



# Máster Universitario en Asesoría Fiscal

## **Trabajo Fin de Máster**

### **La tributación de las viviendas desocupadas en España**

Universidad Miguel Hernández de Elche

Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche

Curso académico 2017/2018

Alumno: David Candela Agulló

Tutor: Juan Benito Gallego López

## ABREVIATURAS

Art.	Artículo
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOJA	Boletín Oficial de la Junta de Andalucía
BON	Boletín Oficial de Navarra
CC	Código Civil
CCAA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
DGT	Dirección General de Tributos
DOGC	Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya
EUSTAT	Instituto Vasco de Estadística
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
INE	Instituto Nacional de Estadística
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LIP	Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio
LOFCA	Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas
Núm.	Número
p.	Página
pp.	Páginas
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto Legislativo
RIRPF	Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones
ss.	Siguientes
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TC	Tribunal Constitucional

TRLRHL 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

TS Tribunal Supremo

TSJ Tribunal Superior de Justicia

## ÍNDICE

RESUMEN .....	6
1. INTRODUCCIÓN .....	8
2. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LAS VIVIENDAS DESOCUPADAS .....	12
2.1. Concepto de vivienda.....	12
2.1.1. Definición legal.....	12
2.1.2. Definición doctrinal .....	14
2.2. Concepto de vivienda desocupada .....	15
2.3. Principales cifras de viviendas vacías.....	19
3. TRIBUTOS Y PROPIEDAD PRIVADA .....	22
3.1. Derecho a una vivienda digna y adecuada.....	22
3.2. Mandato a los poderes públicos.....	23
3.3. Propiedad inmobiliaria y su tributación.....	25
4. TRIBUTACIÓN DE LAS VIVIENDAS DESOCUPADAS EN EL IRPF: LAS IMPUTACIONES DE RENTA .....	27
4.1. Evolución normativa.....	27
4.2. Concepto actual y características .....	29
4.3. Justificaciones de las imputaciones de renta.....	32
5. TRIBUTACIÓN AUTONÓMICA Y LOCAL SOBRE LA VIVIENDA VACÍA ....	34
5.1. Tributos autonómicos.....	34
5.1.1. El impuesto sobre las viviendas vacías con la finalidad de adquirir viviendas para su arrendamiento social previsto en la Ley 14/2015, de 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías, y de modificación de normas tributarias y de la Ley 3/2012, de Cataluña .....	36
5.1.2. El impuesto sobre las viviendas deshabitadas de la Ley Foral 31/2013, de 31 de octubre, de modificación del artículo 132 y del Capítulo VIII del Título II de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de haciendas locales de Navarra.....	39
5.1.3. El canon municipal sobre viviendas deshabitadas del País Vasco .....	41
5.2. Tributos locales .....	42
5.2.1. Aproximación al IBI .....	43
5.2.2. El recargo sobre la vivienda vacía en el IBI .....	44
5.2.2.1. Evolución normativa.....	44
5.2.2.2. Naturaleza jurídica .....	46

5.2.2.3 Eficacia y problemas en su aplicación.....	48
6. CONCLUSIONES.....	54
7. BIBLIOGRAFÍA.....	58
8. WEBGRAFÍA.....	62

## **RESUMEN**

El presente trabajo pretende analizar la tributación de las viviendas desocupadas teniendo en cuenta que el derecho a una vivienda digna es uno de los derechos más elementales del ser humano, pese a no ser reconocido como derecho fundamental. En los últimos años, existen varias iniciativas legislativas cuyo objetivo es conseguir dar una salida a estas viviendas para favorecer el acceso de las mismas a los colectivos con mayores dificultades. Entre las herramientas con las que cuentan los poderes públicos para garantizar el derecho a la vivienda encontramos los recargos, los regímenes especiales (por ejemplo, el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas que regula importantes bonificaciones por dedicarse a dicha actividad) o impuestos que gravan adicionalmente los inmuebles desocupados. El objetivo de esta política fiscal es que el contribuyente que tenga una vivienda vacía ceda su uso a un tercero y se solucione, al menos parcialmente, el problema de la gente sin hogar o con problemas para poder independizarse. No obstante, estas medidas pueden chocar con derechos como el de la propiedad privada y principios como el de capacidad económica o justicia tributaria, por lo que existe un amplio debate doctrinal sobre la idoneidad de tales medidas fiscales. Asimismo, existen problemas técnicos a la hora de delimitar qué se entiende por vivienda desocupada lo que ha impedido, hasta la fecha, desarrollar el recargo de la cuota líquida del IBI sobre estas viviendas, aunque sí haya habido Comunidades Autónomas que hayan procedido a legislar sobre el concepto de 'vivienda desocupada o vacía'.

## **PALABRAS CLAVE**

Vivienda vacía, desocupada, recargo, IBI, derecho, vivienda digna, imputación.

## **ABSTRACT**

This paper aims to analyse the taxation of unoccupied housing taking into account that the right to decent housing is one of the most basic human rights, despite not being recognized as a fundamental right. In recent years, there have been several legislative initiatives with the objective to provide an outlet for these homes in order to favour their

access to groups with greater difficulties. Among the tools available to public authorities to guarantee the right to housing we find surcharges, special regimes (for example, the special regime of entities dedicated to the lease of housing that regulates important bonuses for engaging in such activity) or taxes that additionally tax unoccupied properties. The objective of this fiscal policy is to make the taxpayer who has an empty house ceding its use to a third party and, at least partially, solving this way the problem of homeless people or with problems to be able to become independent. However, these measures may clash with rights such as private property and principles such as economic capacity or tax justice, so there is a broad doctrinal debate on the suitability those kind of tax measures have. Also, there are technical problems when defining what is meant by unoccupied housing which has prevented, to date, developing the surcharge of the liquid quota of the IBI on these homes, although there have been Autonomous Communities that have proceeded to legislate on the concept of 'vacant or empty housing'.

## **KEY WORDS**

Empty housing, unoccupied, surcharge, IBI, right, decent housing, imputation.

## 1. INTRODUCCIÓN

La dificultad de algunas personas para cumplir sus necesidades de alojamiento sigue siendo un problema de nuestra sociedad. Las sociedades más avanzadas siguen sin garantizar sistemáticamente el derecho subjetivo a una vivienda digna y adecuada, pese a que, desde hace décadas, se garantizan otros derechos básicos, con mayor o menor amplitud, tales como la educación o la sanidad<sup>1</sup>. Buena muestra de ello es que el derecho a una vivienda digna no ha sido regulado en la Carta Magna como un derecho fundamental. Hoy en día es un derecho que sólo informa y no vincula a nadie, por más que exista un mandato hacia los poderes públicos para tenerlo en cuenta en su actuación<sup>2</sup>.

La vivienda es uno de los elementos más básicos para el ser humano, que sirve para poder vivir con dignidad y seguridad, así como para poder ejercer el derecho al libre desarrollo de su personalidad, siendo entendida como el espacio de carácter familiar en que se desenvuelve su vida privada<sup>3</sup>. Al constatarse la vivienda como factor fundamental para el ser humano y, al mismo tiempo, estando ello consagrado en la Carta Magna en su artículo 47, se explica la exigencia a los poderes públicos para que garanticen el acceso a una vivienda digna y adecuada a todas las personas<sup>4</sup>.

No obstante, como ha señalado la doctrina, la falta de un desarrollo legislativo de este derecho complica su significado como un derecho en el sentido técnico del término, teniendo en cuenta que se halla en el capítulo de los principios rectores de la política social y económica de la Carta Magna<sup>5</sup>. Estos principios "sólo podrán ser alegados ante la Jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que dispongan las leyes que los desarrollen", según lo que dispone el artículo 53.3 de la Constitución Española (en adelante, CE). En este ámbito, no existe todavía una Ley de desarrollo que regule el derecho a la vivienda. De este modo, éste no cuenta con instrumentos que permitan exigir su cumplimiento y confiar su protección jurisdiccional a sus titulares.

---

<sup>1</sup> VINUESA, J., DE LA RIVA, J.M., y PALACIOS, A., "El fenómeno de las viviendas desocupadas", *Ministerio de Vivienda y Fundación General de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 22, 2008, p. 7.

<sup>2</sup> ORGANISTA, S., "¿Es adecuada la protección del derecho a la vivienda en la Constitución Española?", *El Diario*, 2016.

<sup>3</sup> CABRERA, P.J., *Vivienda y alojamiento*, Cáritas Española Editores, Madrid, 2005, p. 5.

<sup>4</sup> CORTÉS ALCALÁ, L., *La cuestión residencial. Bases para una sociología del habitar*. Ed. Fundamentos. Madrid, 1995, p. 27.

<sup>5</sup> ORGANISTA, S., "¿Es adecuada la protección...", op. cit.



La grave crisis económica que ha azotado a nuestro país desde el año 2008 se ha acentuado en el mercado de la vivienda. Su acceso se ha vuelto más complicado que antes de la crisis por la pérdida de capacidad adquisitiva de las familias y la dificultad de conseguir crédito. Además, los arrendatarios se ven desahuciados de sus hogares al no poder hacer frente a sus alquileres<sup>6</sup>.

Una de las causas de la falta de una vivienda digna para todos los ciudadanos es la alta proporción de viviendas desocupadas en nuestro país, tal y como se corroborará posteriormente con las cifras aportadas por el Instituto Nacional de Estadística (en adelante, INE), lo que ha hecho que los poderes públicos actúen en el ámbito tributario a efectos de someter a tributación estas viviendas.

Ante este contexto, los poderes públicos deben reaccionar y hacer efectivo el artículo 47 de la Constitución Española. Como instrumentos posibles encontramos los impuestos, sanciones o incluso la expropiación de las segundas viviendas con el objetivo de dar salida a las viviendas que se encuentran sin ningún uso, haciendo aumentar la oferta del mercado inmobiliario<sup>7</sup>. Estos instrumentos serán posibles siempre bajo la previa aprobación de una Ley. Esta mayor oferta termina por repercutir en una bajada de los precios que, sin duda alguna, entra dentro del mandato dirigido a los poderes públicos de facilitar el acceso a la vivienda por parte de la ciudadanía.

En el ámbito tributario, aquel individuo que ostenta la titularidad de varias viviendas, además de la habitual, y que además no se hayan arrendado o cedido su uso, revela una manifestación de su capacidad económica susceptible de ser gravada.

En muchos países comunitarios, la existencia misma de viviendas vacías se considera una especie de "patología urbana, económica, social y medioambiental"<sup>8</sup>. La vivienda desocupada requiere de una acción política de carácter nacional que busca evitar la generalización de este fenómeno a través de dos clases de medidas: el fomento público

---

<sup>6</sup> TORNOS MÁZ, J., "El acceso a la vivienda y la nueva función social del derecho", *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 99-100, 2014, p. 2855.

<sup>7</sup> ORÓN MORATAL, G., "Las viviendas desocupadas como objeto de medidas constrictivas", *Anuario de Derecho Municipal*, núm. 9, Madrid, 2016, p. 178.

<sup>8</sup> BURÓN CUADRADO, J., "El tratamiento de la vivienda vacía en los países más avanzados de la UE", *Paisaje Transversal*, 2012.

de su rehabilitación, alquiler o venta (de manera positiva), y la penalización de la permanencia voluntaria de este tipo de viviendas sin darle ningún uso (en sentido negativo). Por ello, las medidas tributarias pasan a ser consideradas herramientas necesarias para favorecer la salida de dichas viviendas al mercado. No obstante, otra postura considera que el derecho a la propiedad privada debe prevalecer y facultar a los titulares de la misma para hacer lo que les plazca, sin estar pagando impuestos que consideran abusivos<sup>9</sup>.

El interés a la hora de tratar este tema radica precisamente por el amplio debate existente no sólo en la doctrina experta en esta materia sino en la sociedad en general sobre la posibilidad de acceder a una vivienda, en condiciones de dignidad. Hay quienes consideran que, más que penalizar fiscalmente a los propietarios de viviendas vacías, se debe incentivar, de forma positiva, con rebajas fiscales, a aquellos individuos que cedan el uso de segundas viviendas.

Este tema es complejo también por la diversidad de motivos que lleva a un ciudadano a no darle salida a una vivienda cuya titularidad ostenta, ya que a menudo existen motivos, alejados de los meramente especulativos, de falta de garantías con las que dicha persona cuenta a la hora de recuperar el bien inmueble en el estado en que se encontraba cuando se cedió su uso. Otras veces no se cede la vivienda desocupada o vacía por la posibilidad de no percibir la renta pactada y las dificultades en las que se podría encontrar el titular de la vivienda al no poder desalojar al inquilino. También existe un pensamiento generalizado que considera que llevar al inquilino ante los tribunales por su incumplimiento, puede llegar a ser muy costoso, tanto en términos de tiempo como de recursos.

El objetivo del presente trabajo será analizar la tributación de las viviendas desocupadas teniendo en cuenta tanto los tributos nacionales (el IRPF) como los autonómicos y locales.

La estructura a seguir en el presente Trabajo de Fin de Máster es la siguiente:

---

<sup>9</sup> BURÓN CUADRADO, J., "El tratamiento de la vivienda vacía...", op. cit.

En el primer punto se desarrollará el concepto de vivienda y de vivienda desocupada, distinguiendo las definiciones legales de las doctrinales y académicas. Una vez definidos los conceptos de vivienda y de vivienda desocupada, es necesario hacer referencia a las cifras de viviendas desocupadas en nuestro país para comprobar si realmente existen una gran cantidad de viviendas vacías.

En el segundo, se desarrollará el derecho a la vivienda digna y el derecho a la propiedad privada como límite al mismo.

Posteriormente, en el siguiente punto, se hará referencia a las imputaciones de renta y cómo las mismas gravan las viviendas vacías.

En el cuarto punto, se distinguirá la tributación autonómica de la local sobre las viviendas desocupadas, mencionando en el primer caso las Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA) que han gravado de forma autónoma dichas viviendas, y en el segundo caso, limitándonos a explicar el recargo sobre la vivienda vacía y los problemas existentes en su aplicación.

Finalmente, se alcanzarán una serie de conclusiones que servirán para sintetizar lo expuesto a lo largo del presente Trabajo de Fin de Máster.

La metodología que se seguirá es inductiva: a partir de las observaciones y el análisis de la tributación actual de las viviendas desocupadas se llegará a una serie de conclusiones.

## **2. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LAS VIVIENDAS DESOCUPADAS**

A efectos del presente Trabajo Fin de Master, se debe primeramente definir qué se entiende por "vivienda" así como por "vivienda desocupada" y así delimitar el ámbito de estudio.

### **2.1. Concepto de vivienda**

Primeramente, debemos indicar que no existe una definición legal plenamente válida que sea utilizable a todos los efectos y en concreto, en el ámbito tributario. De ahí viene la controversia existente sobre la tributación de algo que no está definido a nivel nacional y que cada Comunidad Autónoma debe determinar si desea someter a imposición.

#### **2.1.1. Definición legal**

Sin embargo, sí existen diversas definiciones legales concretas en ciertos impuestos, que por remisión son aplicadas en otros. Así, en primer lugar, podemos definir la vivienda habitual como aquella en la que el contribuyente reside durante un plazo continuado de, al menos tres años, y se habita de forma efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un período de tiempo de doce meses, desde la adquisición o terminación de las obras, salvo que fallezca el contribuyente o se den otras circunstancias que impidan la ocupación de la vivienda (como el traslado laboral)<sup>10</sup>. Este concepto proporcionado por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos

---

<sup>10</sup> En tales términos se pronuncia la Disposición Adicional Vigésima Tercera de la LIRPF "A los efectos previstos en los artículos 7.t), 33.4.b), y 38 de esta Ley se considerará vivienda habitual aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas. Cuando la vivienda hubiera sido habitada de manera efectiva y permanente por el contribuyente en el plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras, el plazo de tres años previsto en el párrafo anterior se computará desde esta última fecha". Definición recogida por la AGENCIA TRIBUTARIA, "Concepto de vivienda habitual", 2017.

sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF) es al que se remiten el resto de los tributos del sistema impositivo<sup>11</sup>.

Ésta era la definición legal que contemplaba el artículo 54 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones (en adelante, RIRPF), aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero<sup>12</sup>, aunque dicho precepto ha sido suprimido<sup>13</sup>. Sin embargo, dicho artículo sigue siendo utilizado por la jurisprudencia de nuestro país y la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT).

En dicho artículo se define el concepto de vivienda habitual al indicar que debe tratarse de una edificación y que debe constituir la residencia continuada, durante tres años. En el art. 54.2 de tal Reglamento se establece que "para que la vivienda constituya la residencia habitual del contribuyente debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras. No obstante, se entenderá que la vivienda no pierde el carácter de habitual cuando se produzcan las siguientes circunstancias: Cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente impidan la ocupación de la vivienda, en los términos previstos en el apartado 1 de este artículo. Cuando éste disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo y la vivienda adquirida no sea objeto de utilización, en cuyo caso el plazo antes indicado comenzará a contarse a partir de la fecha del cese".

---

<sup>11</sup> GALAPERO FLORES, R., "Gravamen y beneficios fiscales en el IRPF aplicables a la vivienda situada en un conjunto histórico", en *Haciendas locales y patrimonio histórico y cultural*, Dykinson SL, Madrid, 2017, p. 60.

<sup>12</sup> "1. Con carácter general se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas".

<sup>13</sup> Capítulo I del Título IV suprimido por el apartado primero.cuatro del artículo segundo del RD 960/2013, de 5 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el RD 1777/2004, de 30 de julio; el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el RD 439/2007, de 30 de marzo; el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el RD 1776/2004, de 30 de julio; el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el RD 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el RD 939/2005, de 29 de julio. Vigencia: 7 diciembre 2013 Efectos / Aplicación: 1 enero 2013.

### 2.1.2. Definición doctrinal

Para completar el concepto de “vivienda”, debemos atender a la doctrina, la cual la entiende como “el refugio natural, o construido por la mano del hombre, en el que éste habita de modo temporal o permanente”<sup>14</sup>. Por su parte, la Real Academia Española define la vivienda como “lugar cerrado y cubierto construido para ser habitado por personas”.

Otros autores definen la vivienda como un objeto poliédrico, un objeto cuyos elementos son numerosos y de naturaleza variada<sup>15</sup>. Esta naturaleza diversa deriva tanto de sus características físicas como otras relativas a su contexto, tales como la localización, el uso que se le da o el estatus jurídico.

Por otro lado, se pueden distinguir tres tipos de vivienda: la principal, es decir, aquella en la que se pasa más de la mitad de meses del año (ocupada la mayor parte del año); la secundaria o temporal, que se utiliza parte del año, de forma periódica o esporádica y no constituye la residencia habitual (se corresponden con segundas viviendas), y finalmente, la desocupada, aquella que, sin estar en estado ruinoso ni ninguna de las anteriores situaciones, está vacía<sup>16</sup>.

La DGT considera que salvo el fallecimiento que opera de manera automática, en el resto de casos el contribuyente deberá demostrar no sólo que se da alguna de las circunstancias mencionadas por la normativa u otras análogas, sino también que se cambia de domicilio debido a tales circunstancias<sup>17</sup>. De este modo, debe darse una relación causa-efecto en la que se debe valorar si el cambio de domicilio es necesario o es una mera opción para el contribuyente.

---

<sup>14</sup> FERRANDO NICOLAU, E., "El derecho a una vivienda digna y adecuada", *Anuario de filosofía del derecho*, núm. 9, 1992, p. 306.

<sup>15</sup> VINUESA, J., DE LA RIVA, J.M., y PALACIOS, A., "El fenómeno de las viviendas...", op. cit., p. 11.

<sup>16</sup> EUSTAT, "Censos de población y viviendas 1991", *Eustat*, 1991, p. 17. INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA, "Glosario General", INE 1991. Disponible en: <http://www.ine.es/censo91/es/glosario.html>. INE, Características relativas a las viviendas y los locales, 2011, p. 8. Disponible en <http://www.ine.es/censo2001/8d.pdf>

<sup>17</sup> Consulta Vinculante núm. V1844-11 de DGT de 21 de julio de 2011.

La doctrina administrativa añade aún otra condición no fijada de forma expresa en la legislación: se necesita que la vivienda se posea durante estos tres años, de acuerdo con la definición del RIRPF, por lo menos, a título de propietario o, lo que es lo mismo, en pleno dominio<sup>18</sup>. Estas características son esenciales a la hora de establecer si nos encontramos ante una vivienda habitual, en el sentido legal/fiscal, o no. Así, por ejemplo, se considera que no constituye vivienda habitual aquella que ha sido residencia de una persona durante tres años de manera alterna. No se daría en este caso el requisito de la continuidad, por lo menos tres años consecutivos. Tampoco entraría dentro de este concepto legal aquella vivienda que ha sido residencia habitual durante por lo menos tres años continuados en virtud de contrato de alquiler, pese a que posteriormente se adquiriera el pleno dominio si no han transcurrido tres años de ocupación con el título de propietario<sup>19</sup>.

Son éstos los límites que se establecen a la hora de calificar una vivienda como habitual en la normativa fiscal: la residencia permanente, la continuidad en dicha residencia y el título habilitador para que dicha vivienda pueda tener tal consideración<sup>20</sup>.

Finalmente, el Instituto Vasco de Estadística (en adelante, EUSTAT) considera que hay otras viviendas familiares, que no pueden encuadrarse en los tres tipos anteriores (las destinadas a alquiler por cortos períodos de tiempo a distintas personas y están ocupadas durante la mayor parte del tiempo)<sup>21</sup>.

## **2.2. Concepto de vivienda desocupada**

En cuanto al concepto de “vivienda vacía o desocupada”, primero se debe destacar que la normativa estatal vigente no establece qué se entiende por tal tipo de vivienda. Debemos remitirnos al INE, que las define como aquéllas: “disponibles para venta o alquiler, o simplemente abandonadas”<sup>22</sup>. Por lo que, aunque una vivienda no habitada sea

---

<sup>18</sup> GALAPERO FLORES, R., "Gravamen y beneficios fiscales en el IRPF aplicables...", op. cit., p. 60.

<sup>19</sup> *Ibidem*.

<sup>20</sup> *Ibidem*.

<sup>21</sup> EUSTAT, “Censos de población y viviendas 1991”, *Eustat*, 1991, p. 17.

<sup>22</sup> INE, Características relativas a las viviendas y los locales, 2011, p. 60. Disponible en <http://www.ine.es/censo2001/8d.pdf>

ofertada en el mercado inmobiliario para ser vendida o arrendada, sigue siendo una vivienda desocupada.

Las cifras obtenidas por el INE, como veremos a continuación, hay que analizarlas cuidadosamente ya que no se puede identificar vivienda vacía con vivienda apta para el alquiler puesto que la definición incluye desde casas de pueblos, que hace años que no visita nadie, pasando por viviendas en estado ruinoso donde generalmente no se es posible vivir.

Por otro lado, el Defensor de Pueblo, en su estudio “Viviendas Protegidas Vacías” de marzo de 2013, las define, aunque mencionando únicamente a las viviendas calificadas de protección pública, como la “habitabile (no ruinosa, en condiciones de seguridad, habitabilidad y funcionalidad idóneas), y no ocupada como residencia habitual ni ocasional o temporal por una persona, familia o grupo similar”<sup>23</sup>. Por lo tanto, este concepto incluye las viviendas abandonadas siempre que no se encuentren en un estado ruinoso y las viviendas protegidas desocupadas que se encuentren disponibles.

La existencia en sí de viviendas vacías o desocupadas se vuelve un gran problema en nuestra sociedad cuando gran parte de la población, especialmente los más jóvenes, tienen importantes dificultades a la hora de acceder a una vivienda. Por ello, se ha intentado solucionar este problema con ciertas políticas como la imposición sobre la titularidad de viviendas vacías o incluso la expropiación de dichas viviendas, tal y como veremos posteriormente.

No obstante, la carencia de una definición aceptada de "vivienda desocupada" de forma unánime ha provocado divergencias normativas, tanto entre normas autonómicas como normas locales.

A nivel nacional, antes de que se aprobara la Constitución Española, la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a los

---

<sup>23</sup> FEDERACIÓN ESPAÑOLA DE MUNICIPIOS Y PROVINCIAS, "Los Ayuntamientos podrán destinar su superávit a inversiones en sus municipios", *Revista de la Federación Española de Municipios y Provincias*, núm. 257, 2013, p. 19. En dicho artículo se incluyen las principales conclusiones del estudio del Defensor del Pueblo.



efectos de imputar rentas a los propietarios, consideró como vivienda vacía la que así se encontrara en un período de tiempo superior a los 10 meses anuales, ya sean continuos o alternos, aunque el porcentaje aumentado de renta imputada únicamente se aplicaba si la vivienda era propiedad de persona distinta del promotor, y pertenecía a miembros de una unidad familiar que tuvieran más de tres viviendas<sup>24</sup>. Esta definición estuvo en vigor hasta la derogación por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de Reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En un borrador del Reglamento elaborado por el Ministerio de Economía y Hacienda en 2004, que quedó en tal, se establecía una definición de vivienda desocupada como “aquella que no tiene condiciones de habitabilidad inmediata, con algunos criterios adicionales como un año de aviso para la declaración de desocupada, en el que no se han alcanzado unos consumos mínimos de 5 m<sup>3</sup> de agua o 15 kw de energía eléctrica”<sup>25</sup>.

El propio Ministro de Economía y Hacienda de entonces Pedro Solbes, indicaba los problemas evidentes a la hora de establecer una definición de vivienda desocupada. Afirmaba que dicho término es un concepto "jurídicamente indeterminado" que abarca un gran número de situaciones, ya que se podría recoger tanto las segundas viviendas como las viviendas de titulares que trasladan su domicilio a otro lugar, dejándolas vacías, pese a que vuelvan con cierta periodicidad<sup>26</sup>. Además, indicó que, según las primeras estimaciones llevadas a cabo por el Ministerio de Economía y Hacienda, la recaudación económica de aplicar una medida de este tipo no sería "muy significativa"<sup>27</sup>.

Actualmente, en el ámbito estatal, no existe norma alguna ni Reglamento, que se haya encargado de concretar los requisitos concretos que ha de cumplir una vivienda

---

<sup>24</sup> El cómputo de los 10 meses se hacía independientemente de que fuesen seguidos o alternos. Con lo que no se cumplía esta condición cuando el propietario o usufructuario lo empleara durante al menos dos meses dentro del año natural; tampoco cuando estuviera destinada a la venta o alquiler o su uso fuese cedido de manera gratuita, de acuerdo con el art. 50 del Reglamento del IRPF de 1979. En este sentido, MARTÍN VÁZQUEZ, C., "Mecanismos fiscales para fomentar la ocupación de viviendas vacías", Universidad de Girona, 2016, p. 44. El recorrido legal es realizado por la siguiente obra: VINUESA, J., DE LA RIVA, J.M., y PALACIOS, A., "El fenómeno de las viviendas...", op. cit., p. 22.

<sup>25</sup> VINUESA, J., DE LA RIVA, J.M., y PALACIOS, A., "El fenómeno de las viviendas...", op. cit., p. 22.

<sup>26</sup> *Ibidem*.

<sup>27</sup> Dichas declaraciones son recogidas en MORENO SERRANO, B., "Tributos. Viviendas desocupadas. Recargo en la cuota líquida del IBI. Recargo del IBI para las viviendas desocupadas", *Editorial Aranzadi*, núm. 5, 2014, p. 2.

vacía o desocupada para que se pueda entender como tal. Sin embargo, ante la falta de actuación del Estado, varias CCAA y municipios, se han encargado de establecer el significado de vivienda vacía o desocupada.

En este sentido, encontramos el artículo 25 de la Ley 1/2010, de 8 de marzo, Reguladora del Derecho a la Vivienda en Andalucía que considera como vivienda "toda edificación que, por su estado de ejecución, cuente con las autorizaciones legales para su efectiva ocupación o que se encuentre en situación de que se soliciten las mismas y (...) tenga como uso pormenorizado el residencial o tenga autorizado el uso residencial mediante la correspondiente licencia urbanística". En su segundo apartado establece la presunción de que la vivienda está desocupada "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". En su tercer apartado se establece la presunción de que la vivienda no está habitada cuando la misma no tenga contrato de suministro de agua o de electricidad o tenga un consumo muy bajo, teniendo en cuenta la media habitual de consumo por vivienda y por año.

Como la andaluza, han sido varias las CCAA que se han aventurado a dar una definición de lo que debe entenderse por vivienda vacía o desocupada, de igual modo que algunos municipios han introducido dicha definición en aras de poder aplicar el recargo del IBI, que posteriormente será analizado.

Así, Cataluña ha aprobado la Ley 18/2007 del derecho a la vivienda que prevé la posibilidad de que la Administración pública decrete el alquiler forzoso de aquellos inmuebles que se encuentren desocupados. Sin embargo, la implantación de una medida como ésta podría atentar contra el derecho fundamental a la propiedad privada.

La Ley citada define en su art. 3 la vivienda vacía como aquella desocupada de forma permanente, sin motivo justificado, durante un período de tiempo superior a los 2 años. Este artículo sigue estableciendo las causas justificadas: "el traslado por razones laborales, el cambio de domicilio por una situación de dependencia, el abandono de la vivienda en una zona rural en proceso de pérdida de población y el hecho de que la propiedad de la vivienda sea objeto de un litigio judicial pendiente de resolución".

De este modo, la Ley catalana establece un plazo de duración mayor (2 años) que la andaluza, lo que supone que menos viviendas van a ser consideradas como viviendas desocupadas. Al mismo tiempo, se establecen ciertas causas que justifican que una vivienda esté vacía.

Por otra parte, la Ley 3/2015, de 18 de junio, de vivienda del País Vasco, en su art. 56, considera vivienda deshabitada aquella vivienda que se mantenga vacía de forma permanente durante un lapso de tiempo superior a dos años, salvo que concurra motivo que justifique su no utilización en los términos contemplados legal y reglamentariamente. La declaración de vivienda desocupada puede realizarla tanto la Comunidad Autónoma, como los Ayuntamientos.

### **2.3. Principales cifras de viviendas vacías**

Una vez definidos los conceptos de vivienda y de vivienda desocupada, es necesario hacer referencia a las cifras de viviendas desocupadas en nuestro país para sustentar la afirmación de que "existen una gran cantidad de viviendas vacías".

En cuanto a las cifras de viviendas vacías, existen pocos datos y desactualizados ya que el único estudio se realiza cada diez años. Las últimas cifras del INE, de 2011, cifran el número de viviendas desocupadas en 3.443.365 viviendas, aumentando un 10,8 por ciento (335.943 viviendas) en una década<sup>28</sup>.

---

<sup>28</sup> INE, "Viviendas según tipo de vivienda y estado del edificio", 2011. Disponible en: <http://www.ine.es/jaxi/Tabla.htm?path=/t20/e244/viviendas/p01/10/&file=00013.px&L=0>

**Tabla 1. Comparación de viviendas vacías por Comunidades Autónomas en 2001 y 2011**

<b>Comunidad Autónoma</b>	<b>Viviendas vacías 2001</b>	<b>Viviendas vacías 2011</b>	<b>Diferencia absoluta 2011-2001</b>	<b>Porcentaje respecto total vacías</b>
Total Nacional	3106422	3443365	336943	100,00%
Andalucía	548669	637221	88552	18,51%
Aragón	85716	100337	14621	2,91%
Asturias	72640	82857	10217	2,41%
Illes Balears	85535	71255	-14280	2,07%
Canarias	138892	138262	-630	4,02%
Cantabria	36518	47059	10541	1,37%
Castilla y León	209006	258451	49445	7,51%
Castilla - La Mancha	137900	202657	64757	5,89%
Cataluña	452921	448356	-4565	13,02%
Comunidad Valenciana	444823	505029	60206	14,67%
Extremadura	103506	105173	1667	3,05%
Galicia	229360	299396	70036	8,69%
Madrid	306556	263279	-43277	7,65%
Murcia	95589	129117	33528	3,75%
Navarra	35102	35466	364	1,03%
País Vasco	94287	81003	-13284	2,35%
La Rioja	22898	35745	12847	1,04%
Ceuta	2817	1335	-1482	0,04%
Melilla	3687	1367	-2320	0,04%

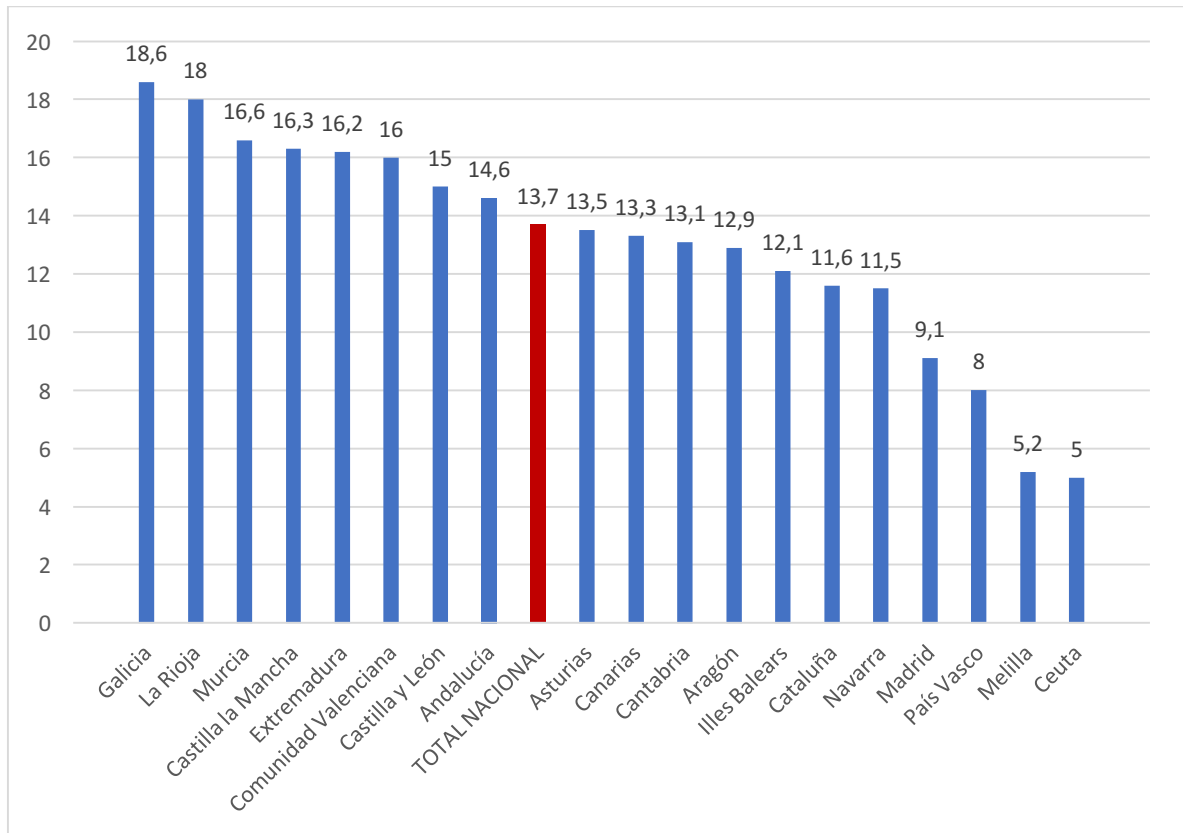
Fuente: elaboración propia a partir del INE<sup>29</sup>

Las CCAA con mayor porcentaje de viviendas vacías sobre el total de viviendas son Galicia (18,6%), La Rioja (18%) y Murcia (16,6%), mientras que las de menor, Navarra (11,5%), Madrid (9,1%), País Vasco (8%), Melilla (5,2%) y Ceuta (5,1%)<sup>30</sup>.

<sup>29</sup> INE, "Censos de Población y Viviendas 2011", 2013.

<sup>30</sup> *Ibidem*.

**Gráfico 1. Porcentaje de viviendas vacías respecto del total de viviendas por Comunidad en 2011 (%)**



Fuente: elaboración propia a partir del INE (2013)

### **3. TRIBUTOS Y PROPIEDAD PRIVADA**

Inicialmente, decir que nuestra Constitución establece que toda propiedad se orienta a su función social (apartados primero y segundo del artículo 33), concretada en la legislación, y la riqueza nacional se orienta hacia el interés general. Estas proclamaciones son comunes en otros Estados miembros de la Unión Europea, yendo a veces acompañadas de medidas de fomento de la movilización de las viviendas vacías o la penalización del mantenimiento de las mismas, dado que no se les da ningún uso.<sup>31</sup>

La tributación de la vivienda desocupada tiene un componente extrafiscal importante, en consonancia con lo dispuesto en el apartado primero del artículo 2 "los tributos (...) podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución". En este sentido, se debe relacionar dicho precepto con el derecho a una vivienda digna recogido en la Constitución Española de 1978 en su artículo 47 "todos los españoles tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada". Dicho derecho se encuentra en el Capítulo III relativo a los "Principios rectores de la política económica y social", del Título I, denominado "De los derechos y deberes fundamentales. Serán los poderes públicos los garantes de que la calidad de tal derecho sea congruente con lo dispuesto en tal precepto, aunque ello no quiere decir que efectivamente se fomenten las condiciones genéricas y específicas para que todos los ciudadanos puedan disfrutar de una vivienda digna y adecuada, tal y como podemos observar actualmente.

#### **3.1. Derecho a una vivienda digna y adecuada**

Sabiendo ya qué se entiende por vivienda, cabría hablar de vivienda digna como aquella que permite cumplir las necesidades más elementales del hombre, como son la intimidad o un equipamiento básico<sup>32</sup>.

Por lo que respecta al adjetivo de "adecuada", ello cabría relacionarlo con el entorno en el que dicha vivienda se ubica. Sería "adecuada" la vivienda que está adaptada

---

<sup>31</sup> BURÓN CUADRADO, J., "El tratamiento de la vivienda vacía en los países más avanzados de la UE", *Paisaje Transversal*, 2012.

<sup>32</sup> FERRANDO NICOLAU, E., "El derecho a una vivienda...", op. cit., p. 306.

al ambiente físico, cultural, social e histórico en el que surge. Así, por ejemplo, en el Polo Norte, un "igloo" esquimal sería una vivienda adecuada. En opinión de CHECINSKA, pese a que en los Convenios Internacionales de Derechos económicos, sociales y culturales se haga referencia al calificativo "adecuado" respecto a la vivienda, en ningún lado se define dicho concepto, considerando que adecuado es "legal y razonablemente suficiente desde el punto de vista de una persona individual, que, además de ser independiente, realiza un papel social en un grupo más amplio de acuerdo con el derecho local el cual no es contrario al Derecho Internacional"<sup>33</sup>.

También se puede entender el derecho a la vivienda como un factor integrante del derecho a la vida, con todo lo que ello supone respecto a su protección y su carácter de irrenunciable. Tener una vivienda digna garantiza un mínimo económico existencial en tanto en cuanto da cumplimiento a las necesidades más básicas del ser humano<sup>34</sup>.

En resumen, el derecho a la vivienda digna y adecuada se considera como aquel que ostenta todo individuo a tener un espacio íntimo, adaptado al entorno y a la sociedad en la que se halla, donde puedan satisfacerse las necesidades más elementales de una vida digna<sup>35</sup>.

### **3.2. Mandato a los poderes públicos**

El mencionado precepto constitucional se encuadra dentro de los principios rectores de la política social y económica, que reconoce el derecho de todos los españoles a disfrutar de una vivienda digna y adecuada. Este artículo compele a los poderes públicos a promover las condiciones necesarias y a establecer las normas que resulten oportunas de cara a poder hacer efectivo el cumplimiento de dicho derecho<sup>36</sup>. Por ello, entre otras

---

<sup>33</sup> CHECINSKA, B., "Educational development as a means of realization of the right to living", *Revue de Droit International de Sciences diplomatiques et politiques*, núm. 3, 1987, pp. 181 y ss, cit. en FERRANDO NICOLAU, E., "El derecho a una vivienda digna y adecuada", *Anuario de filosofía del derecho*, núm. 9, 1992.

<sup>34</sup> ROJO, J.M., "Los derechos morales en el pensamiento angloamericano", *Anuario de Derechos Humanos*, núm. 5, 1988-89, pp. 245 y ss.

<sup>35</sup> FERRANDO NICOLAU, E., "El derecho a una vivienda...", op. cit., p. 309.

<sup>36</sup> CALVO VÉRGEZ, J., "La incidencia del rasgo de género en la aplicación de la deducción adquisición de vivienda habitual en el IRPF", en *Fiscalidad e igualdad de género*, Dykinson SL, Madrid, 2012, p. 22.

cosas, se establece la deducción en favor de la adquisición de una vivienda habitual (anteriormente) o se somete a gravamen las viviendas desocupadas.

El reconocimiento en la Carta Magna del derecho de todos los españoles a disfrutar de una vivienda digna y el mandato dirigido a los poderes públicos para que promuevan las condiciones necesarias para la efectividad del Derecho, justifica la acción de estos últimos que, no obstante, debe respetar otros preceptos constitucionales como el derecho de propiedad recogido en el artículo 33 CE. El Tribunal Constitucional, en la Sentencia de 14 de mayo de 2015, ha establecido que el mandato regulado en el artículo 47 garantiza la posición jurídica del ciudadano puesto que necesita de un lugar donde vivir y no la del propietario de vivienda, cuyos intereses son defendidos por el artículo 33 CE<sup>37</sup>.

Sin embargo, como manifiesta TORNOS MÁS, pese a la regulación del derecho a la vivienda digna en el artículo 47 de la Constitución Española y otros preceptos autonómicos, como el artículo 26 del Estatuto de Autonomía de Cataluña<sup>38</sup> o el 16 de la Comunidad Valenciana<sup>39</sup>, este derecho no tiene la consideración de un verdadero derecho subjetivo<sup>40</sup>. Para ser un derecho subjetivo, se debe poder exigir un comportamiento o abstención de un tercero, susceptible de ser amparado por un tribunal, algo que no ocurre aquí. Ninguna de estas normas reconoce la acción para requerir de la Administración una vivienda. Estamos ante meros principios rectores que deben guiar la actuación de los poderes públicos. Hasta que no se desarrolle la previsión constitucional, no se puede exigir una prestación específica por parte de la Administración.

En este sentido se pronuncia la STC de 12 de diciembre de 2017 "estos principios rectores (...) carecen, por tanto, de las notas de aplicabilidad y justiciabilidad inmediatas

---

<sup>37</sup> FJ 14<sup>a</sup> de la STC de 14 de mayo de 2015. Número de Recurso: 4286/2013. Ponente: Juan José González Rivas. Base de datos vLex - 574875550.

<sup>38</sup> Artículo 26 de la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña: "Las personas que no disponen de los recursos suficientes tienen derecho a acceder a una vivienda digna, para lo cual los poderes públicos deben establecer por ley un sistema de medidas que garantice este derecho, con las condiciones que la ley determine".

<sup>39</sup> Artículo 19 de la Ley Orgánica 1/2006, de 10 de abril, de reforma del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana: "La Generalitat garantizará el derecho de acceso a una vivienda digna de los ciudadanos valencianos. Por ley se regularán las ayudas para promover este derecho, especialmente en favor de los jóvenes, personas sin medios, mujeres maltratadas, personas afectadas por discapacidad y aquellas otras en las que estén justificadas las ayuda".

<sup>40</sup> TORNOS MÁS, J., "El acceso a la vivienda...", op. cit, p. 2855.



que caracterizan a los derechos constitucionales, aunque tienen, sin duda, el valor constitucional expresado respecto de todos los poderes públicos, también en este caso sin distinción, orientando sus respectivas actuaciones"<sup>41</sup>.

### **3.3. Propiedad inmobiliaria y su tributación**

Como ya se ha indicado, el artículo 33 de la CE reconoce, como derecho fundamental, el derecho a la propiedad privada. No obstante, también afirma que la función social de estos derechos debe restringir o limitar su contenido de acuerdo con las leyes. De este modo, aunque el derecho de propiedad se garantiza en su contenido fundamental o básico, se permite modelar el contenido de las facultades del propietario a través de la legislación. Por ello, el propietario de una vivienda, además de tener derechos, puede estar sometido a ciertas obligaciones y límites<sup>42</sup>.

A este respecto, la propiedad de bienes inmuebles supone una manifestación de la capacidad económica, ya sea de personas físicas o jurídicas, que el ordenamiento jurídico puede someter a tributación. Se debe enlazar dicha facultad del ordenamiento jurídico con el artículo 31 de la Norma Fundamental que establece lo siguiente: "todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario (...)". Igualmente, el art. 3.1 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT) contempla que "la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad".

Aunque se regulen los mismos principios en la LGT, se hace con una perspectiva técnica distinta, en concreto, como principios de aplicación, lo que suponen mandatos que la Administración debe tener en cuenta a la hora de ejercer sus potestades<sup>43</sup>.

---

<sup>41</sup> FJ 13º de la STC de 12 de diciembre de 2007. Número de Recurso: 7288/2006. Ponente: Elisa Pérez Vera. Base de datos vLex - 398889078.

<sup>42</sup> TORNOS MÁS, J., "El acceso a la vivienda...", op. cit., p. 2857.

<sup>43</sup> MASBERNAT, P., "Justicia y sistema tributario. Una mirada desde la perspectiva inglesa", *Dikaion*, vol. 23, núm. 1, 2014, p. 1.

Pues bien, en atención a dichos principios, la propiedad de viviendas, al igual que la propiedad sobre bienes inmuebles en general, supone una serie de cargas u obligaciones para el titular, encontrando también las de carácter tributario<sup>44</sup>.

En este sentido, como posteriormente veremos, entre otros, el recargo sobre las viviendas desocupadas cumple un fin extrafiscal con fundamento en los principios rectores de política social y económica en la Carta Magna. De acuerdo con la STC de 20 de julio de 1988<sup>45</sup>, "... 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".

En este ámbito, como tendremos ocasión de ver, juegan un papel crucial las normas autonómicas. Las normas Forales serán normas especiales aplicables en ciertas CCAA (el País Vasco y Navarra).

A continuación, pasará a analizarse la tributación de las viviendas vacías, comenzado por las imputaciones de rentas en el IRPF.

---

<sup>44</sup> TORNOS MÁZ, J., "El acceso a la vivienda...", op. cit., p. 2857.

<sup>45</sup> FJ 2º de la STC de 20 de julio de 1988. Número de Recurso: 152/1988. Base de datos vLex - 15033993.

## 4. TRIBUTACIÓN DE LAS VIVIENDAS DESOCUPADAS EN EL IRPF: LAS IMPUTACIONES DE RENTA

La normativa tributaria ha incorporado medidas en distintos impuestos dirigidas a potenciar la incorporación al mercado del alquiler de las viviendas desocupadas con base al mandato dispuesto en el art. 74 de la Carta Magna. Así nos encontramos con una imputación de renta en el IRPF que grava la posesión de inmuebles cuyo uso no está cedido a terceros, sino que lo disfruta el propietario.

### 4.1. Evolución normativa

Inicialmente, es necesario hacer referencia a la evolución normativa que han experimentado las conocidas como imputaciones de renta.

Las imputaciones de renta presumen la existencia de una capacidad económica existente, susceptible de ser gravada<sup>46</sup>. La imputación de renta es una técnica fiscal que consiste en atribuir o asignar una renta, aunque no tenga un rendimiento obtenido de forma efectiva<sup>47</sup>. Como manifiesta MUSGRAVE y BUCHANAN, los bienes duraderos con los que cuenta una familia generan una renta real durante un período de tiempo determinado, estando ante rentas en especie que permiten su tributación<sup>48</sup>.

Esta circunstancia ya fue mencionada en diversos Informes que suscitaron la introducción de la imputación analizada en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1978. En ellos se definió esta renta imputada como un alquiler atribuido por la titularidad de bienes inmuebles no arrendados. Así, según su artículo 13.1 establece que constituye la base imponible "el importe de la renta en el período de imposición", incluyéndose entre la renta gravada los "rendimientos procedentes de la propiedad o posesión de inmuebles rústicos y urbanos" (art. 16.1). En

---

<sup>46</sup> RUIZ GARIJO, M., "Concepto y justificación de las imputaciones de renta. Renta real versus renta ficticia", en los rendimientos del capital inmobiliario en el nuevo IRPF, *Edersa*, Madrid, 2005, p. 1.

<sup>47</sup> GALAPERO FLORES, R., "Gravamen y beneficios fiscales en el IRPF aplicables a la vivienda situada en un conjunto histórico", en *Haciendas locales y patrimonio histórico y cultural*, Dykinson SL, Madrid, 2017, p. 62.

<sup>48</sup> BUCHANAN, J.M., y FLOWERS, M.R., *Introducción a la ciencia de la Hacienda Pública*, Edersa, Madrid, 1982, pp. 318 y ss, cit. en RUIZ GARIJO, M., "Concepto y justificación de las...", op. cit., p. 1.

el caso de que los bienes inmuebles urbanos utilizados por sus propietarios, los rendimientos se cuantificaban en “la cantidad que resulte de aplicar el tipo del 3 por 100 al valor por el que se hallen computados o deberían, en su caso, computarse a los efectos del Impuesto sobre el Patrimonio Neto” (art. 16.1.b). Dicho valor se calculaba como el catastral actualizado mediante la aplicación de un coeficiente determinado conforme al año de implantación (art. 6 a) de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre). No obstante, de acuerdo con el art. 16.1 c) de la misma Ley 44/1978, si se estaba ante viviendas desocupadas durante más de diez meses al año, seguidos o alternos, pertenecientes a miembros de una unidad familiar que tuviera más de tres viviendas, la renta se cuantificaba aplicando “el 10 por 100 al valor por el que se hallen computados o que deberían, en su caso, computarse a los efectos del Impuesto sobre el Patrimonio Neto”<sup>49</sup>.

Más adelante, la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del impuesto sobre la renta de las personas físicas, modificó el art. 16 de la Ley 44/1978, eliminando la anterior imputación de rentas específica para las viviendas desocupadas durante más de diez meses al año por quienes tuvieran más de tres viviendas, y estableciendo con carácter general para todos los bienes inmuebles no arrendados, una imputación de renta por “la cantidad que resulte de aplicar el tipo del 3 por 100 al valor por el que se hallen computados o deberían, en su caso, computarse a los efectos del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas”.

Dos años después, la Ley 26/1987, de 11 de diciembre, por la que se regulaban los tipos de gravamen de las contribuciones rústica y pecuaria y urbana, se limitó a reducir el porcentaje de imputación de renta sobre los bienes inmuebles no arrendados del 3 al 2 por 100.

La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su art. 34 b) reguló la misma imputación de rentas inmobiliarias que la anterior por la titularidad de bienes inmuebles urbanos no arrendados o subarrendados, esto es, la aplicación de un porcentaje del 2 por 100 sobre el valor “por el que se hallen computados o deberían, en su caso, computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio”. Sin embargo, dicho régimen de imputación cambió de forma sustancial resultado de la

---

<sup>49</sup> GALAPERO FLORES, R., "Imputaciones de rentas inmobiliarias. Su gravamen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Revista Impuestos*, Editorial LA LEY, núm. 3, 2009, p. 193.

entrada en vigor de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio. Esta última supuso el abandono de la regla de cómputo de los bienes inmuebles en la base imponible del tributo por su valor catastral adoptando la del “mayor de los tres siguientes: el valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de adquisición” (art. 10.1 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en adelante LIP).

Años más tarde, el Real Decreto-ley 12/1995, de 28 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera, implicó la modificación del art. 34 b) para eliminar la remisión al Impuesto sobre el Patrimonio y volver a tomar como único valor de referencia el catastral, valor al que se aplicaba el porcentaje del 2 por 100 (o del 1,1 por 100 cuando los valores catastrales hubieran sido objeto de revisión o modificación).

A continuación, el art. 71 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, bajo la denominación de “Imputación de rentas inmobiliarias”, continuó aplicando a los bienes inmuebles no generadores de rendimientos del capital inmobiliario (esto es, a los no arrendados o cedidos en uso) el 2 por 100 sobre el valor catastral (o el 1,1 por 100 en el supuesto de inmuebles con valores catastrales revisados o modificados).

La misma imputación referida al valor catastral se recoge en el art. 87 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, TRLRHL).

Realizado el repaso histórico de la regulación de las imputaciones de renta, a continuación, se explicará la regulación actual y las características de la misma.

## **4.2. Concepto actual y características**

Las personas propietarias de un alojamiento que no ha sido alquilado, renuncian a una renta, y que además no constituye la vivienda habitual de su titular, debe estar gravada por el IRPF en concepto de imputación de renta. En realidad, esta renta, que

manifiesta capacidad económica, viene a sustituir el gasto que les supondría arrendar el bien inmueble urbano<sup>50</sup>. Con el objetivo de que todos los contribuyentes soporten su parte justa en el pago de los impuestos, es necesario que las personas con una capacidad económica existente como son aquellos que ostentan bienes inmuebles sin alquiler y sin ser vivienda habitual, paguen en concepto de imputación de rentas.

Actualmente, la imputación de rentas se regula en el artículo 85 de la LIRPF aprobada en el año 2006. De este artículo, de acuerdo con GALAPERO FLORES<sup>51</sup>, podemos obtener las siguientes líneas generales en cuanto a:

### **A. Ámbito objetivo de aplicación**

Son objeto de tributar por el concepto imputación de rentas inmobiliarias:

- los inmuebles urbanos no afectos a actividades económicas, en cuyo caso generarían rendimientos de actividades económicas (cuya regulación se contiene en el artículo 29 de la Ley del IRPF); ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado;
- y, los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales. Este último grupo de inmuebles supone una extensión del ámbito objetivo de aplicación de la imputación de renta inmobiliaria, de los inmuebles urbanos a los rústicos.

En definitiva, cuando la vivienda, inmueble urbano, se encuentra en una situación de no habitada o no alquilada, sin que sea la vivienda habitual de su titular, éste está obligado a computar una imputación de renta inmobiliaria<sup>52</sup>.

### **B. Cantidad imputada**

En cuanto a los elementos de cuantificación de la renta imputada se siguen las líneas marcadas en la legislación inmediatamente precedente. Caben tres posibilidades

---

<sup>50</sup> RUIZ GARIJO, M., "Concepto y justificación de las imputaciones de renta...", op. cit., p. 1.

<sup>51</sup> GALAPERO FLORES, R., "Gravamen y beneficios fiscales...", op. cit., pp. 61 y 62.

<sup>52</sup> *Ibidem*.

para cuantificar la renta imputada, siempre teniendo como referencia directa el valor catastral:

- Se aplicará el 2 por 100 sobre el valor catastral.
- Si el valor catastral del inmueble ha sido revisado y entrado en vigor a partir del 1 de enero de 1994, el porcentaje es del 1,1.
- En los casos en los que no halla valor catastral a la fecha de devengo del IRPF o no se haya notificado al titular del inmueble, se establece como base de cálculo el 50 por 100 del valor por el que deba computarse el inmueble a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, y el porcentaje de aplicación será el 1,1.

La cuantía de la renta imputada debe ser proporcional al número días que el inmueble haya reunido las características necesarias para que el rendimiento presunto que se grava pueda ser calificado como renta inmobiliaria. De manera que, aunque el artículo no haga referencia expresamente a las viviendas desocupadas, la imputación de rentas inmobiliarias afectará especialmente a las viviendas a las que no se les dé ningún tipo de uso, lo que en otras palabras viene a ser equivalente a la vivienda vacía. No obstante, la imputación de rentas afecta también a segundas residencias, esto es, inmuebles que, aunque no se les dé ningún uso, ni consecuentemente sean considerados como vivienda habitual, tampoco son viviendas desocupadas. Son inmuebles que se les da mayor o menor uso por sus propietarios que las anteriores (mayor uso que las viviendas vacías pero menor que las viviendas habituales, por ejemplo, en los fines de semana o durante las vacaciones)<sup>53</sup>.

Respecto a esta norma una serie de autores<sup>54</sup> han considerado que es excesivamente rígida, ya que no tiene en cuenta las circunstancias especiales del mercado, y situaciones transitorias que pueden afectar a un inmueble que generalmente esté arrendado y en un determinado momento del período impositivo no lo esté, el propietario deberá tributar por el concepto renta imputada del inmueble.

---

<sup>53</sup> MARTÍN VÁZQUEZ, C., "Mecanismos fiscales para fomentar...", op. cit., p. 44.

<sup>54</sup> SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Explicación de las normas vigentes*, Dodeca-Comares, Granada, 2000, p. 22. RAMOS PRIETO, J., "Imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF y capacidad económica", *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 295, 2007, p. 21. SÁNCHEZ PINILLA, F., *Notas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, 4ª edición, Instituto de Empresa, Madrid, 1989, p. 181.

La individualización de la renta imputada corresponde al titular del bien conforme al artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Se sigue el mismo criterio de individualización que el establecido para los rendimientos del capital, correspondiendo la imputación a quienes resulten ser titulares de los correspondientes bienes o derechos, de acuerdo con la normativa civil. La renta se atribuirá al propietario o copropietarios del inmueble si existe una comunidad de bienes. Se debe precisar que, si media un derecho real de disfrute sobre el bien, como un usufructo o un derecho de superficie, la renta se estimará obtenida únicamente por el titular de dicho derecho real<sup>55</sup>.

### 4.3. Justificaciones de las imputaciones de renta

La imputación de rentas está justificada por diversas causas<sup>56</sup>. Es una forma de impulsar la salida de viviendas al mercado laboral y así aumentar la oferta de viviendas, lo que finalmente termina por repercutir en una bajada de precios generalizada. En este sentido, no sólo se grava por imputación de rentas la tenencia de viviendas desocupadas, sino que se aplican reducciones al alquiler de vivienda. Así, en los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo, calculado por diferencia entre la totalidad de ingresos íntegros y los gastos necesarios que tengan la consideración de deducibles, se reducirá en un 60 por 100, cualquiera que sea la edad del arrendatario<sup>57</sup>.

Parte de la doctrina<sup>58</sup> no está de acuerdo con esa medida ya que, a su juicio, presenta un problema de sobreimposición con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que es otro de los impuestos que utilizan los Ayuntamientos para alcanzar el mismo objetivo.

---

<sup>55</sup> GALAPERO FLORES, R., "Gravamen y beneficios fiscales...", op. cit., p. 67.

<sup>56</sup> VARONA ALABERN, J. E., y DE PABLO VARONA, C., *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, vol. 2, Valladolid, 2005, p. 1633.

<sup>57</sup> Número 2 del artículo 23 redactado por el apartado trece del artículo primero de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el RD Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

<sup>58</sup> BORGIA SORROSAL, S., "Tratamiento fiscal de la vivienda habitual en España. Su evolución desde la reforma fiscal de 1977", *El derecho constitucional a una vivienda digna. Régimen tributario y propuestas de mejora*, Dykinson, S.L., Madrid, 2010, p. 207. En el mismo sentido, se pronuncia CALVO ORTEGA quien considera que "los inmuebles no arrendados deben ser gravados en el Impuesto sobre el Patrimonio, que tiene que tener un vigor impositivo mayor que el actual, principalmente a través de unos valores catastrales lo más próximos posibles al mercado". Además, como afirma, este tipo de bienes ya son objeto de imposición en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. CALVO ORTEGA, "la imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF y el principio de igualdad tributaria", *Nueva Fiscalidad*, núm. 5, 2007, p. 18.



En este sentido, señalar que, como tendremos ocasión de ver, el TRLRHL prevé la posibilidad de que los Ayuntamientos establezcan un recargo del 50% sobre la cuota líquida del impuesto para aquellos inmuebles que se encuentren desocupados.

En opinión de GALAPERO FLORES, a la que me sumo, aunque es cierto que existe capacidad económica del contribuyente que es titular de un inmueble, la titularidad del bien ya es gravada por el Impuesto sobre el Patrimonio; y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles<sup>59</sup>.

Sin embargo, en la STC de 11 de octubre de 2006<sup>60</sup>, se proclama la validez de la imputación de rentas inmobiliarias puesto que las considera rentas potenciales y no ficticias, en su fundamento jurídico 8º se puede leer que “la titularidad de bienes inmuebles no arrendados exterioriza la existencia de una renta potencial, que no ficticia, como afirman tanto el órgano judicial que planteó la cuestión como el Fiscal General del Estado, lo que permite someterla a imposición en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”; porque en la cuestión de inconstitucionalidad no fue objeto de discusión la validez del régimen de imputación de rentas inmobiliarias. De este modo, la STC se basa en el concepto de renta potencial para considerar la imputación de rentas constitucional y adecuada al principio de capacidad económica.

---

<sup>59</sup> GALAPERO FLORES, R., "Gravamen y beneficios fiscales...", op. cit., p. 69.

<sup>60</sup> STC de 11 de octubre de 2006. Número de Recurso: 4499/2001. Ponente: Javier Delgado Barrio. Base de datos vLex - 23916155.

## **5. TRIBUTACIÓN AUTONÓMICA Y LOCAL SOBRE LA VIVIENDA VACÍA**

### **5.1. Tributos autonómicos**

En primer lugar, procede analizar la tributación autonómica y los dos regímenes existentes: el común y el foral. El sistema foral, aplicable a la Comunidad Autónoma del País Vasco y a la Comunidad Foral de Navarra, se caracteriza porque estos territorios tienen potestad para mantener, establecer y regular su régimen tributario.

El sistema foral, que es un mecanismo singular de financiación autonómica reconocido por la disposición adicional 1ª de la Constitución para el País Vasco y Navarra, actualmente está regulado por la Ley 28/2007 (Concierto Vasco) y la Ley 48/2007 (Convenio Navarro). Dicho mecanismo consiste, básicamente, en la cesión por el Estado de la potestad tributaria a las instituciones de los Territorios Históricos, que recaudan la totalidad de sus tributos concertados y tienen competencias normativas respecto a algunos de ellos, contribuyendo al sostenimiento de las cargas generales del Estado mediante el abono periódico de unas cantidades, denominadas cupos, que compensan los gastos realizados por el Estado en beneficio de los residentes en estas Comunidades. En el sistema foral, las transferencias operan principalmente de estos territorios al Estado.

Por otro lado, el sistema común es el mecanismo de financiación de las 15 Comunidades restantes y de las 2 Ciudades con Estatuto de Autonomía, que en la actualidad está regulado por los artículos 157 y 158 de la Constitución, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre (LOFCA), la ley 22/2009, de 18 de diciembre, de financiación autonómica (que sustituye a la anterior ley 21/2001) y la ley 22/2001, que regula el Fondo de Compensación Interterritorial. Frente al sistema foral, en el sistema común las transferencias operan principalmente desde el Estado a las autonomías. De este modo, la coordinación de las CCAA con la Hacienda Estatal opera en las CCAA de régimen común a partir de la LOFCA mientras que, en el caso del País Vasco y Navarra, se habrá de acudir a su legislación específica<sup>61</sup>.

---

<sup>61</sup> BURLADA ECHEVESTE, J.L., "País Vasco. Los Decretos-Leyes de la Comunidad Autónoma del País Vasco en materia financiera y tributaria (el Decreto Foral normativo de urgencia fiscal en Álava; el Decreto

En segundo lugar, el art. 157.1. a) de la CE, aplicable a las CCAA de régimen común, incluye entre los recursos tributarios de que disponen las CCAA los recargos sobre impuestos estatales, sin realizar ninguna precisión respecto a los mismos. Esta previsión se halla igualmente recogida en el art. 4.1 d) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), el cual se refiere a los recargos que pudieran establecerse sobre los tributos del Estado al enumerar los recursos tributarios de aquéllas, así como en el art. 12 de la citada Ley, que configura el régimen jurídico a que habrán de someterse estos recursos tributarios. Este artículo establece que las CCAA podrán crear recargos sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión, excepto en el Impuesto sobre Hidrocarburos.

Junto a los posibles recargos que puedan imponerse sobre los tributos que graven las viviendas desocupadas, es necesario hacer referencia al impuesto sobre estas viviendas, tributo regulado en algunas CCAA.

El impuesto sobre las viviendas desocupadas ha sido regulado en las CCAA de Cataluña, País Vasco y Navarra, aunque con un contenido distinto. El carácter del impuesto en Cataluña es finalista, constituyendo una salvedad al principio de unidad de caja ya que la cantidad obtenida por la recaudación de dicho impuesto va dirigida a sufragar un determinado gasto público: la adquisición de viviendas para destinarlas al arrendamiento social, esto es, un arrendamiento con la renta determinada por la Administración<sup>62</sup>.

Por tanto, la previsión de este instrumento en la norma catalana supone el paso previo a la realización del arrendamiento social, y desde este punto de vista es una alternativa de *lege lata* al arrendamiento forzoso. Por el contrario, el País Vasco y Navarra regulan el impuesto sin dirigir la cuantía obtenida a esta finalidad, aunque en el País Vasco se establece que con los ingresos del mismo se dote el patrimonio municipal de suelo<sup>63</sup>. En el caso de estas dos últimas CCAA se plantea como un impuesto municipal.

---

Foral-Norma en Guipúzcoa; el Decreto Foral normativo en Vizcaya)", en *Medidas fiscales de las Comunidades Autónomas aprobadas mediante decretos-leyes. Recopilación y análisis crítico*, Dykinson SL, Madrid, 2016, p. 389.

<sup>62</sup> ARGELICH COMELLES, C., "El impuesto a las viviendas vacías como sanción a la deshabitación", *Diario La Ley*, núm. 8886, 2016, p. 1.

<sup>63</sup> ARGELICH COMELLES, C., "El impuesto a las viviendas vacías...", op. cit., p. 1.

### **5.1.1. El impuesto sobre las viviendas vacías con la finalidad de adquirir viviendas para su arrendamiento social previsto en la Ley 14/2015, de 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías, y de modificación de normas tributarias y de la Ley 3/2012, de Cataluña**

El impuesto sobre las viviendas vacías, de carácter directo, se conforma como un impuesto que grava el incumplimiento de la función social de la propiedad de las viviendas por el simple hecho de mantenerse vacías permanentemente<sup>64</sup>. A este respecto, el artículo 5 de la Ley 18/2007, de 28 de diciembre, del derecho a la vivienda de Cataluña, considera que no está cumpliendo con la función social de la propiedad de una vivienda o un edificio de vivienda cuando estén desocupados de forma permanente e injustificada<sup>65</sup>.

Con base a dicho precepto, la legislación catalana considera que, si una vivienda está desocupada o vacía, no está cumpliendo con su función social, por lo que ello lo hace susceptible de ser gravado con el mencionado impuesto. El apartado tercero del artículo 5 establece lo siguiente: "Para garantizar el cumplimiento de la función social de la propiedad de una vivienda o un edificio de viviendas, las administraciones competentes en materia de vivienda (...) pueden establecer también otras medidas, incluidas las de carácter fiscal, que propicien el cumplimiento de dicha función social y penalicen su incumplimiento."

Su hecho imponible es, de acuerdo con el artículo 4, "la desocupación permanente de una vivienda durante más de dos años sin causa justificada, en la medida en que esta desocupación afecta a la función social de la propiedad de la vivienda".

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que, dentro del ámbito territorial catalán, este impuesto solo afecta a las personas jurídicas propietarias de este tipo de viviendas sin causa justificada durante un período de tiempo superior a los dos años<sup>66</sup>. Según el artículo

---

<sup>64</sup> Artículo 1 de la Ley 14/2015, de 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías y de modificación de normas tributarias y de la Ley 3/2012.

<sup>65</sup> Letra b) del número 2 del artículo 5 redactada por el artículo 149 de la Ley [CATALUÑA] 9/2011, 29 diciembre, de promoción de la actividad económica. Vigencia: 31 diciembre 2011.

<sup>66</sup> AGÈNCIA TRIBUTÀRIA DE CATALUNYA, "Impuesto sobre las viviendas vacías", 2018. Artículo 4 de la Ley 14/2015, de 21 de julio.

9, los sujetos pasivos, a título de contribuyentes, son las personas jurídicas propietarias de viviendas vacías o titulares de un derecho de usufructo, de superficie o de cualquier otro derecho real que otorgue la facultad de explotación económica de la citada vivienda.

La base imponible de dicho impuesto está formada por el número total de metros cuadrados de las viviendas sujetas al impuesto, reducida en 150 metros cuadrados en concepto de mínimo exento, tal y como establece el artículo 11 de la mencionada Ley.

Por lo que respecta a la cuota íntegra del impuesto, se obtiene de aplicar a la base imponible los tipos de gravamen de la siguiente escala:

**Tabla 2. Cuota íntegra del impuesto sobre las viviendas vacías**

Base imponible hasta (número de m <sup>2</sup> )	Cuota íntegra (euros)	Resto base imponible hasta (número de m <sup>2</sup> )	Tipo aplicable (euros/ m <sup>2</sup> )
0	0	5.000	10
5.000	50.000	20.000	15
20.000	275.000	40.000	20
40.000	675.000	en adelante	30

Fuente: artículo 12 de la Ley 14/2015

Por lo tanto, los tipos progresivos oscilan entre los 10 y 30 euros por metro cuadrado, en una escala de cuatro tramos: a más metros cuadrados, mayor será la cantidad a pagar.

Con este impuesto, se busca disminuir el stock de viviendas vacías y aumentar su disposición a alquiler social (carácter finalista del mismo)<sup>67</sup>. Además, teniendo en cuenta su carácter extrafiscal, se contempla la afectación de los ingresos a la obtención de fondos de las actuaciones protegidas en los planes de vivienda, con expresa prioridad del destino de los recursos a los municipios donde se han obtenido los ingresos.

La Ley se estructura en dieciocho artículos, dos disposiciones adicionales, dos disposiciones transitorias, cinco disposiciones modificativas y tres disposiciones finales.

<sup>67</sup> Preámbulo de la Ley 14/2015, de 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías y de modificación de normas tributarias y de la Ley 3/2012.

El impuesto se devenga el 31 de diciembre de cada año y afecta el parque de viviendas de la que es titular el sujeto pasivo en esa fecha. El impuesto debe autoliquidar con el modelo 510.

La presentación e ingreso de la autoliquidación se efectuará entre los días 1 y 20 del mes de marzo siguiente a la fecha de devengo del impuesto, de manera telemática<sup>68</sup>.

Recientemente, el TC admitió a trámite el recurso sobre dicho impuesto, invocando el artículo 161.2 de la CE y solicitando la suspensión del impuesto. El anterior Gobierno de España presentó un recurso por considerar que este impuesto colisionaba con el IBI, en concreto con el recargo previsto en el art. 72.4 del TRLRHL, vulnerando con ello el artículo 6.2 de la LOFCA. Debe recordarse que la CE configura el sistema de financiación de las CCAA en los artículos 156 a 158, estableciendo en el art. 133.2 el poder tributario de la misma. No obstante, esta potestad no es ilimitada, sino que está condicionada al respecto de las disposiciones establecidas por la CE y las Leyes.

Sin embargo, el TC en su Auto de 20 de septiembre de 2016<sup>69</sup> considera que los perjuicios para el interés público mencionados por el Abogado del Estado no se basan en información precisa y no se ha ofrecido información mínimamente orientativa sobre el número de personas jurídicas que serían sujetos pasivos del impuesto, aunque se han señalado el número de viviendas que son propiedad de personas jurídicas en la Comunidad de Cataluña. No obstante, el procedimiento principal debe determinar la validez o invalidez de las normas legales recurridas, resolviendo el trámite incidental que, mientras se produce una decisión sobre el fondo del asunto, los perjuicios alegados por el Abogado del Estado no pueden prevalecer sobre la presunción de legitimidad de la Ley autonómica. Por todo ello, el TC acuerda el levantamiento de la suspensión de la Ley impugnada (Ley 14/2015) y de sus artículos 1, 4, 9.1, 11 y 12. En el caso en que posteriormente se declare la inconstitucionalidad de los preceptos recurridos, la eventual devolución de las cantidades ingresadas no ocasionará perjuicios de imposible o difícil reparación.

---

<sup>68</sup> AGÈNCIA TRIBUTÀRIA DE CATALUNYA, "Impuesto sobre las viviendas vacías", 2018.

<sup>69</sup> Auto de 20 de septiembre de 2016. Núm. de Auto: 157/2016. Base de datos: vLex - 652049905.

Además, debe tenerse en cuenta que el legislador catalán ha contemplado en la Disposición Adicional Primera de la mencionada Ley que, en el momento en el que se apruebe el Reglamento estatal necesario para aplicar el recargo local sobre el IBI, estará obligado a adoptar las medidas necesarias de compensación o coordinación que sean necesarias a favor de los Ayuntamientos que hayan aprobado dicho recargo.

### **5.1.2. El impuesto sobre las viviendas deshabitadas de la Ley Foral 31/2013, de 31 de octubre, de modificación del artículo 132 y del Capítulo VIII del Título II de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de haciendas locales de Navarra**

Los territorios forales recogidos en la Carta Magna presentan diversas características singulares, siendo una de ellas la posibilidad de los órganos de los Territorios Históricos de incidir en las haciendas locales<sup>70</sup>, tal y como se ha mencionado previamente. En este sentido, la Ley 25/2003, de 15 de julio, reguladora del Convenio económico con Navarra, y también su predecesora, atribuyen a la Comunidad Foral de Navarra unas competencias en materia de hacienda local (arts. 48 y 50) que no ostentan las CCAA de régimen común. Por este motivo, la Ley Foral Navarra 2/1995, de 10 de marzo, de haciendas locales de Navarra, pudo crear el impuesto sobre viviendas deshabitadas y, posteriormente, en el 2013 se modificó.

Así, el artículo 184 de la Ley Foral 2/1995 de haciendas locales de Navarra establece 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<sup>71</sup>.

Aunque estamos ante un impuesto similar al recargo contemplado en el régimen común, el concepto de vivienda vacía es el establecido en la legislación de esta Comunidad Autónoma. Concretamente, el artículo 42 bis apartado segundo de la Ley 10/2010, establece una presunción de que "la vivienda no está habitada cuando no se

---

<sup>70</sup> ORÓN MORATAL, G., "Las viviendas desocupadas...", op. cit. 185.

<sup>71</sup> Capítulo VIII del Título II redactado por el artículo 2 de la Ley Foral [Comunidad Foral de Navarra] 31/2013, 31 octubre, de modificación del artículo 132 y del Capítulo VIII del Título II de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra. Vigencia: 12 noviembre 2013.

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".

Entre las exenciones del impuesto, de acuerdo con el artículo 186 de la Ley Foral 2/1995, encontramos "las viviendas que hayan sido puestas a disposición de la Administración Pública (Nasuvinsa o la entidad que corresponda) para ser utilizadas como alquiler social". Desaparece la exención de las viviendas propiedad de las Administraciones Públicas, aunque estarán exentas si se incluyen en las disponibles para alquiler social.

Además, las viviendas desocupadas o deshabitadas que pertenezcan a personas físicas no serán objeto de tributación en los términos que establece la Ley Foral<sup>72</sup>.

La cuota de este impuesto se calculará como el producto del tipo de gravamen, comprendido entre el 0,10 y el 0,50% para el primer año, a la base imponible, de acuerdo con el artículo 188 de la Ley Foral 2/1995. No obstante, el tipo de gravamen irá subiendo hasta alcanzar el 1,5% en el tercer año y sucesivos de desocupación.

Finalmente, mencionar que el artículo 190 de tal Ley contempla que serán los Ayuntamientos los que mantengan un censo de viviendas deshabitadas y notifiquen al

---

<sup>72</sup> Artículo 42 bis apartado tercero de la Ley Foral 10/2010, de 10 de mayo, del Derecho a la Vivienda en Navarra. El Pleno del TC, por Providencia de 5 de noviembre 2013, ha acordado admitir a trámite el recurso de inconstitucionalidad núm. 6036-2013, contra los artículos 1 (por cuanto añade los artículos 42 bis, apartados 2, 4, 5 y 6; 42 ter; 42 quáter; 42 quinquies y 42 sexies a la Ley Foral 10/2010, de 10 de mayo, del Derecho a la Vivienda en Navarra), 2 (por cuanto modifica el artículo 52.2.a de la Ley Foral 10/2010), 5 (por cuanto modifica el artículo 66.1 de la Ley Foral 10/2010), 6 (por cuanto modifica el artículo 72.2 de la Ley Foral 10/2010) y 7 (por cuanto añade la disposición adicional décima, apartados 1 y 2, a la Ley Foral 10/2010) todos ellos de la Ley Foral 24/2013, de 2 de julio, que modifica la presente disposición. Por el Presidente del Gobierno se ha invocado el artículo 161.2 de la Constitución, lo que produce la suspensión de la vigencia y aplicación del precepto impugnado desde la fecha de interposición del recurso —14 de octubre de 2013—, para las partes del proceso, y desde la publicación del correspondiente edicto en el «Boletín Oficial del Estado» para los terceros. Se mantiene la suspensión por Auto del TC (Pleno) de 10 marzo 2014. Recurso de inconstitucionalidad núm. 6036-2013 (contra los artículos 1, 2, 5, 6 y 7, todos ellos de la Ley Foral 24/2013 de 2 julio, medidas urgentes para garantizar el derecho a la vivienda en Navarra). TC, Pleno, A, 10 Mar. 2014 (Rec. 6036/2013). Recurso de inconstitucionalidad núm. 6036-2013 (contra artículos 1, 2, 5, 6 y 7 de la Ley Foral 24/2013 de 2 julio, medidas urgentes para garantizar el derecho a la vivienda en Navarra). El Auto del TC 69/2014, de 10 de marzo acuerda mantener la suspensión de los mencionados preceptos dada la "inseguridad jurídica" que nacería por "la mera convivencia de una misma realidad material" y de "regímenes jurídicos dispares", aunque con un voto particular que formulan la Magistrada doña Adela Asua Batarrita, el Magistrado don Luis Ignacio Ortega Álvarez, la Magistrada doña Encarnación Roca Trías y los Magistrados don Fernando Valdés Dal-Ré y don Juan Antonio Xiol Ríos.



titular la base imponible y el tipo de gravamen vigente, a la hora de proceder al cobro del impuesto. Por ello, este impuesto está configurado como un impuesto municipal y no como un impuesto autonómico.

### **5.1.3. El canon municipal sobre viviendas deshabitadas del País Vasco**

Según lo dispuesto en el artículo 42 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico con el País Vasco, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular dentro de su territorio el régimen tributario de otros tributos locales, y aquí nos encontramos con un tributo, que aunque se llame canon, realmente es un impuesto autonómico, cuya competencia en estos aspectos se asimila a los tributos de régimen común, y las CCAA no pueden regular tributos locales.

La Ley 3/2015, de 18 de junio, de Vivienda del País Vasco establece en su artículo 57, primer apartado, la posibilidad de imponer un canon sobre la vivienda desocupada con el fin de promover la función social de la vivienda. Su imposición, de carácter extrafiscal, a cargo de los Ayuntamientos de esta Comunidad Autónoma someterá a gravamen las viviendas declaradas desocupadas y los ingresos por este concepto se integrarán en el patrimonio municipal de suelo (tributo finalista).

Por lo tanto, estamos ante un impuesto que deberán establecer los Ayuntamientos, sin que la Ley diferencia si es un impuesto obligatorio o potestativo para éstos, aunque la redacción legal parezca configurarlo como obligatorio. Además, su carácter potestativo casa bien con su fin extrafiscal<sup>73</sup>.

Dicho canon será satisfecho por las personas físicas y jurídicas, así como sobre las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, pese a no tener personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptible de imposición, y sean titulares del derecho de propiedad de la vivienda deshabitada, siempre posean el derecho de uso de la vivienda<sup>74</sup>.

---

<sup>73</sup> ORÓN MORATAL, G., "Las viviendas desocupadas...", op. cit., p. 187.

<sup>74</sup> Artículo 57 apartado segundo.

El gravamen se fija en un importe de 10 euros por cada metro cuadrado útil y año, que irá aumentando en un 10 por 100 por año que permanezca en dicha situación, sin que pueda triplicar el importe inicial.

Este impuesto no tiene en cuenta el valor del inmueble, y atiende al número de metros útiles del mismo, mostrando el carácter disuasorio del impuesto, ya que dejará de exigirse si se habita, y en caso contrario se gravará en igual medida sea cual sea el valor del inmueble, esto es, se igualan por los metros útiles y tiempo deshabitados, sin tener en cuenta aspectos relativos a la calidad, zona, antigüedad, estado de conservación, etc.

Aunque se liquide anualmente, no se establece el momento del devengo, pese a ser un elemento esencial del tributo que deba fijarse por Ley (art. 8 LGT). La doctrina considera que la escasa regulación legal y la "inadecuada técnica jurídica para regular e identificar los elementos esenciales del tributo" puede suponer su falta de generalización en los municipios, así como a una importante conflictividad judicial en aquellos municipios en los que se implante<sup>75</sup>.

A continuación, vamos a pasar al ámbito local y ver qué tributos se han utilizado como herramientas para gravar las viviendas desocupadas.

## **5.2. Tributos locales**

Existen Ayuntamientos que se plantean gravar los pisos vacíos con el objeto de que los mismos se incorporen al mercado de la vivienda. Es el caso de la Alcaldía de Barcelona. Sin embargo, son muchas voces expertas las que se oponen a esta nueva carga impositiva, como el Consejo Tributario del mismo Ayuntamiento de Barcelona, que indica la falta de claridad del concepto que se grava y considera que su puesta en práctica no se ajusta a la Ley<sup>76</sup>.

---

<sup>75</sup> ORÓN MORATAL, G., "Las viviendas desocupadas...", op. cit., p. 187.

<sup>76</sup> IZQUIERDO HERRERO, C., "Tasas sobre pisos vacíos: algunas notas de urgencia", *Diario La Ley*, núm. 8815, 2016, p. 1.

El proyecto remitido por el Ayuntamiento barcelonés establece una tasa de 633 euros, contemplando, eso sí, bonificaciones de hasta el 90% si los propietarios no son poseedores de un gran patrimonio, e imponiendo multas si una vez realizada la inspección, la vivienda permaneciera desocupada.

A continuación, pasamos a mencionar el IBI y cómo a partir del mismo, se pueden gravar de forma concreta las viviendas vacías.

### **5.2.1. Aproximación al IBI**

Antes de analizar el recargo sobre la vivienda vacía en el IBI, es necesario hacer referencia al impuesto y a sus principales características. El IBI está regulado en los artículos 60 a 77 del TRLRHL.

Como es conocido, este impuesto grava la titularidad de derechos reales sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos, así como los inmuebles de características especiales. Sin embargo, no grava todos los derechos reales sino sólo los derechos de propiedad, de superficie y de usufructo sobre los inmuebles propios o de una concesión administrativa sobre dichos bienes o sobre servicios públicos a los que estén afectados<sup>77</sup>. Son sujetos pasivos, a efectos del presente trabajo, los propietarios de los bienes inmuebles.

Nos encontramos ante un impuesto directo puesto que somete a gravamen una fuente directa de capacidad económica como es la titularidad de derechos reales de superficie y de usufructo, de propiedad y de concesiones administrativas sobre bienes inmuebles<sup>78</sup> y en el que no se permite la traslación jurídica de la cuota<sup>79</sup>. Otra cosa es que, posteriormente, a través de acuerdos privados o en contratos de arrendamientos, se haga realmente o su precio se repercuta, lo cual no tiene efectos frente a la administración, de acuerdo con el art. 17.5 de la LGT<sup>80</sup>.

---

<sup>77</sup> Artículo 61 del RD Legislativo 2/2004.

<sup>78</sup> Art. 61.1 del RD Legislativo 2/2004.

<sup>79</sup> CEPA DUEÑAS, A., "Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)", en *Sistema tributario local*, J.M. Bosch Editor, 2013, p. 45. ALIAS CANTÓN, M., "A vueltas con el recargo de hasta un 50 por cien en el IBI de las viviendas desocupadas", *Revista digital CEMCI*, núm. 23, 2015, p. 3.

<sup>80</sup> DE VICENTE DE LA CASA, F., "La concurrencia y articulación del impuesto sobre bienes inmuebles con otros tributos que recaen sobre el mismo objeto imponible", *Crónica Tributaria*, núm. 131, 2009, p. 195.

Además, es un impuesto real de carácter objetivo puesto que se grava un presupuesto objetivo sin tener en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo a la hora de cuantificar el gravamen (aunque se han introducido modificaciones que aportan cierta subjetividad como la facultad concedida a los Ayuntamientos para que se establezcan bonificaciones para las familias numerosas o para las viviendas de protección oficial), y un impuesto de "devengo periódico" puesto que nace la obligación de satisfacer el mismo de forma periódica el primer día de cada año natural<sup>81</sup>.

Finalmente decir que es un impuesto de "exacción obligatoria" ya que es un impuesto que los Ayuntamientos deben exigir obligatoriamente de acuerdo con el artículo 59.1 del TRLRHL y de "titularidad compartida" puesto que la gestión catastral incumbe a la Administración del Estado y la gestión tributaria, y recaudación es función del Ayuntamiento.

### **5.2.2. El recargo sobre la vivienda vacía en el IBI**

A continuación, se realizará un repaso normativo sobre la evolución del recargo sobre la vivienda vacía en el IBI, la naturaleza jurídica del mismo, y los problemas que existen en su aplicación.

La Exposición de Motivos de la Ley 51/2002 recoge que dicho recargo busca facilitar el acceso de todos los ciudadanos al disfrute de una vivienda conforme contempla la Carta Magna cumpliendo con ello lo dispuesto en el artículo 47 en virtud del cual "todos los españoles tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada".

#### *5.2.2.1. Evolución normativa*

La Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, implantó en el ordenamiento tributario local la posibilidad de que los Ayuntamientos pudiesen aplicar en la cuota líquida del Impuesto sobre Bienes Inmuebles un recargo a aquéllos de uso residencial que se encontrasen desocupados, con el objetivo de facilitar el acceso de todos a una vivienda

---

<sup>81</sup> ALIAS CANTÓN, M., "A vueltas con el recargo...", op. cit., p. 3.

digna. Esta Ley creó *ex novo* dicho recargo al modificar el artículo 73 de la Ley de Haciendas Locales de 1988 puesto que no se contemplaba su existencia en la redacción original de la misma<sup>82</sup>.

En este sentido, el artículo 73.4 disponía en su tercer párrafo 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 100 de la cuota líquida del impuesto. Dicho recargo, que se exigirá a los sujetos pasivos de este tributo y al que resultará aplicable, en lo no previsto en este párrafo, las disposiciones reguladoras del mismo, 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 éstas se declaren"<sup>83</sup>.

Expuesto lo anterior, debe indicarse que la tributación de las viviendas vacías fue una de las cuestiones más controvertidas desde que el proyecto de Ley de reforma de las Haciendas Locales entró en el Parlamento<sup>84</sup>. En este momento, existían dos posibilidades: fijar un tipo de gravamen más elevado que el que se aplica al resto de inmuebles urbanos o bien, aplicar un recargo, aprobándose finalmente esta segunda opción.

Actualmente, en idénticos términos<sup>85</sup> se pronuncia el artículo 72.4 del RDL 2/2004. El citado precepto establece la posibilidad de que los entes locales apliquen un recargo del 50 por ciento de la cuota líquida del IBI a aquellos inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, de acuerdo con las condiciones que se establezcan reglamentariamente. Así, dice textualmente "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.

---

<sup>82</sup> ALIAS CANTÓN, M., "A vueltas con el recargo...", op. cit., p. 5.

<sup>83</sup> Igualmente, en la Exposición de Motivos de dicha Ley, apartado III, se establece 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".

<sup>84</sup> CHECA GONZÁLEZ, C., "Las últimas reformas sobre el IBI y en materia catastral", *QDL*, núm. 8, Barcelona, 2005, p. 84.

<sup>85</sup> ORÓN MORATAL, G., "Las viviendas desocupadas...", op. cit., p. 183.

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".

#### 5.2.2.2. *Naturaleza jurídica*

Aunque tradicionalmente la doctrina y jurisprudencia consideraban que los recargos de carácter tributario eran instrumentos sancionadores, disuasorios y de naturaleza indemnizatoria, se considera que el recargo en el IBI tiene una finalidad social y política<sup>86</sup>.

Si bien los fines extrafiscales no se regulan de forma expresa en la CE, sí que se encuentran en la LGT en su art. 2.1 "los tributos que buscan fines no fiscales". El TC ha considerado que tales fines encuentran acomodo en los principios rectores de política social y económica. En concreto, la STC de 26 de marzo de 1987<sup>87</sup> 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 del TC de 13 de junio de 2006<sup>88</sup>, "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)".

---

<sup>86</sup> BILBAO CASTRO, I., "Problemas con el recargo en el IBI de las viviendas desocupadas", *Consultor de los Ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, núm. 13, 2005, p. 2208.

<sup>87</sup> Recurso de inconstitucionalidad núm. 685/1984. Fecha de resolución: 26 de marzo de 1987. Ponente: Don Jesús Leguina Villa. Base de datos vLex - 230401019.

<sup>88</sup> Recurso de inconstitucionalidad núm. 1219/2005. Fecha de Resolución: 13 de junio de 2006. Ponente: Roberto García-Calvo y Montiel. Base de datos vLex - 23838945.

En opinión de MORENO SERRANO<sup>89</sup>, esta finalidad extrafiscal se puede observar en la defensa de una tributación adicional en el IBI con el objetivo de potenciar el alquiler de inmuebles de uso residencial que están vacíos o desocupados para que puedan acceder a los mismos terceras personas. De este modo, se contribuye a hacer efectivo el derecho de acceso a una vivienda digna que se defiende en el artículo 47 de la CE<sup>90</sup>.

En cualquier caso, se debe diferenciar la naturaleza de este recargo sobre las viviendas desocupadas de las de los recargos regulados 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". En este precepto, se está aludiendo a los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo (artículo 27 de la LGT) y de los recargos del período ejecutivo (artículo 28 de la LGT), los dos recargos que se contemplan en la LGT<sup>91</sup>.

ALIAS ANTÓN<sup>92</sup> considera que estamos realmente ante un impuesto distinto al IBI que grava los inmuebles de uso residencial que se encuentran vacíos de forma permanente, sin que se pueda decir que es una medida disuasoria del incumplimiento de la obligación tributaria, ni que tenga carácter indemnizatorio, sancionador o de obligación accesoria.

A continuación, se van a analizar una serie de problemas que conllevan la puesta efectiva del recargo mencionado.

---

<sup>89</sup> MORENO SERRANO, B., "Tributos. Viviendas desocupadas...", op. cit., p. 2.

<sup>90</sup> *Ibidem*.

<sup>91</sup> ALIAS CANTÓN, M., "A vueltas con el recargo...", op. cit., p. 12.

<sup>92</sup> *Ibidem*.

### 5.2.2.3 Eficacia y problemas en su aplicación

Respecto a los problemas de aplicación del recargo sobre las cuotas líquidas del IBI, diferenciar dos apartados: falta de desarrollo reglamentario, fecha de devengo y liquidación.

#### 1. Falta de desarrollo reglamentario

El principal problema que presenta este recargo está en la determinación del concepto de inmuebles desocupados con carácter permanente. La eficacia del artículo 72.4 TRLRHL requiere de un desarrollo reglamentario de lo que tan solo se contempla de forma genérica en el texto legal. El legislador, aunque haga referencia en el TRLRHL a los "inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente", es consciente de la complejidad que presenta la tarea de concreción de este término.

Algunas sentencias han declarado que este desarrollo reglamentario está reservado a Real Decreto del Gobierno del Estado, sin que se pueda acudir directamente a una Ordenanza Local. Así se pronuncian las sentencias del TSJ de Andalucía de 14 de enero de 2010, o la sentencia del TSJ de Cataluña de 22 de julio de 2011. Esta última sentencia afirma 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. En esta cuestión, debemos partir de que la Ley aplicada regula precisamente los tributos municipales, por lo que cuando quiere dejar margen a los Ayuntamientos para regular ciertos aspectos de tales tributos lo dice expresamente"<sup>93</sup>.

Por su parte, el párrafo 2º del art. 72.4 establece que "los Ayuntamientos respectivos podrán incrementar los tipos fijados" en la Ley, y envía directamente a la "ordenanza fiscal" en orden al establecimiento del umbral del valor catastral a partir del cual pueden aplicarse los tipos incrementados que prevé. En otros muchos artículos se repiten fórmulas parecidas con la misma finalidad (arts. 20, 34, 62.3, 74, 87, 88.2, 95.6,

---

<sup>93</sup> FJ 4º de la STSJ de Barcelona de 22 de julio de 2011. Número de Recurso: 373/2009. Ponente: Miguel Hernández Serna. Base de datos vLex - 348069554.



102.3, 103.2, 107.4, etc). Por eso, al no remitirse expresamente a los Ayuntamientos u ordenanzas fiscales, debemos entender que el TRLRHL no hace referencia de forma expresa a los Ayuntamientos o a las ordenanzas municipales, deja el desarrollo de las cuestiones de los tributos locales a un "Reglamento", como hace en el art. 72.4.3º (o en el art. 95.3 , por poner otro ejemplo). En este sentido, debe considerarse que se está remitiendo con precisión a las normas aprobadas por el Gobierno central, ya que únicamente éstas reciben la designación técnica de "Reglamentos" (aparte de las que aprueban los Gobiernos autonómicos, por supuesto)"<sup>94</sup>.

Así lo ha establecido la doctrina considerando que es necesario el desarrollo Reglamento previo por parte del Estado de los requisitos que deben cumplir los inmuebles urbanos de uso residencial desocupados para que se sometan al recargo<sup>95</sup>. En el lado opuesto, las CCAA no pueden proceder al desarrollo reglamentario pese a que hayan legislado sobre el concepto de "vivienda desocupada o vacía"<sup>96</sup>. Así se ha pronunciado el Dictamen del Consejo Consultivo de Andalucía de 29 de diciembre de 2008, en el que se afirma lo siguiente: "Bajo la vigente regulación, contenida en el artículo 72.4 del TRLRHL, 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"<sup>97</sup>.

La imposibilidad de que el legislador autonómico regule aspectos de los tributos locales ha sido reconocida por la Sentencia del Tribunal Constitucional 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

---

<sup>94</sup> FJ 10º de la STSJ de Madrid de 27 de abril de 2016. Número de Recurso: 215/2013. Ponente: Juan Francisco López de Hontanar Sánchez. FJ 3º de la STSJ de Asturias de 28 de noviembre de 2014. Número de Recurso: 71/2014. Ponente: Julio Luis Gallego Otero. Base de datos vLex - 648174013.

<sup>95</sup> ALIAS CANTÓN, M., "A vueltas con el recargo...", op. cit., p. 6. NAVARRO HERAS, R., *Todo Haciendas Locales 2010*, Editorial CISS, Madrid, 2010, cit. en ALIAS CANTÓN, M., "A vueltas con el recargo...", op. cit., p. 7.

<sup>96</sup> Así, por ejemplo, encontramos la Ley 4/2013, de 1 de octubre, de medidas para asegurar el cumplimiento de la función social de la vivienda. Esta Ley introduce en el artículo 25 de la Ley 1/2010, de 8 de marzo, reguladora a la vivienda en Andalucía.

<sup>97</sup> CONSEJO CONSULTIVO DE ANDALUCÍA, *Memoria 2008*, Granada, 2009, p. 206. Dictamen núm. 748/2008.

sólo la ley estatal está llamada a cumplir este requisito, y no una ley autonómica (...)”<sup>98</sup>. Dado que el recargo incide en la determinación de la cuota del tributo, se puede entender como elemento fundamental del mismo, y de este modo, si el tributo es local, solo el legislador estatal es el único habilitado para desarrollar reglamentariamente dicho recargo.

De este modo, el Ayuntamiento no puede arrogarse la potestad reglamentaria otorgada al Gobierno de la Nación. Si ello ocurriera, el acto es nulo por vulnerar la Ley, en éste caso la Ley de Haciendas Locales<sup>99</sup>.

La competencia estatal para el desarrollo reglamentario del artículo es más clara si se tiene en cuenta lo sensible de la materia que queda por regular: los requisitos para que una vivienda se considere desocupada. El principio general de igualdad (art. 31 CE) podría verse vulnerado si el supuesto de hecho se dejara a la regulación municipal dadas las diferencias tan grandes que podrían llegar a surgir entre municipios.

No obstante, esta posición no es unánime en la doctrina. GARCÍA MARTÍNEZ y JIMÉNEZ-VALLADOLID afirman que mientras no se dicte por parte del Estado una disposición reglamentaria que desarrolle el art. 72.4 TRLRHR respecto al concepto de “vivienda desocupada” de forma permanente, es adecuado a Derecho que los municipios que hayan decidido establecer el recargo realicen, en la respectiva Ordenanza fiscal, la definición de lo que constituye inmueble desocupado permanentemente a efectos de poder exigir el recargo<sup>100</sup>. Para defender su postura, se basan en el tenor literal del art. 77.5 del TRLRHL que establece: “la competencia municipal para la calificación de inmuebles de uso residencial desocupados”.

---

<sup>98</sup> FJ 6º de la STC de 23 de noviembre de 2011. Número de Recurso: 2622/1999. Ponente: Luis Ignacio Ortega Álvarez. Base de datos vLex - 342362562.

<sup>99</sup> STSJ de Andalucía de Sevilla de 14 de enero de 2010. Número de Recurso 134/2008. Ponente: Enrique Gabaldón Codesido. Base de datos vLex - 218593067.

<sup>100</sup> GARCÍA MARTÍNEZ, A., y JIMÉNEZ-VALLADOLID, D.J., “La fiscalidad especial sobre la vivienda vacía en España y en otros países de la Unión Europea”, *Revista Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 73, 2007, p. 73.

## 2. Fecha de devengo y liquidación

Además, el recargo del IBI, cuya fecha de devengo es el 31 de diciembre, y cuya liquidación se produce de forma anual por los Ayuntamientos, no podrá exigirse mientras no se compruebe el cumplimiento del requisito establecido para su requerimiento, esto es, la desocupación de la vivienda de forma permanente, respecto al período impositivo que ha finalizado. Por el contrario, el IBI se devenga el primer día del período impositivo (artículo 75.1 del TRLRHL). De este modo, o bien se cambia el plazo para el pago voluntario del IBI o, en caso contrario, habría que exigir las dos prestaciones, impuesto y recargo, en distintos momentos, algo que no tiene mucha coherencia si se considera que el recargo tiene un carácter accesorio respecto al impuesto<sup>101</sup>.

En opinión de ALIAS CANTÓN<sup>102</sup>, el coste de exacción del recargo sobre las viviendas permanente vacías podría suponer un coste mayor al de la propia recaudación, en especial si se aplica de forma generalizada en municipios donde la cuota líquida del IBI es pequeña. Lo más coherente sería evitar acciones recaudatorias que tengan un escaso impacto en la Hacienda municipal o para cumplir los fines legalmente encomendados a la Administración municipal como puede ser este caso.

Por su parte, NAVARRO HERAS añade otro problema que es el relativo a la cuantificación del recargo, entendiéndolo éste como un porcentaje sobre la cuota líquida y ésta se fija para el inmueble. Éste a su vez puede estar formado por una vivienda y una plaza de garaje, estando alquilada la plaza de garaje, ahí podrían plantearse problemas prácticos<sup>103</sup>.

El último problema importante a la hora de aplicar el mencionado recargo es que el hecho imponible del mismo no coincide con el impuesto sobre el recargo. Así lo indica ALIAS CANTÓN "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"<sup>104</sup>. El motivo es, según tal autor, la limitación del artículo 82.5 de la CE que

---

<sup>101</sup> BILBAO CASTRO, I., "Problemas con el recargo en el IBI...", op. cit., p. 2209.

<sup>102</sup> ALIAS CANTÓN, M., "A vueltas con el recargo...", op. cit., p. 14.

<sup>103</sup> NAVARRO HERAS, R., *Todo Haciendas Locales 2010*, Editorial CISS, Madrid, 2010, cit. en ALIAS CANTÓN, M., "A vueltas con el recargo...", op. cit., p. 7.

<sup>104</sup> ALIAS CANTÓN, M., "A vueltas con el recargo...", op. cit., p. 11.

prohíbe crear *ex novo* algún tributo dado que el TRLRHL es un texto refundido dictado por el Gobierno siguiendo lo dispuesto en el artículo 82.2 de la Ley Fundamental<sup>105</sup>.

En el mismo sentido se pronuncia CAZORLA PRIETO, quien considera que los recargos establecidos por la Ley sobre la base o cuota son un tributo nuevo. No obstante, “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”<sup>106</sup>.

Sin embargo, la doctrina no tiene una posición unánime al respecto. Así, GARCÍA FRÍAS considera que no puede hablarse de obligaciones distintas ni de tributos diferentes cuando el sujeto activo sea el mismo<sup>107</sup>.

De este modo, además del hecho imponible del IBI se requiere que estemos ante inmuebles residenciales vacíos o desocupados, hecho que provoca que este recargo tenga un presupuesto autónomo y singular, que la norma no desarrolla expresamente como hecho imponible del recargo. Debe tenerse en cuenta que los recargos sobre la cuota o base de un tributo tienen el mismo hecho imponible que el tributo sobre el que recaen, por regla general, sin que en tales casos se requiera estudiar si procede o no aplicarlo. En este caso, se requiere una "operación intelectual" aparte, derivada de la imposición de otro hecho imponible al del IBI, que requiere analizar si el bien inmueble cumple los requisitos del recargo sobre la vivienda vacía<sup>108</sup>.

Actualmente, la situación es la siguiente: según la Dirección General del Catastro, 209 municipios regularon en 2017<sup>109</sup> en sus Ordenanzas Fiscales este recargo<sup>110</sup> y la mayoría de ellos con un recargo del 50 por ciento.

---

<sup>105</sup> *Ibidem*.

<sup>106</sup> CAZORLA PRIETO, L. M., *Recargos e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, La Ley, Madrid, 1986, pp. 47 y 48. cit. en CALVO VÉRGEZ, J., "El papel de los recargos sobre impuestos estatales en la financiación de las Comunidades", *Nueva Fiscalidad*, núm. 8, 2006, p. 63.

<sup>107</sup> GARCÍA FRÍAS, M. Á., *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*, Estudios Jurídicos 74, Salamanca, 1994, p. 31.

<sup>108</sup> ORÓN MORATAL, G., "Las viviendas desocupadas...", op. cit., p. 183.

<sup>109</sup> DIRECCIÓN GENERAL DEL CATASTRO, "Ordenanzas fiscales. Recargo inmuebles desocupados uso residencial por municipios y porcentaje", 2018.

<sup>110</sup> Entre los que encontramos Albacete, Alcoy, Bigastro o Monóvar.

Sin embargo, si tales Ayuntamientos procedieran a cobrarlo, podría ser recurrido y revocado por los tribunales. No obstante, ello no ocurre con los Territorios Históricos.

Así, 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 4/2012, 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.” Por lo tanto, en Guipúzcoa, no existe el requisito del previo cumplimiento de condiciones reglamentarias, pudiendo alcanzar el recargo hasta el 150 por cien<sup>111</sup>.

El Auto del TC de 18 de julio de 2017<sup>112</sup> ha inadmitido la cuestión prejudicial sobre la validez del artículo 14.5 de la Norma Foral 12/1989, de 5 de julio, del Impuesto de Bienes Inmuebles de Guipúzcoa lo que constituye un giro nuevo que reaviva las dudas sobre la constitucionalidad de dicho recargo. Considera el TC que los Territorios Históricos pueden regular el sistema tributario local de acuerdo con lo contemplado en el concierto económico. No obstante, aunque ya se ha exigido en decenas de Ayuntamientos de la provincia, muchos contribuyentes han agotado las posibilidades que tienen a su alcance para evitar su pago. Sin embargo, el TC considera que la Norma Foral es plenamente válida y que el empadronamiento a 1 de enero tiene efectos para demostrar si un piso está desocupado o no, lo que exime a tal norma de una posible indeterminación (no cuenta con una definición de residencia habitual). Otra cuestión es saber cuáles son sus efectos reales para las arcas municipales y si ha cumplido su fin extrafiscal.

---

<sup>111</sup> ALIAS CANTÓN, M., "A vueltas con el recargo...", op. cit., p. 4.

<sup>112</sup> Auto de 18 de julio de 2017. Núm. de Auto: 109/2017. Base de datos: Tribunal Constitucional - 9662.

## 6. CONCLUSIONES

Una vez realizado el presente trabajo, las principales conclusiones alcanzadas han sido las siguientes:

PRIMERA. El problema del acceso a la vivienda sigue siendo un problema de gran importancia en especial en ciertos colectivos como las clases más bajas o la gente joven. La dificultad de las personas en acceder a una vivienda es un problema incluso de sociedades avanzadas como la nuestra, problema al que también se enfrentan otros países de nuestro entorno.

SEGUNDA. El acceso a la vivienda digna vertebró la convivencia social garantizada por nuestra Ley Fundamental. La realidad constata que cada año centenares de familias son desahuciadas por no poder hacer frente a su pago. Se puede llegar a cuestionar la actitud de los propietarios de inmuebles desocupados puesto que, a menudo, existe un interés meramente especulativo, pensando que el paso del tiempo hará que el valor del inmueble se revalorice y proceder entonces a su comercialización.

TERCERA. Con independencia de si el derecho a la vivienda digna es un derecho subjetivo, los poderes públicos están obligados a llevar a cabo actuaciones normativas con el fin de facilitar el acceso a los ciudadanos a la vivienda, y dentro de estas actuaciones, están las medidas fiscales. Ante la inacción del Estado, varias CCAA han pasado a la acción y han empezado a crear impuestos que gravan la mera tenencia de viviendas desocupadas, bajo ciertos requisitos en función de la legislación específica.

CUARTA. Entre las herramientas con las que cuentan los poderes públicos para garantizar el derecho a la vivienda encontramos los recargos, los regímenes especiales o impuestos que gravan adicionalmente los inmuebles desocupados. Esta política fiscal busca que el contribuyente que tenga una vivienda vacía, ceda su uso a un tercero y se solucione, al menos parcialmente, el problema de la gente sin hogar o con problemas para poder independizarse. No obstante, estas medidas pueden chocar con derechos como el de la propiedad privada y principios como el de capacidad económica o justicia tributaria, por lo que existe un amplio debate doctrinal sobre la idoneidad de tales medidas fiscales.

QUINTA. En el ámbito estatal, el art. 85 de la LIRPF contiene el régimen de imputación de rentas que permite gravar aquellas viviendas desocupadas, consagrando la desaparición de imposición a efectos de IRPF la mera tenencia de la vivienda habitual y de solares sin edificar. La LIRPF establece un gravamen sobre los inmuebles que no constituyan la vivienda habitual de sus propietarios ni su uso y disfrute se encuentre cedido en modo alguno, siempre y cuando, no sólo eso, no estén afectos a una actividad económica o sean indisponibles para el desarrollo de una explotación agrícola, ganadera o forestal. Es cuestionable la imputación de rentas puesto que se podría dar una sobreimposición respecto al Impuesto sobre el Patrimonio y al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, así como la falta de consideración del motivo de por qué la vivienda permanece desocupada. Bajo mi punto de vista, para alcanzar el fin extrafiscal que la norma pretende conseguir, no es lo mismo aquel que tiene anunciada una vivienda y no consigue arrendarla, que aquel que busca especular con la misma y obtener un rendimiento pasado un corto período de tiempo.

SEXTA. En el ámbito autonómico, ciertas CCAA tanto del régimen común como del foral, han pasado a regular un impuesto sobre las viviendas desocupadas:

- Cataluña: impuesto que grava las viviendas vacías y que afecta solo a personas jurídicas sin que justifiquen la desocupación en un período de tiempo superior a los dos años. El impuesto se devenga el 31 de diciembre de cada año y afecta el parque de viviendas de la que es titular el sujeto pasivo en esa fecha. No obstante, actualmente está pendiente de determinar si es inconstitucional o no, aunque se ha levantado la suspensión por medio de Auto de varios de los preceptos impugnados con el motivo de que no se producirán perjuicios de imposible o difícil reparación en el caso de que se deban devolver las cantidades ingresadas ante una eventual estimación del recurso de inconstitucionalidad.
- Navarra: en este caso se considera que una vivienda está vacía cuando no esté arrendada o tenga algún uso durante más de seis meses dentro de un año desde el último día de efectiva de habitación. Igual que en el caso previo, no se grava a las personas físicas. Destacar que el gravamen irá aumentando conforme pase el tiempo y no se le dé ninguna salida a dicho bien inmueble. Este impuesto está configurado como un impuesto municipal y no como un impuesto autonómico.

- País Vasco: aunque se haya regulado autonómicamente, es un impuesto que deberán establecer los Ayuntamientos, al igual que en el caso de Navarra. Su imposición, de carácter extrafiscal, a cargo de los Ayuntamientos de esta Comunidad Autónoma someterá a gravamen las viviendas declaradas desocupadas y los ingresos por este concepto se integrarán en el patrimonio municipal de suelo, lo que revela que estamos ante un tributo finalista. En este caso, también serán sujetos pasivos las personas físicas y otros entes como las comunidades bienes o herencias yacentes. Este impuesto no tiene en cuenta el valor del inmueble, y atiende al número de metros útiles del mismo, mostrando el carácter disuasorio del impuesto, ya que dejará de exigirse si se habita.

SÉPTIMA. En el ámbito local, la imposición de estas viviendas se hace a partir del llamado recargo sobre la vivienda vacía en el ámbito del IBI permitido por la Ley 51/2002, con una finalidad, no solo recaudatoria, sino eminentemente extrafiscal. Así, la Exposición de Motivos de dicha establece que dicho recargo busca facilitar el acceso de todos los ciudadanos al disfrute de una vivienda conforme contempla la Carta Magna cumpliendo con ello lo dispuesto en el artículo 47 en virtud del cual “todos los españoles tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada”.

OCTAVA. A pesar de que se haya contemplado la posibilidad de exigir un recargo en el IBI sobre las viviendas desocupadas, no parece posible materialmente que dicho recargo llegue a exigirse, al menos hasta que el Estado no proceda a desarrollar reglamentariamente las condiciones que deben cumplir los inmuebles de uso residencial que se hallen desocupados permanentemente. Esta labor aún no ha tenido lugar dadas las dificultades técnicas que plantea la delimitación concreta del concepto de "vivienda desocupada". Consecuentemente, hasta que ello no ocurra, el Ayuntamiento no podría arrogarse la potestad reglamentaria atribuida al Gobierno de la Nación y pasar a exigir el recargo en el IBI conforme a una calificación determinada de vivienda desocupada, ya que, si ello ocurriera, el acto sería nulo por vulnerar la Ley de las Haciendas Locales.

Otros problemas que presenta el recargo son, entre otros, los siguientes: el distinto momento contemplado para el pago del IBI y dicho recargo, algo que no es muy coherente si se considera que el recargo tiene un carácter accesorio respecto al impuesto; y la posible



ineficiencia del recargo (la gestión del cobro del mismo sea mayor que la cantidad que finalmente se recaude).

NOVENA. Varios municipios han procedido a recoger dicho recargo en sus Ordenanzas, pero en el caso en que se decidieran a cobrarlo, según mi opinión, podría ser recurrido y revocado por los tribunales ante la falta de desarrollo reglamentario que determine el concepto de vivienda desocupada de forma permanente (los Ayuntamientos pueden establecer dicho recargo, pero no exigirlo de momento). Sin embargo, en los Territorios Históricos sí que cabría un desarrollo autonómico de tal concepto.

Bajo mi opinión, la efectiva aplicación del recargo previsto en el artículo 72.4 del TRLRHL está supeditada a la concreción reglamentaria por parte del Gobierno de la Nación del concepto de inmueble residencial desocupado de forma permanente. Hasta que ello no ocurra, dicho precepto no podrá hacerse efectivo.

DÉCIMA. En los Territorios Históricos, no es aplicable el RDL 2/2005, teniendo las Normas Forales distinto ámbito competencial, pudiendo éstos regular el sistema tributario local. El TC ha confirmado que dichos territorios pueden exigir el recargo en el IBI sobre las viviendas vacías, aunque la eficacia del mismo está en entredicho después de que las tres únicas localidades de Guipúzcoa que en 2015 aplicaban el gravamen del 150%, Bergara, Pasaia y Zarautz, lo suprimieran o lo rebajaran tras considerar que el recargo no había cumplido con su doble objetivo de aumentar la recaudación y sacar las viviendas al mercado del alquiler.

## 7. BIBLIOGRAFÍA

AGÈNCIA TRIBUTÀRIA DE CATALUNYA, "Impuesto sobre las viviendas vacías", 2018. Disponible en: <https://atc.gencat.cat/es/tributs/impost-habitatges-buits/>

AGENCIA TRIBUTARIA, "Concepto de vivienda habitual", 2017.

ALÍAS CANTÓN, M., "A vueltas con el recargo de hasta un 50 por cien en el IBI de las viviendas desocupadas", *Revista digital CEMCI*, núm. 23, 2015.

ARGELICH COMELLES, C., "El impuesto a las viviendas vacías como sanción a la deshabitación", *Diario La Ley*, núm. 8886, 2016.

BILBAO CASTRO, I., "Problemas con el recargo en el IBI de las viviendas desocupadas", *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, núm. 13, 2005.

BORGIA SORROSAL, S., "Tratamiento fiscal de la vivienda habitual en España. Su evolución desde la reforma fiscal de 1977", *El derecho constitucional a una vivienda digna. Régimen tributario y propuestas de mejora*, Dykinson, S.L., Madrid, 2010.

BURLADA ECHEVESTE, J.L., "País Vasco. Los Decretos-Leyes de la Comunidad Autónoma del País Vasco en materia financiera y tributaria (el Decreto Foral normativo de urgencia fiscal en Álava; el Decreto Foral-Norma en Guipúzcoa; el Decreto Foral normativo en Vizcaya)", en *Medidas fiscales de las Comunidades Autónomas aprobadas mediante decretos-leyes. Recopilación y análisis crítico*, Dykinson SL, Madrid, 2016.

CABRERA, P.J., *Vivienda y alojamiento*, Cáritas Española Editores, Madrid, 2005.

CALVO ORTEGA, "la imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF y el principio de igualdad tributaria", *Nueva Fiscalidad*, núm. 5, 2007.

CALVO VÉRGEZ, J., "El papel de los recargos sobre impuestos estatales en la financiación de las Comunidades", *Nueva Fiscalidad*, núm. 8, 2006.

- CALVO VÉRGEZ, J., "La incidencia del rasgo de género en la aplicación de la deducción adquisición de vivienda habitual en el IRPF", en *Fiscalidad e igualdad de género*, Dykinson SL, Madrid, 2012.
- CAZORLA PRIETO, L. M., *Recargos e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, La Ley, Madrid, 1986.
- CEPA DUEÑAS, A., "Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)", en *Sistema tributario local*, J.M. Bosch Editor, 2013.
- CONSEJO CONSULTIVO DE ANDALUCÍA, *Memoria 2008*, Granada, 2009.
- CORTÉS ALCALÁ, L., *La cuestión residencial. Bases para una sociología del habitar*. Ed. Fundamentos. Madrid, 1995.
- CHECA GONZÁLEZ, C., "Las últimas reformas sobre el IBI y en materia catastral", *QDL*, núm. 8, Barcelona, 2005.
- DE VICENTE DE LA CASA, F., "La concurrencia y articulación del impuesto sobre bienes inmuebles con otros tributos que recaen sobre el mismo objeto imponible", *Crónica Tributaria*, núm. 131, 2009.
- EUSTAT, "Censos de población y viviendas 1991", *Eustat*, 1991. Disponible en: [http://www.eustat.eus/estad/censo/definiciones91\\_c.pdf](http://www.eustat.eus/estad/censo/definiciones91_c.pdf).
- FEDERACIÓN ESPAÑOLA DE MUNICIPIOS Y PROVINCIAS, "Los Ayuntamientos podrán destinar su superávit a inversiones en sus municipios", *Revista de la Federación Española de Municipios y Provincias*, núm. 257, 2013.
- FERRANDO NICOLAU, E., "El derecho a una vivienda digna y adecuada", *Anuario de filosofía del derecho*, núm. 9, 1992.
- GALAPERO FLORES, R., "Gravamen y beneficios fiscales en el IRPF aplicables a la vivienda situada en un conjunto histórico", en *Haciendas locales y patrimonio histórico y cultural*, Dykinson SL, Madrid, 2017.

- GALAPERO FLORES, R., "Imputaciones de rentas inmobiliarias. Su gravamen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Revista Impuestos*, Editorial LA LEY, núm. 3, 2009.
- GARCÍA FRÍAS, M.Á., *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*, Estudios Jurídicos 74, Salamanca, 1994.
- GARCÍA MARTÍNEZ, A., y JIMÉNEZ-VALLADOLID, D.J., "La fiscalidad especial sobre la vivienda vacía en España y en otros países de la Unión Europea", *Revista Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 73, 2007.
- IZQUIERDO HERRERO, C., "Tasas sobre pisos vacíos: algunas notas de urgencia", *Diario La Ley*, núm. 8815, 2016.
- MARTÍN VÁZQUEZ, C., "Mecanismos fiscales para fomentar la ocupación de viviendas vacías", Universidad de Girona, 2016.
- MASBERNAT, P., "Justicia y sistema tributario. Una mirada desde la perspectiva inglesa", *Dikaion*, vol. 23, núm. 1, 2014.
- MORENO SERRANO, B., "Tributos. Viviendas desocupadas. Recargo en la cuota líquida del IBI. Recargo del IBI para las viviendas desocupadas", *Editorial Aranzadi*, núm. 5, 2014.
- NAVARRO HERAS, R., *Todo Haciendas Locales 2010*, Editorial CISS, Madrid, 2010.
- ORÓN MORATAL, G., "Las viviendas desocupadas como objeto de medidas constrictivas", *Anuario de Derecho Municipal*, núm. 9, Madrid, 2016.
- RAMOS PRIETO, J., "Imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF y capacidad económica", *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 295, 2007.
- ROJO, J.M., "Los derechos morales en el pensamiento angloamericano", *Anuario de Derechos Humanos*, núm. 5, 1988-89.

- RUIZ GARIJO, M., "Concepto y justificación de las imputaciones de renta. Renta real versus renta ficticia", en los rendimientos del capital inmobiliario en el nuevo IRPF, *Edersa*, Madrid, 2005.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Explicación de las normas vigentes*, Dodeca-Comares, Granada, 2000.
- SÁNCHEZ PINILLA, F., *Notas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, 4ª edición, Instituto de Empresa, Madrid, 1989.
- TORNOS MÁS, J., "El acceso a la vivienda y la nueva función social del derecho", *Revista Vasca de Administración Pública*, núms. 99-100, 2014.
- VARONA ALABERN, J. E., y DE PABLO VARONA, C., *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, vol. 2, Valladolid, 2005.
- VINUESA, J., DE LA RIVA, J.M., y PALACIOS, A., "El fenómeno de las viviendas desocupadas", *Ministerio de Vivienda y Fundación General de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 22, 2008.

## 8. WEBGRAFÍA

BURÓN CUADRADO, J., "El tratamiento de la vivienda vacía en los países más avanzados de la UE", *Paisaje Transversal*, 2012. Disponible en: <http://www.paisajetransversal.org/2012/01/el-tratamiento-de-la-vivienda-vacia-en.html> [Consultado el 11 de mayo de 2018].

DIRECCIÓN GENERAL DEL CATASTRO, "Ordenanzas fiscales. Recargo inmuebles desocupados uso residencial por municipios y porcentaje", 2018. Disponible en: <http://www.catastro.minhap.es/jaxi/tabla.do?path=/est2017/ordenanzasfiscales/&file=04401.px&type=pcaxis&L=0> [Consultado el 30 de mayo de 2018].

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA, "Censos de Población y Viviendas 2011", 2013. Disponible en: <http://www.ine.es/prensa/np775.pdf> [Consultado el 10 de mayo de 2018].

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA, "Viviendas según tipo de vivienda y estado del edificio", 2011. Disponible en: <http://www.ine.es/jaxi/Datos.htm?path=/t20/e244/viviendas/p01/l0/&file=00013.px> [Consultado el 11 de mayo de 2018].

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA, "Glosario General", INE 1991. Disponible en: <http://www.ine.es/censo91/es/glosario.html> [Consultado el 11 de mayo de 2018].

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA, Características relativas a las viviendas y los locales, 2011. Disponible en <http://www.ine.es/censo2001/8d.pdf> [Consultado el 15 de mayo de 2018].

ORGANISTA, S., "¿Es adecuada la protección del derecho a la vivienda en la Constitución Española?", *El Diario*, 2016. Disponible en: [https://www.eldiario.es/desigualdadblog/derechos-vivienda\\_digna-Constitucion\\_Espanola-desalojos\\_6\\_526757330.html](https://www.eldiario.es/desigualdadblog/derechos-vivienda_digna-Constitucion_Espanola-desalojos_6_526757330.html) [Consultado el 19 de junio de 2018].