

## **A VUELTAS CON EL RECARGO DE HASTA UN 50 POR CIEN EN EL IBI DE LAS VIVIENDAS DESOCUPADAS**

Manuel ALÍAS CANTÓN

*Diputado de Hacienda de la Diputación de Almería*

*Doctor en Derecho Fiscal*

### **SUMARIO:**

1. Introducción.
2. Estado de la cuestión
3. Necesidad de desarrollo reglamentario estatal
4. Posible existencia de un hecho imponible distinto del IBI
5. Posible finalidad extrafiscal del recargo
6. Conclusiones
7. Bibliografía consultada

### **RESUMEN:**

*Este trabajo analiza el recargo de hasta el 50 por ciento de la cuota líquida del IBI, recogido en el artículo 72.4 del TRLRHL, para los inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, a raíz de los últimos anuncios realizados por diversos ayuntamientos sobre su establecimiento y exigencia. Se estudia la legislación aplicable, tanto en territorio común como en los territorios forales, destacando sus diferencias. El trabajo se centra en la necesidad de desarrollo reglamentario del recargo por parte del Estado y en la imposibilidad legal de que las Comunidades Autónomas regulen aspectos relativos al citado recargo. Finalmente, se aborda la posible existencia de un hecho imponible distinto al IBI y si el citado recargo puede tener una naturaleza extrafiscal.*

### **1. INTRODUCCIÓN**

En los últimos tiempos hemos podido leer en los medios de comunicación titulares como: “los ayuntamientos gobernados por (...) aplican los mayores ibis a las casas vacías”; como: “los ayuntamientos de (...) y de (...) impondrá un recargo de hasta un 50% en el IBI de las viviendas desocupadas”; y como: “El decreto de viviendas vacías permite a los ayuntamientos cobrar más IBI”, entre otros. La primera noticia hace referencia a ayuntamientos del País Vasco, la segunda hace referencia a ayuntamientos de la Comunidad Autónoma de Madrid, y la tercera noticia hace

referencia a ayuntamientos de la Comunidad Autónoma de Andalucía. Es decir, el primer caso hace referencia a ayuntamientos de régimen foral, y el segundo y tercero hacen referencia a ayuntamientos de régimen común.

El impuesto sobre bienes inmuebles (en adelante IBI) grava la titularidad de derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales. Pero no la totalidad de los derechos, sino sólo los derechos de propiedad, de superficie y de usufructo sobre los citados bienes, así como el derecho de una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos. A los efectos de este impuesto tendrán la consideración de bienes inmuebles rústicos, de bienes inmuebles urbanos y de bienes inmuebles de características especiales, los definidos como tales en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario.

Antes de continuar, considero necesario hacer una breve referencia al origen y evolución del IBI, así como a la naturaleza jurídica del mismo.

En relación con el origen del IBI, el antecedente inmediato de este impuesto (algunos autores se remontan a la reforma tributaria de 1809 cuando se creó la contribución extraordinaria de guerra), lo encontramos en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en virtud de la cual se suprime como impuesto estatal la “cuota proporcional de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria”, y se transforma en tributo local de carácter real la “cuota fija de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria” y la “Contribución Territorial Urbana”.

Posteriormente, el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, dentro de su Título VIII dedicado a las Haciendas Locales, recogió en el artículo 232 y siguientes la “Contribución Territorial Rústica” y en su artículo 252 y siguientes la “Contribución Territorial Urbana”. Dicho Título VIII del texto refundido fue derogado por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales creándose el IBI, y tras la modificación operada en dicha norma, por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, finalmente se aprobó el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante TRLRHL).

Como se puede apreciar, en el caso del IBI, se grava el valor de los inmuebles, a diferencia de las Contribuciones Territoriales Urbana y Rústica, que gravaban el importe de las rentas reales o potenciales que producían los bienes inmuebles. En tal sentido, los artículos 232 y 253 del Real Decreto Legislativo 781/1986, al definir a las Contribuciones Territoriales Rústica y Urbana, lo hacían como tributos de carácter real, que recaían sobre el importe de las rentas anuales producidas, real o potencialmente, por los bienes o actividades calificados de una u otra manera, e integrantes, por tanto, de un tributo de producto sobre los réditos de dicha concreta fuente. Por tanto, con la creación del IBI, pasamos de un tributo sobre el producto a un tributo sobre el patrimonio, en el que la capacidad económica sometida a gravamen, se determina en función de la simple propiedad o determinados derechos reales sobre unos bienes inmuebles establecidos.

En relación con la naturaleza jurídica del IBI, podemos decir que: Es un impuesto “directo”, al gravar un índice directo de capacidad económica (titularidad de derechos sobre bienes inmuebles), además de no estar permitida la traslación jurídica de la cuota; es un impuesto “real”, ya que el objeto de gravamen es un presupuesto objetivo que no atiende a las circunstancias personales del sujeto pasivo para la determinación de a cuota; es un impuesto “de devengo periódico”, ya que se devenga periódicamente el primer día de cada año natural; es un impuesto de “exacción obligatoria”, pues constituye uno de los impuestos que obligatoriamente deben exigir los Ayuntamientos de conformidad con el artículo 59.1 del TRLRHL; y, es un impuesto de “titularidad compartida”, ya que la gestión catastral corresponde a la Administración del Estado y la gestión tributaria y recaudación corresponde al Ayuntamiento.

Para finalizar esta introducción y por su interés, debemos destacar la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 233/1999, de 16 de diciembre, en la que se señala: a) No duplicidad con el Impuesto sobre el Patrimonio: *“existen sólidos argumentos para afirmar que ni el sometimiento de la propiedad a tributación ni la coexistencia del Impuesto sobre el Patrimonio y el IBI transgreden los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad”*; b) Base imponible y principio de legalidad: *“Es claro, pues, que la Ley establece un límite cuantitativo máximo que «en ningún caso» el Gobierno puede soslayar; límite máximo de la base imponible -el valor de mercado- que, como hemos señalado al examinar la regulación de los precios públicos, en tanto que supone una remisión a criterios de naturaleza técnica, debe entenderse suficiente para respetar la reserva de ley tributaria”*; c) Tipos de gravamen: *“La fijación de un tipo de gravamen mínimo con autorización para su elevación hasta un límite dependiendo de la población de derecho de cada municipio es una técnica al servicio de la autonomía de los municipios que, a la par que se concilia perfectamente con el principio de reserva de Ley, sirve al principio, igualmente reconocido en la CE, de suficiencia, dado que, garantizando un mínimo de recaudación, posibilita a los municipios aumentar ésta en función de sus necesidades”*.

## 2. ESTADO DE LA CUESTIÓN

Como se dijo al inicio, el punto de partida de este trabajo lo fijamos en las noticias aparecidas en los medios de comunicación relativas a la imposición, por parte de varios ayuntamientos, de un recargo en el IBI a las viviendas desocupadas con carácter permanente. Dicho recargo ha sido establecido por algunos municipios de régimen foral y pretende establecerse por algún municipio de régimen común. Por tanto para el adecuado encauzamiento de la cuestión, deberemos partir de la regulación del IBI, tanto en los distintos regímenes forales, como en el régimen común.

Los municipios del denominado régimen foral, se rigen por la siguiente normativa:

- En la Comunidad Foral de Navarra, la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra, regula específicamente un Impuesto sobre Vivienda Desocupadas, estableciendo en su actual artículo 184 que: *“El Impuesto sobre Viviendas Deshabitadas 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, en función del Territorio Histórico donde radiquen, esto es, en el Territorio Histórico de Vizcaya, la Norma Foral 9/1989, de 30 de junio del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, nada dice sobre la posibilidad de exigir, por parte de los ayuntamientos, un recargo a los inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente; en el Territorio Histórico Álava, la Norma Foral 42/1989, de 19 de julio del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, nada dice sobre la posibilidad de exigir, por parte de los ayuntamientos, un recargo a los inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente; y, en el Territorio Histórico de Guipúzcoa, la Norma Foral 12/1989, de 5 de julio del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, modificada por la Norma Foral 4/201, de 4 de julio, señala en su artículo 14.5 que: *“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.”*

A diferencia de lo que ocurre en el régimen común, como más adelante veremos, en el Territorio Histórico de Guipúzcoa no existe el requisito del previo cumplimiento de condiciones reglamentarias, y el recargo podrá ser de hasta el 150 por cien. La exigencia de este recargo, por parte de los ayuntamientos de Guipúzcoa, ha sido avalada por el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa, entre otros, por el fallo nº 31.022 de 7 de julio de 2013.

Para los municipios, del denominado régimen común, establece el párrafo tercero del artículo 72.4 del TRLRHL, que: *“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.”* (En adelante “recargo viviendas desocupadas”).

Antes de proseguir, me voy a detener brevemente, aunque sea una cuestión tangencial con fondo del asunto, en hecho de que el “recargo viviendas desocupadas” (así lo denominaremos en adelante) se devenga el 31 de diciembre y se liquida anualmente por los Ayuntamientos. Por el contrario el IBI -propriadamente dicho-, es un impuesto de gestión mediante padrón, como consecuencia de su carácter marcadamente censal, por lo que se encuadra dentro de los tributos de vencimiento periódico y notificación colectiva. En este sentido, el artículo 75 del TRLRHL, indica que el IBI se devengará el primer día del período impositivo y que el período impositivo coincide con el año natural, estableciéndose en el artículo 62.3 de la LGT que: *“el pago en período voluntario de las deudas de notificación colectiva y periódica que no tengan establecido otro plazo en sus normas reguladoras deberá efectuarse en el período comprendido entre el día uno de septiembre y el 20 de noviembre o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente. La Administración tributaria competente podrá modificar el plazo señalado en el párrafo anterior siempre que dicho plazo no sea inferior a dos meses”*.

Lo dicho en el párrafo anterior, trae causa de lo establecido en el artículo 64 del TRLRHL (afección real en la transmisión) y de los artículos 78 (hipoteca legal tácita) y 79 (afección de bienes) de la LGT. De tal suerte, que de conformidad con el artículo 64 del TRLRHL, en los supuestos de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos que constituyen el hecho imponible de este impuesto, los bienes inmuebles objeto de dichos derechos quedarán afectos al pago de la totalidad de la cuota tributaria (no distingue entre cuota íntegra y líquida), en régimen de responsabilidad subsidiaria, en los términos previstos en la LGT, mientras que de conformidad con el artículo 78 de la LGT, en los tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público o sus productos directos, ciertos o presuntos, las entidades locales tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque estos hayan inscrito sus derechos, para el cobro de las deudas devengadas y no satisfechas correspondientes al año natural en que se exija el pago y al inmediato anterior.

La duda surge por el hecho de que el “recargo viviendas desocupadas” no grava periódicamente el bien inscribible, y el artículo 64 del TRLRHL establece que la afección real en la transmisión se realice en los términos previsto en la LGT, que exige en su artículo 78 que los tributos graven periódicamente los bienes. Además, el artículo 12.1 del TRLRHL establece que la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizará de acuerdo con lo prevenido en la LGT y en las demás leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo. Puesto que el “recargo viviendas desocupadas”, no es exigido en la actualidad por ningún ayuntamiento, no existen pronunciamientos doctrinales ni jurisdiccionales sobre dicho asunto.

Formulada la anterior cuestión, continuo señalando que, el “recargo viviendas desocupadas” fue creado *ex novo*, por el artículo 17 de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, que modificó el artículo 73 de la Ley de Haciendas Locales de 1988, ya que no existía en la redacción original de la misma. El fundamento de dicha modificación lo encontramos en la Exposición de Motivos de la Ley 51/2002, que

señala lo siguiente: “Destaca, asimismo, la posibilidad de aplicar un recargo a los inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados para facilitar el acceso de todos los ciudadanos al disfrute de una vivienda digna y adecuada”. La regulación de este “recargo viviendas desocupadas”, fue tal y como señala CHECA GONZÁLEZ<sup>1</sup>: “una de las cuestiones que más debates motivó desde que el proyecto de Ley de reforma de las haciendas locales tuvo entrada en el Congreso fue la tributación de los inmuebles desocupados”.

Según nuestro texto constitucional, un texto refundido, es una delegación legislativa de las Cortes Generales a favor del Gobierno, mediante una Ley ordinaria, para que refunda varios textos legales en uno solo (artículo 82.2 de la Constitución). La autorización para refundir textos legales determinará el ámbito normativo a que se refiere el contenido de la delegación, especificando si se circunscribe a la mera formulación de un texto único o si se incluye la de regularizar, aclarar y armonizar los textos legales que han de ser refundidos (artículo 82.5 de la Constitución).

En el caso del TRLRHL, dicha delegación legislativa fue otorgada al Gobierno, por parte del Legislador, a través de la D.A. 5ª de la Ley 19/2003, que añadió una disposición adicional decimotercera a la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988. Tal y como señala el párrafo cuarto de la Exposición de Motivos del TRLRHL, “esta delegación legislativa tiene el alcance más limitado de los previstos en el apartado 5 del artículo 82 de la Constitución, ya que se circunscribe a la mera formulación de un texto único y no incluye autorización para regularizar, aclarar y armonizar los textos legales a refundir”. Por lo que la inclusión en el TRLRHL del “recargo viviendas desocupadas” es el resultado del cumplimiento por el Gobierno de la delegación otorgada por las Cortes Generales para refundir en un solo texto la legislación existente en materia de haciendas locales.

En la actualidad (datos del Catastro de diciembre de 2013), existen un total de 200 municipios españoles que han incluido en sus respectivas Ordenanzas Fiscales el “recargo viviendas desocupadas”, lo que supone el 2,46% del total de los 8.116 municipios existentes en España.

### 3. NECESIDAD DE DESARROLLO REGLAMENTARIO ESTATAL

Como puede apreciarse, de la redacción del artículo 72.4 del TRLRHL, para que se pueda establecer el recargo por inmuebles urbanos de uso residencial desocupados con carácter permanente es necesario, el previo desarrollo, reglamentario por parte del Estado de las condiciones que deben cumplir. Éste, no se ha producido hasta este momento, por lo que, desde el punto de vista jurídico, podemos anticipar que dicho recargo sólo puede establecerse, pero no exigirse, hasta que exista desarrollo reglamentario en la materia por parte de Estado, sin que el mismo se incluya en la potestad tributaria de los ayuntamientos a través de sus correspondientes Ordenanzas fiscales.

<sup>1</sup> CHECA GONZÁLEZ, Clemente. “Las últimas reformas sobre el IBI y en materia catastral”, en QDL nº 8, Ed. Fundación Democracia y Gobierno Local, Barcelona, 2005, pág. 87.

De igual manera, dicha posibilidad de desarrollo reglamentario, a los efectos establecidos en el TRLRHL, también le está vedada a las Comunidades Autónomas, pese a que alguna de ellas, como es el caso de la Comunidad Autónoma de La Rioja (Disposición Adicional Segunda de la Ley 2/2007, de 1 de marzo, de Vivienda); la Comunidad Autónoma de Cataluña (Ley 18/2007, de 28 de diciembre, del derecho a la Vivienda); la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias (Disposición Final Primera de la Ley del Principado de Asturias 3/2012, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales para 2013); y más recientemente la Comunidad Autónoma de Andalucía (Ley 4/2013, de 1 de octubre, de medidas para asegurar el cumplimiento de la función social de la vivienda), hayan legislado sobre el concepto de “vivienda desocupada o vacía”.

Como dije anteriormente, en la actualidad existen varios municipios (200) que regulan este “recargo viviendas desocupadas” en sus Ordenanzas Fiscales del IBI. Sin embargo, no parece posible que materialmente puedan exigir dicho recargo, al no existir el preceptivo desarrollo reglamentario por parte del Estado, de las condiciones que deben cumplir los inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente. Nada hay que objetar sobre las Ordenanzas Fiscales del IBI, que se limitan a reproducir el contenido del artículo 72.4 del TRLRHL, sin ir más allá, remitiéndose al desarrollo reglamentario que de tal precepto realice el Estado. En este sentido, resulta de interés el contenido el fundamento Jurídico 5º de la Sentencia del TSJ de Aragón nº 205/2005, de 10 de marzo de 2005, relativa al artículo 73.4 de la Ley de Haciendas Locales de 1988, hoy en día artículo 72.4 del TRLRHL.

Aunque no sea el objeto de este trabajo, considero conveniente hacer una breve incursión en el desarrollo reglamentario del “recargo viviendas desocupadas”, para ello voy a seguir el hilo argumental utilizado por NAVARRO HERAS<sup>2</sup>. La autora aborda la necesidad de fijar las reglas para el régimen de propiedad horizontal y para el régimen de propiedad vertical, expresando la existencia de problemas cuando el inmueble estuviera compuesto por vivienda y plaza de garaje, estando alquilada la plaza de garaje, ya que el recargo es un porcentaje sobre la cuota líquida y la cuota líquida se fija para el inmueble; así como la necesidad de precisar de cuando un inmueble se encuentra desocupado con carácter permanente; y por último, constata otra serie de dificultades relacionadas con el orden de prelación establecido en el artículo 61 del TRLRHL. Concluye la autora, que: “*Como puede observarse, la implantación de la medida tiene fuertes dificultades*”.

Las dificultades del Gobierno para efectuar el desarrollo normativo han estado presentes desde la modificación legislativa de 2002, uniéndose, a esto la igualmente escasa voluntad política del Gobierno para acometer dicho desarrollo normativo<sup>3</sup>. De nada sirvió la aprobación por la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso de los

---

<sup>2</sup> NAVARRO HERAS, Rosana (Coordinadora). “Todo Haciendas Locales 2010”, Ed. CISS, Madrid, 2010.

<sup>3</sup> Borrador de Reglamento elaborado en 2004, que finalmente no vio la luz. Y en enero de 2007 el Gobierno informó que estaba estudiando el citado desarrollo reglamentario, pero dicha tentativa no llegó a materializarse.

Diputados, en su sesión de 19 de octubre de 2005, de una Proposición No de Ley en la cual se 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”*. Ni siquiera a requerimiento de la Comisión Ejecutiva de la FEMP de 14 de septiembre de 2010, el Gobierno ha procedido a desarrollar y aprobar la regulación reglamentaria del concepto de “vivienda desocupada con carácter permanente” a los efectos recogidos en el párrafo tercero del artículo 72.4 del TRLRHL. Por último, reseñar que en una respuesta parlamentaria a Esquerra Republicana, realizada por el Ministerio de Vivienda, el 17 de septiembre de 2007, se indicaba que *“no existe plazo previsto para un eventual desarrollo reglamentario, al no contemplarse como prioritario”*.

Parece incuestionable, o al menos a mí así me lo parece, que del desarrollo normativo sobre qué ha de considerarse como vivienda desocupada permanentemente, a los efectos establecidos en el TRLRHL, corresponde en exclusiva al Estado. Así lo han señalado de forma clara e inequívoca el TSJ de Cataluña en su Sentencia nº 535/2011, de 22 de julio de 2011, donde se dice: *“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 (...), cuando el TRLHL no alude expresamente a los Ayuntamientos o a las ordenanzas municipales para regular ciertas cuestiones de los tributos locales, sino que deja su desarrollo a un “reglamento”, como hace en el art. 72.4.3º (o en el art. 95.3, por poner otro ejemplo), debe entenderse que con ello se está remitiendo con precisión a las normas que aprueba el Gobierno central, pues sólo éstas reciben el nombre técnico de “reglamentos” (aparte de las que aprueban los gobiernos autonómicos, por supuesto)”*; el TSJ de Galicia en su Sentencia nº 944/2011, de 7 de noviembre de 2011, donde se dice: *“Son posibles dos posiciones: a) entender que la remisión las condiciones que se determinen reglamentariamente lo es las Ordenanzas Municipales, o b) considerar que la remisión al reglamento excluye las Ordenanzas, ya que, de otra manera existiría una mención explícita en este sentido en la Ley - como acontece en otras remisiones. Entendemos que esta segunda es la conclusión correcta. La DF única del RDL 02/2004 atribuye el gobierno la potestad reglamentaria para desarrollar la Ley, y no estar en uno de los supuestos del art. 15.3 del RDL 02/2004”*.

En el caso concreto de Andalucía, el TSJ de Andalucía en su Sentencia nº 2953/2010, de 14 de enero de 2010, dijo que: *“La competencia estatal para el desarrollo reglamentario del precepto es más patente si se considera lo sensible que queda por regular: Los requisitos para que una vivienda se considere desocupada. Si el supuesto de hecho se dejara a la regulación municipal, las diferencias entre municipios que establecieran el recargo necesariamente serían grandes, contradiciendo el principio general de igualdad (art. 31 CE). El Ayuntamiento no puede asumir la potestad reglamentaria atribuida al Gobierno de la Nación. En otro caso, como acontece aquí, el acto es nulo por vulnerar la Ley (art.62.2 LRJ-PAC), en este caso la de Haciendas Locales”*. La citada Sentencia del TSJ de Andalucía hace referencia al Dictamen del Consejo Consultivo de Andalucía de 29 de diciembre de 2008, en el que



se 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 del citado TRLRHL condiciona la exacción a la previa determinación de las condiciones reglamentarias que permitan la calificación de un inmueble residencial como desocupado con carácter permanente”*. También resulta de interés, el Informe de 12 de junio de 2013 de la Dirección General de Tributos, emitido a solicitud del Ayuntamiento de Málaga, donde se indica que: *“el establecimiento y aplicación del recargo precisa de una regulación reglamentaria estatal”*.

Cuando pensábamos que era un criterio pacíficamente admitido, que sólo el Estado podía reglamentar lo que se debe considerar vivienda desocupada, a los efectos del párrafo tercero del artículo 72.4 del TRLRHL, resulta que el Parlamento de Andalucía aprueba la Ley 4/2013, de 1 de octubre, de medidas para asegurar el cumplimiento de la función social de la vivienda (su origen es el Decreto Ley 6/2013, de 9 de abril), por la que se modifica la Ley 1/2010, de 8 de marzo, reguladora del derecho a la vivienda en Andalucía, introduciendo en dicha Ley una regulación sobre las viviendas deshabitadas. A este respecto, en su artículo 25.2, señala que: *“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 en su artículo 39.2, señala que: *“...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”*.

Resulta curioso que en el Diario de Sesiones del Parlamento de Andalucía del 25 de septiembre de 2013, donde se recoge el debate final de la Ley 4/2013, no exista ninguna intervención que haga referencia ni al artículo 25.2 ni al artículo 39.2; y su posible colisión con la normativa estatal en materia de haciendas locales.

A diferencia de las leyes de las Comunidades Autónomas de La Rioja, Principado de Asturias y Cataluña; la Ley Andaluza si pretende, al menos a primera vista, que su regulación sobre las viviendas desocupadas surta efectos sobre la aplicación del “recargo viviendas desocupadas” del TRLRHL, aunque más adelante veremos que dicha pretensión queda desvanecida. La aprobación de la Ley andaluza ha provocado –a modo de cascada–, que varios ayuntamientos andaluces se hayan manifestado diciendo que el contenido de la Ley 4/2013, les habilita para exigir el “recargo viviendas desocupadas” del artículo 72.4 del TRLRHL.

Recientemente (18 de diciembre de 2013) el Gobierno de la Nación ha presentado el Recurso de Inconstitucionalidad nº 7357/2013, contra dicha Ley, el cual ha sido admitido a trámite por el Tribunal Constitucional por Providencia del 14 de enero de 2014, que ha acordado mantener la suspensión de la aplicación de la Ley en virtud del Auto 115/2014, de 8 de abril de 2014. Hay que precisar que el citado Recurso de Inconstitucionalidad no solicita que sea declarado inconstitucional el artículo 39.2 de

la Ley 4/2013. El motivo lo podemos encontrar en el Dictamen del Consejo de Estado nº 1188/2013, de 21 de noviembre de 2011, donde podemos leer lo siguiente: *“El Consejo de Estado considera, en cambio, que no se produce en este caso la vulneración pretendida, toda vez que el artículo cuya constitucionalidad se cuestiona remite expresamente a lo dispuesto en la Ley reguladora del impuesto -esto es, la Ley estatal, dejando así a salvo lo que dicha Ley y, por ende, su normativa de desarrollo puedan establecer en relación con los requisitos que deben concurrir para que los inmuebles tengan la consideración de desocupados. Por otro lado, lejos de imponer a los Ayuntamientos una aplicación automática del mencionado recargo, el precepto autonómico condiciona su aplicación a los supuestos en que pueda exigirse, como se desprende del empleo de la locución adverbial “en su caso”, cuya virtualidad es precisamente la de limitar tal aplicación a los supuestos en que resulte procedente, esto es, a aquellos en que deba aplicarse de conformidad con lo dispuesto en la regulación estatal”*. Es decir, el Gobierno de la Nación no recurre la posible inconstitucionalidad del artículo 39.2 de la Ley 1/2010, según redacción dada por la Ley 4/2013, porque el Consejo de Estado, afirma meridianamente, que el contenido del citado artículo 39.2 remite expresamente a lo dispuesto en la Ley reguladora del impuesto, esto es, la Ley estatal, dejando así a salvo lo que dicha Ley y, por ende, su normativa de desarrollo puedan establecer en relación con los requisitos que deben concurrir para que los inmuebles tengan la consideración de desocupados. En definitiva, estamos en la misma situación que estábamos. Sólo el legislador estatal puede regular, de manera reglamentaria, los requisitos que deben cumplirse para que los ayuntamientos puedan exigir el recargo del 50 por ciento a los inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente.

Con anterioridad, y en igual sentido, el Tribunal Constitucional mediante el Auto 69/2014, de 10 de marzo de 2014, acordó mantener la suspensión de la eficacia de la Ley 24/2013, de 2 de julio de 2013, de medidas urgentes para garantizar el derecho a la vivienda en Navarra impugnada a través del Recurso de Inconstitucionalidad nº 6036-2013, por cuanto modificaba, entre otros, los aspectos relativos al registro de viviendas deshabitadas.

Estando así las cosas, carece de sentido la aparente euforia recaudadora que algunos ayuntamientos andaluces han manifestado, como consecuencia de la aprobación de Ley 4/2013, al considerar que la misma les habilita para exigir el “recargo viviendas desocupadas” del artículo 72.4 del TRLRHL.

En aparente discrepancia con lo establecido por el Consejo de Estado, se habían pronunciado con anterioridad CARRASCO PARRA y LOZANO CUANTADA<sup>4</sup>, señalando, en relación con el Decreto Ley 6/2013 (origen de la Ley 4/2013), que: *“Con ello, el Decreto Ley está facultando a los Ayuntamientos para que apliquen a estas viviendas declaradas deshabitadas el ‘recargo por inmuebles urbanos de uso residencia desocupados con carácter permanente’ previsto en el artículo 72 de Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, que puede llegar hasta el*

---

<sup>4</sup> CARRASCO PERERA, Ángel y LOZANO CUNTADA, Blanca. “Decreto Ley 6/2013, de 9 de abril, para asegurar el cumplimiento de la Función Social de la Vivienda de Andalucía: una nota de urgencia”, en Noticias Breves, abril 2013, Gómez-Acebo & Pombo, Madrid, 2013, pág. 2.

50% de la cuota líquida de este impuesto”. También en aparente contradicción con lo señalado por el Consejo de Estado se manifestó la Cámara de Cuentas de Andalucía<sup>5</sup> cuando señala, en relación con el Decreto Ley 6/2013, que: “*Tales previsiones pueden coadyuvar a la aplicación del recargo del 50% de la cuota líquida del impuesto establecido en el artículo 74.2 de la LRHL,...*”.

En mi modesta opinión, no existe tal habilitación, pues le está vedado al legislador autonómico, regular sobre haciendas locales, no sólo por lo establecido en el Dictamen del Consejo de Estado y en las tres sentencias antes reseñadas (TT.SS.JJ. de Cataluña, Galicia y Andalucía), sino además por lo establecido de manera reiterada por el Tribunal Constitucional. Ya en la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 233/1999, de 16 de diciembre, se estableció que existían campos, en el ámbito de las haciendas locales, en las Comunidades Autónomas no podían entrar en manera alguna, habida cuenta de que la competencia del Estado sobre dichas haciendas locales no era para fijar las bases, sino exclusiva. Por un lado, el artículo 149.1.14ª CE (hacienda general y deuda del estado) y el artículo 149.1.18ª CE (Las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas), y por otro lado el artículo 133 CE (La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes). Posteriormente, este alto tribunal, en su Sentencia 31/2010, de 28 de junio de 2010, ha declarado inconstitucional y por tanto nulo, el inciso del artículo 218.2 del Estatuto de Autonomía de Cataluña, en el que se decía lo siguiente: “*puede incluir la capacidad legislativa para establecer y regular los tributos propios de los gobiernos locales*”. La fundamentación jurídica, de manera sucinta, es que: “*de los art. 31.3 y 131.1 y e CE, la creación de los tributos locales ha de operarse a través del legislador estatal*”.

Pero la imposibilidad de que el legislador autonómico regule aspectos de los tributos locales, ha sido, una vez más, ratificada por la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 184/2011, de 23 de noviembre de 2011, cuando señala que: “*...las exenciones son uno de los elementos fundamentales del tributo sometidos al principio de reserva de ley, de modo que, si la reserva ha de operarse necesariamente a través del legislador estatal, debe concluirse, que sólo la ley estatal está llamada a cumplir este requisito, y no una ley autonómica...*”. Es evidente, o al menos a mí así me lo parece, que cualquier recargo que incida en la determinación de la cuota de un tributo, es un elemento fundamental del mismo, y por lo tanto, si dicho tributo es local, sólo está habilitado para regular dicho recargo el legislador estatal.

#### **4. POSIBLE EXISTENCIA DE UN HECHO IMPONIBLE DISTINTO DEL IBI**

La redacción dada al párrafo tercero del artículo 72.4 del TRLRHL, parece situarnos más cerca de un impuesto distinto al IBI, que de un recargo sobre dicho impuesto. Tal y como está redactado el citado párrafo, da toda la sensación de estar definiendo un hecho imponible distinto del IBI, como es gravar los inmuebles de uso

<sup>5</sup> Informe de Fiscalización del impuesto sobre Bienes inmuebles en los municipios capitales de provincia. Ejercicio 2011. Publicado en el BOJA nº 245 de 17 de diciembre de 2013. Página 19.

residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente. Recordemos que el IBI grava el valor de los bienes inmuebles en los términos establecidos en el TRLRHL.

Es evidente que el TRLRHL, al ser un texto refundido dictado por el Gobierno al amparo del artículo 82.2 de la Constitución, con las limitaciones establecidas en el artículo 82.5 de la misma, no podría crear *ex novo* ningún tributo, por lo que se optó por incluir este nuevo hecho imponible (según mi criterio) dentro del IBI.

Aunque resulte ocioso decirlo, hay que precisar que la naturaleza de este “recargo viviendas desocupadas” es distinta de los recargos contemplados en el artículo 10 del TRLRHL, el cual indica lo siguiente: “*En la exacción de los tributos locales y de los restantes ingresos de derecho público de las entidades locales, los recargos e intereses de demora se exigirán y determinarán en los mismos casos, forma y cuantía que en la exacción de los tributos del Estado*”. Se está refiriendo a los Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo contemplados en el artículo 27 de la LGT y de los recargos del periodo ejecutivo contemplados en el artículo 28 de la LGT, únicos tipos de recargos contemplados en la LGT.

En relación con los recargos por declaración extemporánea, las Sentencias del Tribunal Constitucional nº 164/1995, de 13 de noviembre de 1995 y nº 44/1996, de 14 de marzo de 1996, relativas al artículo 61.2 de la LGT de 1963 (recargo por ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento), señalan que este recargo representa: “*una medida disuasoria al cumplimiento intempestivo de las obligaciones tributarias sin que se pueda equiparar de forma exacta con una sanción o una medida indemnizatoria*”, aunque como ha manifestado ESEVERRI MARTINEZ<sup>6</sup>, en relación con el artículo 61.2 de la LGT de 1963: “*La ineficacia del precepto ha sido patente*”. Por otro lado, la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 127/2002, de 23 de mayo, ha calificado como sanciones determinados recargos tributarios, dependiendo de su configuración legal.

En relación con los recargos del periodo ejecutivo, la doctrina administrativa y jurídica ha sido muy dispar. Así, encontramos desde los que han considerado que tenían carácter indemnizatorio, sancionador o de obligación accesorio, hasta los que consideran una tasa por la prestación de un servicio público. Hoy en día, la postura más extendida es, que dichos recargos, tienen el carácter resarcitorio por los gastos ordinarios del procedimiento de apremio. Esta última postura coincide con las Resoluciones del TEAC de 8 de mayo de 1996 y de 13 de marzo de 1997, así como con las Sentencias de la Audiencia Nacional de 11 de mayo de 1993 y de 22 de octubre de 1996.

Lo que parece irrefutable, es que el “recargo viviendas desocupadas” del artículo 72.4 del TRLRHL, en ningún caso es una medida disuasoria del incumplimiento de la obligación tributaria; ni tiene carácter indemnizatorio, sancionador o de obligación accesorio; ni es un tasa por la prestación de un servicio público; ni tiene carácter resarcitorio por los gastos ordinarios del procedimiento. En definitiva, podríamos estar en presencia de un impuesto distinto al IBI que grava los inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente.

<sup>6</sup> ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. “Comentario al artículo 61 de la LGT”, en “La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio”, Ed. Cedecs, Madrid, 1995, pág. 88.

Una vez aclarado que el “recargo viviendas desocupadas” es de naturaleza distinta de los recargos de los artículos 27 y 28 de la LGT, podríamos considerarlo como una prestación tributaria accesoria inserta en el artículo 25.1 de la LGT, el cual señala que: “*Son obligaciones tributarias accesorias aquellas distintas de las demás comprendidas en esta sección que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria*”. Además, el artículo 58 de la LGT, dedicado a la deuda tributaria, señala en su apartado 2.d) que además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por: “*Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos*”. Los recargos del artículo 58.2.d) de la LGT históricamente han sido utilizados para financiar entes públicos distintos de aquellos a los que inicialmente va destinado el tributo principal. En este sentido, MENÉNDEZ MORENO<sup>7</sup>, señala que: “*Se trata de un instrumento normativo que valiéndose de la estructura fundamental de un determinado tributo que financia a un ente público, utiliza dicha estructura para financiar a otro,...*”. Por su parte, en este mismo sentido, GOROSPE OVIEDO<sup>8</sup>, señala que: “*Tales recargos pueden establecerse a favor de un Ente público distinto del sujeto activo del tributo tomado como parámetro para su fijación...*”. Es decir, valiéndose de la estructura de un determinado tributo (normalmente un impuesto), se utiliza un mismo hecho imponible y a un mismo sujeto pasivo para financiar dos entes públicos distintos, de tal forma que un ente percibe el tributo principal y el otro ente percibe el recargo sobre el tributo principal.

Centrándonos en lo que aquí nos interesa, lo primero que me llama la atención es que el “recargo viviendas desocupadas” lo puede exigir el municipio sobre la cuota líquida del IBI exigido por ese mismo municipio, lo que se aparta de la concepción tradicional de este tipo de recargos y, sobre todo, del criterio general establecido en el artículo 2 del TRLRHL, que señala lo siguiente: “*1. La hacienda de las entidades locales estará constituida por los siguientes recursos: b) Los tributos propios clasificados en tasas, contribuciones especiales e impuestos y los recargos exigibles sobre los impuestos de las comunidades autónomas o de otras entidades locales.*” Como se puede apreciar, con carácter general, constituye un recurso de las haciendas locales, los recargos sobre los impuestos de las CC.AA. o sobre los impuestos de otras EE.LL. En este sentido, encontramos en el TRLRHL el recargo de las Provincias<sup>9</sup> sobre el IAE de las cuotas municipales (artículo 134 del TRLRHL) y el recargo de las Áreas Metropolitanas sobre el IBI sobre Bienes Inmuebles sitios en el territorio de la entidad (artículo 153.1.9 del TRLRHL). En ambos casos, se cumple el requisito general de que una Entidad local, distinta a la exactora del impuesto (Provincia –también Consejo Insular y Cabildo Insular- o Área Metropolitana), es la que ostenta la potestad de exigir el recargo sobre el impuesto municipal.

<sup>7</sup> MENÉNDEZ MORENO, Alejandro; ALONSO MURILLO, Felipe; ANIBARRO PÉREZ, Susana; CORCUERA TORRES, Amable; PÉREZ DE LA VEGA, Leonor; y VILLARÍN LAGOS, Marta. “Derecho Financiero y Tributario. Parte General”, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2009, pág. 220.

<sup>8</sup> GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio. “La figura del recargo autonómico”, en Estudios del sistema de financiación autonómica, Ed. Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2002, pág. 148.

<sup>9</sup> El Recargo provincial sobre el IAE también puede ser exigido por los Consejos Insulares de Baleares (artículo 157 del TRLRHL) y por los Cabildos Insulares de Canarias (artículo 158.1 del TRLRHL).

Para mayor abundamiento, el artículo 38.2 del TRLRHL, señala que: “*Fuera de los supuestos expresamente previstos en esta ley las entidades locales podrán establecer recargos sobre los impuestos propios de la respectiva comunidad autónoma y de otras entidades locales en los casos expresamente previstos en las leyes de la comunidad autónoma.*” Una vez más, y con carácter general, el TRLRHL establece la posibilidad de que, en los casos expresamente recogidos en una Ley autonómica, las Entidades locales puedan establecer recargos solamente sobre los impuestos propios de la respectiva CA.AA. y de otras EE.LL.

Lo segundo que me llama la atención es que mientras el IBI se devenga el primer día del periodo impositivo (artículo 75.1 del TRLRHL), el recargo el IBI sobre las viviendas desocupadas se devenga el 31 de diciembre (artículo 72.4 del TRLRHL) 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. En definitiva, un mismo impuesto (ya que los recargos gozan de la naturaleza del impuesto que recargan), se devenga el 1 de enero del ejercicio y se exacciona mediante padrón, y a su vez, se devenga el 31 de diciembre y se exacciona mediante liquidación administrativa.

De este modo, el coste de exacción del recargo el IBI sobre las viviendas desocupadas podría suponer un coste superior a la propia recaudación –sobre todo si se aplica de manera generalizada en municipios donde la cuota líquida del IBI es pequeña-, cuando lo lógico es evitar actuaciones recaudatorias que presupongan un nulo provecho para la Hacienda municipal o para el cumplimiento de los fines legamente encomendados a la Administración municipal, como es el caso de las liquidaciones cuya exacción genera unos costes superiores a los recursos que potencialmente pudieran derivarse de aquellas.

Además, no surtiría efecto la posible domiciliación bancaria que el contribuyente pudiera haber realizado para el pago del IBI, ya que las domiciliaciones sólo surten efecto para los tributos de vencimiento periódico. Pero, es que además, tampoco le sería de aplicación la posible bonificación de hasta el cinco por ciento, que pudiera tener establecida el municipio por la domiciliación de las deudas de vencimiento periódico en una entidad bancaria (artículo 9.1 del TRLRHL). Es decir, a modo de resumen, un mismo impuesto podría gozar de una bonificación de hasta el cinco por ciento por estar domiciliado su pago y a la vez no gozar de bonificación por el recargo sobre ese mismo impuesto.

Estaríamos en presencia de un impuesto cuyo hecho imponible sería: la titularidad de un derecho real de usufructo o propiedad (por este orden) sobre bienes inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente; no estarían sujetos: ni los bienes urbanos que no fueran residenciales, ni los bienes rústicos, ni los bienes de características especiales; el sujeto pasivo: sería quién ostente la titularidad del derecho sobre el inmueble de uso residencial que se encuentre desocupado; la base imponible sería la cuota líquida del IBI; el tipo de gravamen: sería hasta del 50 por ciento y recae sobre la cuota líquida; el devengo: sería el 31 de diciembre; y la forma de exacción: sería mediante liquidación efectuada por la Administración.

En cuanto a las exenciones, parece difícil que ninguna de las contempladas en artículo 62 del TRLRHL pudiera tener encaje en este impuesto. En cuanto a las bonificaciones obligatorias de artículo 73 y potestativas del artículo 74 del TRLRHL, tampoco parece que pudieran tener encaje en este impuesto. Aunque en la actualidad, el recargo del artículo 72.4 del TRLRHL, se aplica sobre la cuota líquida, que tal y como señala el artículo 71 del TRLRHL, es igual a la cuota íntegra minorada con las bonificaciones que procedan.

Asumo que esta posición de considerar el “recargo viviendas desocupadas” como un impuesto distinto al IBI, es radicalmente contraria a la mantenida por GARCÍA FRIAS<sup>10</sup>, por cuanto la citada autora sostiene que: *“cuando haya un único sujeto activo, no podrá hablarse de obligaciones diferentes y tampoco de tributos distintos”*. De tal suerte que en el caso del recargo de las Provincias sobre el IAE y del recargo de las Áreas Metropolitanas sobre el IBI, se cumpliría el requisito de existir dos sujetos activos, la Provincia en el primer caso y el Área Metropolitana en el segundo, cosa que no ocurre en el “recargo viviendas desocupadas”. La posición mantenida por GARCÍA FRIAS, difiere del sentir mayoritario de los autores que califican a los recargos como tributos. En este sentido CAZORLA PRIETO<sup>11</sup>, señala que: *“el recargo legalmente establecido sobre base o cuota constituye, desde el punto de vista categorial un tributo. Dentro de esta categoría genérica seguirá la misma condición específica del tributo al que esté conectado, es decir, se tratará de un impuesto, tasa o contribución especial, según lo sea el tributo al que se adhiera, toda vez que esta condición depende de la configuración del hecho imponible y esta es común para el tributo y recargo”*.

Dicho lo anterior, lo cierto es que el legislador estatal (en realidad el Gobierno por delegación de las Cortes Generales) ha configurado el “recargo viviendas desocupadas” como un recargo sobre la cuota líquida del IBI y no como un impuesto distinto del IBI. Ello evita que pueda surgir un futuro conflicto por una doble imposición interior, en el caso de que una Comunidad Autónoma decida establecer un impuesto sobre viviendas desocupadas. En este sentido, el artículo 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, según redacción dada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, señala que: *“Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales”*. Así, de esta manera, no puede surgir conflicto alguno entre el “recargo viviendas desocupadas” y un eventual impuesto autonómico que grave las viviendas desocupadas permanentemente.

En marzo de este año, la Comunidad Autónoma de Cataluña presentó un anteproyecto de Ley para la creación de un impuesto propio de la Comunidad Autónoma dirigido a gravar los pisos propiedad de los bancos y demás entidades financieras que se encuentren desocupados durante un período de tiempo superior a dos años. La *Generalitat* ha justificado la adopción de la misma en la necesidad de aumentar el parque de pisos en alquiler, incentivando, en este sentido, a las entidades financieras a

<sup>10</sup> GARCÍA FRÍAS, María de los Ángeles. “La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico”, en Estudios Jurídicos 74, Ed. Universidad de Salamanca, Salamanca, 1994, pág. 31

<sup>11</sup> CAZORLA PRIETO, Luís María. “Recargos e impuestos sobre la renta de las personas físicas”, Ed. La Ley, Madrid, 1986, pág. 51.

que vendan o, en su caso, alquilen el importante número de viviendas que la crisis económica y sus efectos sobre los deudores hipotecarios han puesto en su poder.

Para finalizar este apartado, debo recordar que la Comunidad Foral de Navarra tiene establecido como impuesto distinto al IBI, el Impuesto sobre Viviendas Deshabitadas, que grava las viviendas desocupadas, si bien está configurado como un impuesto municipal, y no, como un impuesto autonómico.

## 5. POSIBLE FINALIDAD EXTRAFISCAL DEL RECARGO

El fin principal de los tributos -especialmente los impuestos- es contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, tal y como se desprende el artículo 31.1 de la Constitución, cuando señala que: *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario...”*. No obstante el legislador puede utilizar los tributos para fines distintos del contributivo, que no desvirtúan tal naturaleza, como son los fines extrafiscales. Tal y como señala LEJEUNE VALCARCEL<sup>12</sup>, 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”*.

Estos fines extrafiscales no se encuentran recogidos expresamente en nuestro texto Constitucional, pero pueden derivarse de los preceptos constitucionales en los que se establecen los principios rectores de política social y económica, según las Sentencia del Tribunal Constitucional nº 37/1987, de 26 de marzo de 1987; nº 186/1993, de 7 de junio de 1993; nº 289/2000, de 30 de noviembre de 2000; y nº 179/2006, de 13 de junio de 2006, entre otras. En particular, la Sentencia nº 37/1987 señala que: *“Es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente artículos. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados”*, y la Sentencia nº 179/2006, señala que: *“que el tributo puede no ser sólo una fuente de ingresos, una manera de allegar medios económicos a los entes territoriales para satisfacer sus necesidades financieras (fin fiscal), sino que también puede responder a políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria (fin extrafiscal)”*.

Por otro parte, el párrafo segundo del artículo 2.1 de la LGT, indica 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 económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”*.

---

<sup>12</sup> LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto. “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, en Estudios sobre Derecho Constitucional e internacional tributario, Ed. Editorial de Derecho Reunidas, Madrid, 1980, pág. 176.



Sentada la posibilidad de que un tributo tenga un fin extrafiscal con base en los principios rectores de política social y económica establecidos en la Constitución, se hace necesario averiguar si el “recargo viviendas desocupadas”, puede encontrar un acomodo en dichos principios rectores, y ser considerado con un tributo (recargo) con fines extrafiscales.

Partiendo de lo establecido en el artículo 47 de la Constitución, inserto dentro del Título I. De los derechos y deberes fundamentales. Capítulo tercero. De los principios rectores de la política social y económica, que señala lo siguiente: “*Todos los españoles tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada. Los poderes públicos promoverán las condiciones necesarias y establecerán las normas pertinentes para hacer efectivo este derecho, regulando la utilización del suelo de acuerdo con el interés general para impedir la especulación*” y de lo expresado en la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 152/1988, de 20 de julio de 1988, que dice: “...el art. 47 actúa como un mandato a los poderes públicos en cuanto que éstos están obligados a definir y ejecutar las políticas necesarias para hacer efectivo aquel derecho, configurado como un principio rector o directriz constitucional que tiene que informar la actuación de aquellos poderes...”, podríamos aventurarnos a decir que el “recargo viviendas desocupadas” cumple con los requisitos para poder ser considerado como un tributo con finalidad extrafiscal. Si a esto añadimos lo expresado en la Exposición de Motivos de la Ley 51/2002, que vincula el establecimiento de dicho recargo con el objeto de “*facilitar el acceso de todos los ciudadanos al disfrute de una vivienda digna y adecuada*”, podemos concluir que efectivamente el “recargo viviendas desocupadas” debe ser considerado como un tributo con finalidad extrafiscal.

Ahora bien, tal y como indica RAMOS PRIETO<sup>13</sup>, la creación un tributo con fines extrafiscales, debe encontrarse amparada en el ejercicio de alguna competencia material. No es exigible tal requisito para aquellos tributos propios que sólo persigan la consecución de un objetivo recaudatorio o fiscal. Dejando a un lado que la competencia para regular las haciendas locales es exclusiva del Estado (artículo 133.1 de la Constitución), hay que decir que el artículo 25.1.a) de la LRBRL señala -según redacción dada por el artículo 1.8 de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre- como competencia del municipio, la siguiente materia: “*Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística. Protección y gestión del Patrimonio histórico. Promoción y gestión de la vivienda de protección pública con criterios de sostenibilidad financiera. Conservación y rehabilitación de la edificación*”. Visto que el municipio tiene competencia en materia de promoción y gestión de vivienda, podríamos considerar que se cumple el requisito señalado por el autor. Y, por supuesto, si lo vemos desde la vertiente de la competencia que tiene el Estado, en relación con los principios rectores de política social y económica, igualmente se cumpliría el requisito señalado por el autor.

En definitiva, visto el artículo 47 de la Constitución, la Exposición de Motivos de la Ley 51/2002, y dada la limitada capacidad recaudadora de esta figura impositiva, el “recargo viviendas desocupadas” parece configurarse más como una medida

<sup>13</sup> RAMOS PRIETO, Jesús. “El sistema tributario del estado autonómico”, Ed. Fundación Pública Andaluza Centro de Estudios Andaluces, Sevilla, 2012, pág. 287.

disuasoria, o de fomento del acceso a la vivienda digna y adecuada, que de una medida estrictamente generadora de ingresos tributarios.

## 6. CONCLUSIONES

**Primera.-** Para la que los ayuntamientos puedan exigir el recargo establecido en el párrafo tercero del artículo 72.4 del TRLRHL, para los inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, es necesario que con carácter previo, se produzca un desarrollo reglamentario por parte del Estado.

**Segunda.-** Los ayuntamientos a través de sus Ordenanzas Fiscales pueden establecer, pero no exigir el pago, del recargo establecido en el párrafo tercero del artículo 72.4 del TRLRHL, hasta que exista desarrollo reglamentario de la materia por parte de Estado.

**Tercera.-** El desarrollo reglamentario establecido por el párrafo tercero del artículo 72.4 del TRLRHL, le está vedado a los ayuntamientos y a las Comunidades Autónomas.

**Cuarta.-** Tal y como está configurado el recargo del párrafo tercero del artículo 72.4 del TRLRHL, podría considerarse, no sin cierta polémica, que estamos en presencia de un hecho imponible distinto del IBI, por lo estaríamos en presencia de un nuevo impuesto.

**Quinta.-** A la vista del artículo 47 de la Constitución y de la Exposición de Motivos de la Ley 51/2002, podría considerarse, no sin cierta polémica, que estamos en presencia de un recargo (o impuesto) de naturaleza extrafiscal para el fomento del acceso a la vivienda digna y adecuada.

## 7. BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

CARRASCO PERERA, Ángel y LOZANO CUNTADA, Blanca. “Decreto Ley 6/2013, de 9 de abril, para asegurar el cumplimiento de la Función Social de la Vivienda de Andalucía: una nota de urgencia”, en *Noticias Breves*, abril 2013, Gómez-Acebo & Pombo, Madrid, 2013.

CAZORLA PRIETO, Luís María. *Recargos e impuestos sobre la renta de las personas físicas*, Ed. La Ley, Madrid, 1986.

CHECA GONZÁLEZ, Clemente. “Las últimas reformas sobre el IBI y en materia catastral”, en *QDL* nº 8, Fundación Democracia y Gobierno Local, Barcelona, 2005.

ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. “Comentario al artículo 61 de la LGT”, en *La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio*, Ed. Cedecs, Madrid, 1995.

- GARCÍA FRÍAS, María de los Ángeles. “La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico”, en *Estudios Jurídicos* 74, Ed. Universidad de Salamanca, Salamanca, 1994.
- GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio. “La figura del recargo autonómico”, en *Estudios del sistema de financiación autonómica*, Ed. Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2002.
- LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto. “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, en *Estudios sobre Derecho Constitucional e internacional tributario*, Ed. Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1980.
- MENÉNDEZ MORENO, Alejandro; ALONSO MURILLO, Felipe; ANIBARRO PÉREZ, Susana; CORCUERA TORRES, Amable; PÉREZ DE LA VEGA, Leonor; y VILLARÍN LAGOS, Marta. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2009.
- RAMOS PRIETO, Jesús. *El sistema tributario del estado autonómico*, Ed. Fundación Pública Andaluza Centro de Estudios Andaluces, Sevilla, 2012.
- NAVARRO HERAS, Rosana (Coordinadora) *Todo Haciendas Locales 2010*, Ed. CISS, Madrid, 2010.