial resulte inferior a esa cifra, se le aplicará la misma reducción a la parte de la plusvalía generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 que proporcionalmente

⁸⁴ El mismo porcentaje se aplica para los bienes y derechos que recaigan sobre los bienes inmuebles y para los valores de entidades comprendidas en el art. 108 de la Ley 24/1988, con excepción de las acciones y participaciones representativas del capital social o del patrimonio de las sociedades o fondos de inversión inmobiliaria.

corresponda a la parte del valor de transmisión que junto a los valores de transmisiones anteriores no supere 400.000 euros.

Cuando por el contrario, aplicando las operaciones anteriores la suma continúe siendo superior a 400.000 euros, no se practicará reducción alguna a la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006.

Por tanto, la ganancia patrimonial generada antes del 20 de enero de 2006, se beneficiará de tales coeficientes reductores pudiendo llegar a no tributar nada, por el contrario la ganancia generada con posterioridad tributará en su integridad en la base del ahorro.

1.4.3 Exención por reinversión en vivienda habitual

Por otro lado, artículo 38 LIRPF determina la exención por reinversión de las ganancias patrimoniales que se ponen de manifiesto en la transmisión de la vivienda habitual⁸⁵, por parte del contribuyente, siempre y cuando reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual, en todo o en parte, el importe obtenido⁸⁶. El plazo para reinvertir las cantidades obtenidas con la transmisión de la vivienda habitual es de dos años contados desde la fecha de transmisión.

Esta exención, fue introducida por el legislador para evitar que el cambio de la vivienda habitual se vea entorpecido por el coste fiscal que comporta la plusvalía generada con la venta de la vivienda. Al contemplar la exención únicamente para la ganancia patrimonial de la transmisión onerosa de la que es la vivienda habitual del contribuyente, se está privilegiando frente a las transmisiones onerosas de segundas y posteriores viviendas, que por ende están desocupadas, las cuales serán gravadas íntegramente por la plusvalía que generen.

De ésta manera, por un lado, el contribuyente para ello tendrá que haber vendido efectivamente su anterior vivienda habitual, por lo que la habrá puesto a disposición de una tercera persona. Por otro, se facilita e incentiva el acceso del contribuyente a una nueva vivienda habitual.

⁸⁵ A estos efectos, se considerará vivienda habitual aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de, al menos, tres años.

⁸⁶ VIANA BARRAL, V; SUÁREZ DE CENTI MARTÍNEZ, L. (2013): *“Propuestas de reforma del marco legislativo de la fiscalidad inmobiliaria”* ePraxis, Madrid, p. 73

2. REGÍMENES FISCALES ESPECIALES EN EL IS

2.1 Régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas

El régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas fue establecido por la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de Medidas de Reforma Económica, con el objetivo de ampliar el parque de viviendas en alquiler de nuestro país. Para hacer frente a esta necesidad social, el legislador hizo uso de la política fiscal, creando un nuevo régimen especial en el Impuesto sobre Sociedades para aquellas entidades cuyo objeto social sea el alquiler de viviendas, y siempre y cuando se cumplan determinados requisitos⁸⁷.

En concreto, este régimen se prevé en el Capítulo III del Título VIII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo y se materializa en la concesión de importantes beneficios en la cuota del Impuesto. A día de hoy, este beneficio consiste en una bonificación del 85% de la cuota íntegra correspondiente a rentas que provengan del arrendamiento de viviendas, y cumplan los requisitos exigidos para su aplicación, aplicable a las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas que hayan optado por éste régimen especial, para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de Enero de 2015⁸⁸.

Para que las sociedades puedan acogerse a este régimen especial, se requiere que su objeto social principal⁸⁹ sea el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español,

⁸⁷ CALVO VÉRGEZ, J. (2010): *“Fiscalidad en la inversión inmobiliaria en el Impuesto sobre Sociedades: Regímenes especiales”* J.M. BOSCH, Barcelona, p. 75

⁸⁸ LEFEVRE, F. (2016): *“Memento Impuesto sobre Sociedades”* El Derecho, Madrid

⁸⁹ Ha de ser la actividad principal, pero no la exclusiva. Esta actividad principal es compatible con la realización de otras actividades complementarias así como con la transmisión de los inmuebles una vez transcurrido el plazo de tres años durante el que deben haber estado arrendados. Se considerara que es actividad principal, cuando las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que cumplan los requisitos sean al menos el 55% del total de las rentas del período impositivo, sin tener en consideración las derivadas de las referidas transmisiones o, alternativamente que al menos el 55% del valor del activo de la entidad sea susceptible de generar rentas que tengan derecho a la aplicación de la bonificación. De ser así, podrá aplicarse la bonificación sobre esas rentas, sin que la bonificación pueda aplicarse sobre las rentas que provengan de actividades complementarias.

adquiridas o construidas por la entidad, realizado en el marco de una actividad económica desarrollada por el sujeto pasivo.

Además, las viviendas arrendadas han de cumplir dos requisitos. El primero de ellos está relacionado con el número de viviendas arrendadas o disponibles para arrendamiento que el contribuyente tenga en cada periodo positivo, que ha de ser en todo momento igual o superior a ocho⁹⁰. El segundo tiene que ver con el tiempo en el que las viviendas permanecen arrendadas u ofrecidas en arrendamiento, que no puede ser inferior a tres años, ininterrumpidamente⁹¹.

Por otro lado, también es necesario para poder disfrutar de este régimen, que la actividad de promoción inmobiliaria y el arrendamiento de viviendas, han de ser objeto de contabilización separada para cada inmueble, para que de esta manera se pueda conocer la renta imputable a cada vivienda, local, o finca registral independiente en que el inmueble se divida.

Finalmente, régimen de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, es incompatible con cualquier otro régimen especial del IS⁹², de manera que si la sociedad está acogida a uno de ellos no podrá optar por aplicar éste, ya que cualquier otro régimen tributario especial prevalece sobre el régimen que nos ocupa. En este sentido, si las entidades que cumplen los requisitos deciden optar por este régimen voluntario, tendrán que comunicárselo de

⁹⁰ Del tenor de la norma se deduce, claramente, que éste límite mínimo de viviendas ha de cumplirse todo el período impositivo. Por lo que, en la hipótesis de llegar a dicha cifra, aunque no se podrá aplicar durante el período impositivo en curso, podrá aplicarse en el período impositivo siguiente, siempre que se mantengan, al menos, ocho viviendas arrendadas o en oferta de arrendamiento. De la misma manera, cuando se disponga, al comienzo del período impositivo de el número de viviendas requerido, pero como consecuencia de la transmisión de alguna o algunas de ellas, el número de viviendas arrendadas queda reducido a un número inferior, no podrá aplicarse el régimen aunque se vuelva a alcanzar esa cifra.

⁹¹ En caso de incumplimiento de este plazo, la entidad debe ingresar, en el período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, junto con la cuota del IS, el importe de las bonificaciones aplicadas en la totalidad de los períodos impositivos anteriores en los que se aplicó el régimen especial, más los intereses de demora, y sin perjuicio de los recargos y sanciones que, en su caso, procedan. Sin embargo, si dejan de tener el número mínimo de viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento pasados los tres años, esta situación no afectará a la bonificación practicada en periodos anteriores.

⁹² A excepción de los regímenes especiales de consolidación fiscal, transparencia fiscal internacional, reorganizaciones empresariales y determinados contratos de arrendamiento financiero.

forma expresa a la Administración tributaria⁹³. Lo mismo tendrá que hacer si estando acogido a este régimen y decide renunciar.

2.1 Régimen especial de las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario (SOCIMI)

La ley 11/2009 por la que se regulan las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario (en adelante, SOCIMI) introdujo régimen fiscal para la actividad de arrendamiento de inmuebles de naturaleza urbana. Las SOCIMI, son sociedades que tienen por actividad principal la inversión, directa o indirecta⁹⁴, en activos inmobiliarios de naturaleza urbana para su alquiler.

El régimen fiscal de las SOCIMI, se configura sobre la base de una tributación con un tipo impositivo del 0% en el IS, siempre que se cumplan determinados requisitos. Entre ellos, las SOCIMI han de adoptar necesariamente la forma de sociedad anónima, con un capital social mínimo de 5 millones de euros. Se exige que las acciones de estas sociedades sean nominativas, de una misma clase, y que estén admitidas a negociación en un mercado oficial de valores. Por otro lado, su activo ha de estar constituido, al menos en un 80%⁹⁵, por inmuebles urbanos destinados al arrendamiento y adquiridos en plena propiedad o por participaciones en sociedades que cumplan los mismos requisitos de inversión. Asimismo, las principales fuentes de rentas de estas entidades han de provenir del mercado inmobiliario, ya sea del alquiler, de la posterior venta de inmuebles tras un periodo mínimo de alquiler o de rentas que provengan de participación en entidades de iguales características.

Las SOCIMI que cumplan los requisitos y que decidan acogerse a este régimen fiscal especial, tendrán que adoptar la opción por junta general de accionistas y comunicársela a la Delegación de la Agencia Española de Administración Tributaria (AEAT) de su domicilio fiscal

⁹³ Este régimen será aplicable en el mismo periodo impositivo que finalice después de la comunicación alcanzando la bonificación a la totalidad de las rentas del primer periodo impositivo aunque correspondan a viviendas arrendadas con anterioridad a la comunicación.

⁹⁴ Se permite que las SOCIMI inviertan de forma indirecta, participando en otras SOCIMI o en entidades con los mismos requisitos de inversión y distribución de beneficios exigidos para aquellas.

⁹⁵ Con lo cual, además de las actividades económicas que constituyen su objeto social principal, pueden desarrollar otras actividades accesorias, las rentas de las cuales, en su conjunto, no podrán representar más de 20% del total de de rentas percibidas por la SOCIMI en cada período impositivo.

al menos tres meses antes⁹⁶ al cierre del periodo impositivo en el que se pretende aplicar el régimen fiscal especial. La tributación de la sociedad por este régimen arrastra también a los socios de la entidad, que estarán obligados a aplicar el mismo régimen fiscal especial establecido para ellos.

La creación de este nuevo tipo de sociedades mercantiles y la aplicación del régimen fiscal especial previsto para las mismas, tiene como principal objetivo continuar con el impulso del mercado de alquiler en España, y lo hace aumentando su profesionalización, en aras de facilitar acceso de los ciudadanos a la propiedad inmobiliaria e incrementar la competitividad en los mercados de valores españoles y haciendo más dinámico el mercado inmobiliario y minimizando los impactos negativos de sus ciclos económicos, para proporcionar así al inversor una rentabilidad estable de su inversión en el capital de estas sociedades, por cuanto las mismas están obligadas a distribuir a sus accionistas en forma de dividendos casi la totalidad de los beneficios que obtienen en cada ejercicio⁹⁷.

3. OTRAS MEDIDAS

3.1 Donaciones a descendientes de la primera vivienda habitual o de cantidades destinadas a su adquisición en Cataluña

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD) es un tributo, como ya sabemos, cedido a las CCAA. En virtud de esta cesión, las respectivas CCAA tienen la potestad para regular las reducciones de la base imponible, la tarifa, la fijación de la cuantía del patrimonio preexistente y los coeficientes multiplicadores, las deducciones y bonificaciones de la cuota, así como la gestión y liquidación del impuesto. Se aplicará, entonces, la normativa autonómica para todas las materias reguladas, y se acudirá a la regulación estatal para todo aquello no previsto por las CCAA.

En este contexto, Cataluña ha previsto en los artículos 54 y 55 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y donaciones para las donaciones a descendientes de inmuebles que constituyan la primera vivienda habitual del contribuyente o de

⁹⁶ Si se comunica fuera de plazo no se podrá aplicar el régimen especial en el mismo periodo impositivo, pero podrá aplicarse a partir del siguiente.

⁹⁷ VARONA ALABERN, J.E. (2012): “*La fiscalidad...*”, Civitas, Pamplona, op. cit., pp. 450-452

cantidades destinadas a su adquisición⁹⁸, una reducción del 95% del valor de la vivienda donada o del importe satisfecho a ese fin, con un máximo de 60.000€, o 120.000€⁹⁹ para el caso que el descendiente que recibe la donación tenga un grado de discapacidad igual o superior al 65%.

Para poder aplicar la reducción, es necesario que la donación se formalice en escritura pública, en la que conste que la inmueble se va a destinar a vivienda habitual o, de tratarse de importe para su adquisición¹⁰⁰, que la suma dineraria se destinara a la adquisición de la primera vivienda habitual. Además, el donatario tendrá que tener 36 años o menos, excepto para el caso de que éste padezca una discapacidad igual o superior al 65%, en el que no hay límite de edad. Por último, la base imponible total que corresponda a la última declaración de IRPF presentada por el contribuyente el periodo impositivo anterior no puede ser superior a 36.000 euros, sin que para ello compute el mínimo personal y familiar.

Mediante esta bonificación, se facilita el acceso a la vivienda a aquéllos colectivos con más dificultades, como son los jóvenes y los discapacitados, a la vez que se promueve, con ello, a la ocupación de las mismas.

3.2 La entrega de viviendas en el IVA

Otro de los incentivos a la ocupación de viviendas lo encontramos en el artículo 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que prevé en el contexto del IVA un tipo impositivo reducido del 10%, que se aplica, entre otras operaciones, a las entregas de viviendas y al arrendamiento con opción a compra¹⁰¹.

⁹⁸ En el caso de donaciones dinerarias la reducción se limita a aquellas donaciones efectuadas dentro de los tres meses anteriores a la adquisición de la vivienda.

⁹⁹ El límite máximo se aplican también en el supuesto de donaciones sucesivas o simultáneas, que se acumulan a estos efectos, tanto si son exclusivamente dinerarias como si combinan donación de vivienda y de dinero y tanto si provienen del mismo como de distintos ascendientes.

¹⁰⁰ Además para cuando se trate de una donación dineraria, se añade un requisito adicional a la formalización de escritura pública: que ésta se otorgue en el plazo de un mes desde la fecha de la donación.

¹⁰¹ Entre el 20 de agosto de 2011 y 31 de diciembre de 2012 el tipo aplicable fue el superreducido del 4%, a partir del 1 de enero de 2013 pasó a aplicarse el tipo reducido del 10%.

La aptitud para ser vivienda es determinante para la aplicación del tipo reducido. El Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), en su resolución 4392/2011 de 7 noviembre 2013, consideraba que un inmueble es apto para vivienda cuando obtiene la licencia de primera ocupación (la anterior cédula de habitabilidad). Por lo que, si en el momento de su transmisión los inmuebles no la tienen concedida, no procede la aplicación del tipo reducido, sino que la transmisión de las viviendas en construcción debe tributar al tipo general (21%). Los garajes y anexos situados en edificios, también gozaran del tipo reducido siempre que se transmitan conjuntamente con las viviendas, con el límite de dos plazas de garaje por vivienda.

Para el caso del arrendamiento con opción a compra, cuando el arrendatario sea una persona jurídica tributará por el tipo general, puesto que se presume que ese arrendamiento no está destinado a vivienda sino a la realización de una actividad económica¹⁰². Por otro lado, merece la pena apuntar que la DGT, en relación con este tipo de arrendamientos, ha precisado en su consulta vinculante nº V1279/2010, de 8 junio que cuando no se ejercite la opción de compra, no procederá la devolución de las cuotas del IVA que correspondan al arrendamiento, y en la nº V1236/2014, de 7 mayo, añadía que tampoco es posible suspender la liquidación del impuesto con el fin de realizar un único pago en el momento que se ejercite, efectivamente, la opción de compra.

En ambos casos, es decir, tanto para la entrega de viviendas, como para los arrendamientos con opción de compra de edificios o parte de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, se aplicará el tipo superreducido del 4% siempre que las viviendas estén calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública¹⁰³. Además, se aplicará también este tipo superreducido a las entregas de viviendas que sean adquiridas por las entidades dedicadas al arrendamiento, anteriormente

¹⁰² Vid. Contestación de la DGT a la cuestión planteada en la consulta vinculante nº V1563/2011, de 16 junio.

¹⁰³ A los efectos de aplicar este tipo superreducido, se consideran viviendas de protección oficial de régimen especial las viviendas de nueva construcción, o procedentes de la rehabilitación, destinadas exclusivamente a familias o personas cuyos ingresos familiares no excedan de 2,5 veces el IPREM, siempre que su precio máximo de venta por metro cuadrado de superficie útil no exceda de 1,5 veces el precio del módulo básico estatal. Las viviendas de protección oficial de promoción o protección pública son aquellas construidas sin ánimo de lucro, por el Estado, a través del Ministerio de Fomento, y por aquellos entes públicos territoriales a quienes expresamente se atribuye esta competencia sobre sus respectivos ámbitos geográficos.

analizadas¹⁰⁴, que apliquen el régimen especial que contempla la LIS, siempre que a las rentas que deriven de su posterior arrendamiento les sea aplicable la bonificación que prevé dicho régimen.

3.3 Beneficios fiscales en el contexto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD) regulado en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, es un tributo de naturaleza indirecta que grava diversos hechos imponible, agrupados en tres modalidades: Transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), Operaciones societarias (OS) y Actos jurídicos documentados (AJD). Este impuesto, es un tributo parcialmente cedido a las CCAA que tendrán competencia para regular: el tipo de gravamen en determinadas operaciones, las deducciones y bonificaciones de la cuota y la gestión del impuesto.

La modalidad TPO del impuesto grava, a grandes rasgos, los desplazamientos patrimoniales onerosos y negocios jurídicos asimilados que no resultan gravados por el IVA, con las particularidades que se recogen a continuación. Sin embargo, si acudimos a las reglas especiales de la LITPAJD, en concreto, el artículo 15 dispone que cuando se trate de constitución de fianzas y de derechos de hipoteca, prenda y anticresis en garantía de un préstamo, tributarán solo por éste último. Para más abundamiento, este préstamo estará exento en virtud del artículo 45.1.b) de la misma ley, que prevé la exención a la entrega de cantidades que sean efectuadas por entidades financieras, siempre que se realicen en ejecución de escrituras de préstamo hipotecario y que haya sido liquidado o declarado exento el impuesto que grave la constitución de ese préstamo.

Como ya hemos comentado el establecimiento de tipos de gravamen es una de las competencias asumidas por las CCAA, sin embargo, para aquéllas que no hayan fijado tipos propios, aplicarán los previstos por la normativa estatal¹⁰⁵. En concreto, Cataluña, sí ha hecho

¹⁰⁴ Vid. Supra. “III.2.1 2.1 Régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas”

¹⁰⁵ Esta normativa prevé tres tipos de gravamen para diferentes operaciones: se aplicará el 6% a la transmisión de bienes inmuebles, a la constitución y cesión de derechos reales sobre inmuebles que no sean de garantía y a los actos o contratos que comprendan muebles e inmuebles; el 4% se aplicará para la

uso de la cesión parcial del impuesto y ha regulado al efecto en el art. 7 de la Ley catalana 21/2001 de medidas fiscales y administrativas, sus propios tipos de gravamen. Así, la transmisión de inmuebles y la constitución de derechos reales que no sean de garantía que recaigan sobre los mismos tributarán al 10%, al 7% cuando éstos sean de protección oficial, y a un tipo más reducido del 5% la adquisición de inmuebles para vivienda habitual por miembros de familia numerosas, personas con discapacidad igual o superior al 65%, jóvenes de hasta 32 años¹⁰⁶. Además se prevé un tipo superreducido del 0,5% , aplicable a los arrendamientos de bienes inmuebles, abonándose mediante autoliquidación.

Además, la CCAA catalana ha previsto distintas bonificaciones, todas ellas incentivadoras de la ocupación de viviendas. En este sentido, se prevé, una bonificación del 70% de la cuota del impuesto por la transmisión de viviendas a favor de las empresas inmobiliarias, siempre la empresa adquiera la vivienda con la finalidad de venderla y que su actividad principal sea la construcción, promoción inmobiliaria o compraventa de inmuebles por cuenta propia.

En segundo lugar, se prevé la bonificación del 100% para la transmisión de vivienda habitual a una entidad financiera acreedora a consecuencia de no poder pagar el préstamo o crédito hipotecario concedidos para la adquisición de la misma, sobre los primeros 100.000 euros de base imponible exigiéndose que el transmitente continúe ocupando el inmueble mediante un contrato de arrendamiento con opción de compra firmado con la entidad financiera por un período mínimo de diez años. Esta bonificación del 100% es, también, aplicable a los contratos de arrendamiento con opción de compra sobre las viviendas habituales que se transmiten firmados entre las entidades financieras acreedoras y los propietarios personas físicas que transmiten la propiedad de su vivienda habitual a estas entidades haciéndose extensiva a la opción de compra y a la adquisición de su vivienda habitual por personas físicas que fue

transmisión de bienes muebles y semovientes, las concesiones administrativas y otros actos no gravados específicamente ni al 6% ni al 1%; y se aplicará el 1% a la constitución de derechos reales de garantía, pensiones y fianzas; la constitución de préstamos, incluso los representados por obligaciones y a la cesión de créditos.

¹⁰⁶ Para que se pueda aplicar el 5%, la base imponible total del IRPF, de todos los miembros de la familia minorada en el mínimo personal y familiar, de los sujetos pasivos correspondientes no ha de ser superior a 30.000 euros. En el caso de familias numerosas, se computarán para este cálculo 12.000 euros adicionales por cada hijo que exceda del determinado legalmente para considerarse como familia numerosa.

transmitida a la entidad financiera acreedora, por no poder hacer frente a sus pagos y que la vuelve a adquirir en el plazo de 10 años desde su transmisión.

Por su parte, bajo la modalidad de Actos Jurídicos Documentados (AJD) se encuentran sujetos diferentes tipos de documentos, recogándose tres submodalidades del impuesto: documentos notariales, documentos mercantiles y documentos administrativos. Para lo que nos interesa, la submodalidad de documentos notariales grava la constitución de derechos reales de garantía cuando esta se realice por sujetos pasivos del IVA, puesto que es incompatible, además de con el ISD, con el resto de modalidades de ITPAJD, esto es, TPO y OS (OS).

Para lo que nos interesa, se prevé, por un lado, la exención financiera a las actas de entrega de cantidades que sean efectuadas por organismos de crédito y ahorro, cuando se realicen en ejecución de escrituras de préstamo hipotecario, y siempre que el impuesto que recaiga sobre la constitución del préstamo haya sido liquidado o declarado exento. Por otro lado, se contemplan dos exenciones hipotecarias: la cancelación de hipoteca, quedando exenta la primera copia de escritura notarial que la documente; y la hipoteca inversa, por lo que resultan exentas aquéllas escrituras públicas que documenten las operaciones de constitución, subrogación, novación modificativa y cancelación de hipotecas inversas.

Para obtener la cuota tributaria, el tipo de gravamen se articula en dos modalidades: Un gravamen fijo de 0,30 euros por pliego o de 0,15 por folio, a elección del notario, que no podrá ser modificado por las CCAA y un gravamen variable que la normativa estatal prevé al 0,5%, sin perjuicio de que la CCAA tenga establecido otro tipo distinto.

Cataluña, para la modalidad de AJD, ha contemplado un tipo general del 1,5%, con lo cuál más elevado que el que se prevé con carácter subsidiario a nivel estatal. Pese a ello, ha previsto tipos de gravamen reducidos para determinadas situaciones. Dos de ellos, relacionados con el acceso a la vivienda: primero, un tipo del 0,5% aplicable en el caso de documentos que formalicen la constitución y la modificación de préstamos hipotecarios otorgados en favor de jóvenes de hasta 32 años o de personas con discapacidad en grado igual o superior al 33%, para la adquisición de su vivienda habitual, siempre que la base imponible total del IRPF, minorada en el mínimo personal y familiar, no sea superior a 30.000 euros. El segundo, más reducido, del 0,1% aplicable a aquellos documentos que formalicen la adquisición de viviendas declaradas protegidas o de préstamos hipotecarios para su adquisición (art. 7 ley 21/2001).

Finalmente, Cataluña ha previsto una bonificación del 100% para la escritura pública que documente la novación modificativa de créditos hipotecarios pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor¹⁰⁷, con el límite de 500.000 euros de base imponible.

En resumen, tanto en el TPO como en el AJD, Cataluña ha beneficiado con tipos más reducidos determinadas situaciones, con el fin nuevamente de facilitar el acceso a la vivienda, especialmente a aquéllos que se encuentran en situaciones más delicadas, constituyendo así una vez más medidas para incentivar la ocupación de inmuebles y contribuir así a que se haga efectivo el derecho a una vivienda digna, contemplado en el artículo 47 CE

¹⁰⁷ Siempre que se refiera al tipo de interés inicialmente pactado o vigente o a la alteración del plazo del crédito.

CONCLUSIONES

Comenzaba este trabajo describiendo el delicado contexto socioeconómico en el que hemos estado sumergidos los últimos años y que ha llevado consigo, inexorablemente, la dificultad de muchas familias para acceder a una vivienda o, incluso, para mantenerla. Por todo ello, a lo largo de este estudio, se ha querido dejar constancia de los principales mecanismos fiscales que hoy en día intentan, con mayor o menor éxito, atenuar esta situación.

En primer lugar, no ha quedado duda de que, aunque son muchos los ayuntamientos que prevén el recargo del IBI por inmueble desocupado establecido en el artículo 72.4 TRLRHL en sus ordenanzas fiscales, para que los ayuntamientos puedan exigirlo es necesario un desarrollo reglamentario que no puede realizarse sino por el Estado. En vistas de los obstáculos para llevar a cabo dicho desarrollo normativo que han estado presentes desde que se introdujo en 2002 debidos, por un lado, a la dificultad de definir el concepto de vivienda desocupada y, por otro, de la pasividad del gobierno estatal ante esta situación, no parece que, al menos a corto plazo, vaya a ponerse solución a esta situación. Sin embargo, no sucede lo mismo en territorio foral, que ha optado por aplicarlo a todos aquéllos que no constituyan la vivienda habitual del sujeto pasivo, por lo que, aunque incluyendo viviendas secundarias y vacacionales, ha permitido su aplicación efectiva, comprendiendo todos los elementos necesarios para poderse aplicar directamente por el Ayuntamiento en su Ordenanza municipal.

En este contexto, Cataluña, en ejercicio de la potestad tributaria autonómica y de la competencia exclusiva en materia de vivienda, crea el Impuesto sobre Viviendas Vacías que, apenas ocho meses después de su entrada en vigor y sin todavía haber tenido aún oportunidad de exigirse, ya ha sido cuestionada, por parte del Gobierno, su constitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, considerando que grava un hecho imponible gravado ya por el IBI. No obstante, y de lo que se desprende del análisis que se ha realizado de este impuesto catalán en relación con los principales principios constitucionales con los que podría darse una colisión, no considero que atente contra ninguno de ellos, por lo que, a mi juicio, debería fallarse de forma desestimatoria a la inconstitucionalidad.

Cabe destacar también, de entre las medidas gravosas para desincentivar la desocupación de viviendas, el régimen de imputación de rentas inmobiliarias del IRPF. Aunque es cierto que el propósito que se pretende conseguir con éste instrumento es totalmente

elogiable, el impuesto sobre el que se configura no parece la mejor vía para alcanzarlo, esto es así en primer lugar porque la eficacia del mecanismo es casi inapreciable en relación con el fin que se persigue, y en segundo lugar porque pese a que el Tribunal Constitucional haya admitido las rentas potenciales como rentas gravables y haya sostenido el ajuste del mismo al principio de capacidad contributiva, lo cierto es que existen otros mecanismos que se ajustan más a los principios constitucionales.

Para acabar, y por lo que respecta a los beneficios fiscales incentivadores a la ocupación de viviendas, hemos podido comprobar que existen multitud de mecanismos de distinta configuración en el marco de diferentes tributos de nuestro sistema impositivo. Pese a ello deberían, bajo mi punto de vista, acentuarse los beneficios fiscales al acceso a la vivienda mediante alquiler, puesto que todavía parece apreciarse de la normativa una inclinación por promover el acceso a la vivienda mediante compra. En ese sentido, y ante la realidad que nos aborda, son muchos los ciudadanos que no pueden permitirse la adquisición de la propiedad de una vivienda, por lo que solamente pueden acceder a ella a través del alquiler al exigir un menor endeudamiento familiar, frente a un mercado inmobiliario inestable y con unas entidades de créditos que hoy en día mantienen una posición escéptica a la concesión de préstamos, en especial a aquél sector de la población más joven, o con menos capacidad económica, que son los que precisamente, tienen más dificultades para acceder a una vivienda.

BIBLIOGRAFIA

- ALÍAS CANTÓN, M. (2015): “A vueltas con el recargo de hasta un 50 por cien en el IBI de las viviendas desocupadas” *Revista digital CEMCI*, nº 25
- ÁLVAREZ BARBEITO, P. (2011): “*Los beneficios fiscales de la vivienda habitual en el IRPF*” Netbiblo, Oleiros.
- (2008): “Reflexiones sobre la fiscalidad de la vivienda vacía en España” *AFDUDC*, nº 12, pp. 9-24
- CALVO ORTEGA, R. (2007): “La imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF y el principio de igualdad tributaria” *Nueva Fiscalidad*, nº 5, pp. 9-21
- CALVO VÉRGEZ, J. (2010): “*Fiscalidad en la inversión inmobiliaria en el Impuesto sobre Sociedades: Regímenes especiales*” J.M. BOSCH, Barcelona
- CHAMORRO GONZÁLEZ, J.M. (2015): “El recargo del IBI sobre bienes de uso residencial desocupados con carácter permanente” *Tributos Locales*, nº 120, pp. 29-38
- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. (2015): “Divergencias jurisprudenciales relativas al recargo sobre viviendas en el IBI” *Tributos Locales*, nº 120, pp. 13-19
- SANZ-ARCEGA, E. (2014): “El principio constitucional de progresividad tributaria: una nota para su interpretación reforzada en el marco del Estado autonómico” *Crónica Tributaria*, nº Extra 4
- SUNDERLAND, J. (2014): “*Sueños rotos: El impacto de la crisis de la vivienda española en grupos vulnerables*” Human Rights Watch, New York. Informe disponible en: <http://www.solidarios.org.es/wp-content/uploads/suenos-rotos-impacto-de-la-crisisen-vivienda.pdf>
- LEFEVRE, F. (2016): “*Memento Fiscal*” El Derecho, Madrid
- (2016): “*Memento IRPF*” El Derecho, Madrid
- (2016): “*Memento Impuesto Sobre Sociedades*” El Derecho, Madrid

- LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto. (1980): “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, *Estudios sobre Derecho Constitucional e internacional tributario*, Editorial de Derecho reunidas, Madrid
- MARTIN BARNUEVO-FABO, D. (1999): “*Determinación de la capacidad económica sometida a gravamen. Comentario*” Los nuevos impuestos de las Personas Físicas y sobre la Renta de no Residentes, ob.col., McGrawHill, Madrid
- MENÉNDEZ MORENO, A. (2005): “El marco constitucional de la financiación de las Comunidades Autónomas” *La reforma de los Estatutos de autonomía*, Junta de Castilla y León, Valladolid, pp. 477-506
- MORENO SERRANO, B. (2014): “Recargo del IBI para las viviendas desocupadas” *La Administración Práctica*, nº 5, pp.51-60
- NAVARRO GARCÍA, A. (2016): “Medidas fiscales para garantizar el Derecho de Acceso a la Vivienda: el recargo del IBI y otras medidas tributarias sobre las viviendas desocupadas” *Tributos Locales*, nº 123, pp. 47-62
- PEDRAZA BOCHONS, L. (1999): “*Imputación de rentas inmobiliarias*” Los nuevos impuestos de las Personas Físicas y sobre la Renta de no Residentes, ob.col., McGrawHill, Madrid
- RAMOS PRIETO, J. (2007): “Imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF y capacidad económica” *Revista de contabilidad y tributación. CEF*, nº 295, pp. 44-45
- (2007): “¿Es factible la desaparición de la imputación de rentas inmobiliarias del ámbito de la imposición sobre la renta de las personas físicas?, el aleccionador ejemplo de las Haciendas Forales.”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 19
- ROVIRA FERRER, I. (2015): “La constitucionalidad del Impuesto catalán sobre Viviendas Vacías” *Revista Técnica Tributaria*, nº 110, pp. 37-58
- RUBIAL PEREIRA, L. (2004): “*Los bienes inmuebles en los impuestos sobre la renta de las personas físicas residentes y no residentes*” Centro de Estudios Financieros, Madrid
- VARONA ALABERN, J.E. (2012): “*La fiscalidad de la vivienda en España*”, Civitas, Pamplona

VIANA BARRAL, V; SUÁREZ DE CENTI MARTÍNEZ, L. (2013): *“Propuestas de reforma del marco legislativo de la fiscalidad inmobiliaria”* ePraxis, Madrid

VINUESA ANGULO, J (2011): *“El fenómeno de las viviendas desocupadas”* Fundación General de la Universidad Autónoma de Madrid, Madrid

WERT ORTEGA, M. (2007): *“La inconstitucionalidad de la imputación de rentas inmobiliarias de la ley 18/1991”* *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, nº 288