

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NCJ063783

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

Sentencia 4/2019, de 17 de enero de 2019

Pleno

Rec. de inconstitucionalidad núm. 2255/2016

(BOE de 14 de febrero de 2019 y DOGC de 4 de marzo)

**SUMARIO:****CC.AA. Cataluña. Tributos propios. Impuesto sobre las viviendas vacías. Compatibilidad con el IBI.**

Entre el Impuesto sobre las viviendas vacías y el IBI se aprecian diferencias sustanciales, que llevan a concluir que no estamos ante tributos coincidentes ni equivalentes a los efectos del artículo 6.3 LOFCA:

-Frente al IBI que recae sobre la titularidad de toda clase de inmuebles, rústicos o urbanos (y dentro estos, tanto viviendas, como garajes, oficinas, naves, almacenes, etc.), en el Impuesto sobre las viviendas vacías tributan solo las viviendas, y no todas, sino tan solo las que llevan desocupadas durante un determinado tiempo y sin razón que lo justifique (según las causas tasadas por la ley). Además, el IBI es un gravamen real en el que cada inmueble tributa por separado, sin tener en cuenta el número de inmuebles de un mismo titular, mientras que el Impuesto sobre las viviendas vacías es personal, por cuanto atiende a la superficie total de vivienda desocupada de que es titular el sujeto pasivo. La desocupación de la vivienda - y no su mera titularidad- se convierte así en la verdadera razón del gravamen autonómico.

-El ámbito subjetivo de los dos tributos no es el mismo ya que el impuesto catalán solo recae sobre personas jurídicas, en tanto que el IBI también grava a las personas físicas y entidades sin personalidad.

-La base imponible del IBI es un importe monetario que refleja el valor de la propiedad o derecho real de que se trate -el valor catastral-, que se calcula, no en atención a la ocupación o desocupación, sino a partir de características ínsitas al inmueble, como su localización, calidad constructiva y antigüedad. Por el contrario, la base imponible del IVV es una unidad física: los metros cuadrados de superficie desocupada, sin atender a otra características del inmueble más que su desocupación, ya que lo relevante para satisfacer la necesidad de vivienda es la superficie en sí y no su valor.

-Por último, los impuestos contrastados no tienen la misma finalidad, ya que el Impuesto sobre las viviendas vacías es fundamentalmente extrafiscal; en concreto, pretende incentivar la puesta en alquiler de viviendas desocupadas. En cambio, el IBI es principalmente fiscal, sin perjuicio de que algunos de los elementos que modulan la carga tributaria se establezcan en función de criterios extrafiscales.

Frente a un tributo de naturaleza fiscal que grava la propiedad y otros derechos sobre los inmuebles como expresión de la capacidad económica (art. 31.1 CE), el Impuesto sobre las viviendas vacías catalán presenta una marcada orientación extrafiscal, pues la *intentio legis* del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos, sino disuadir a los titulares del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad, referida a las viviendas desocupadas, para las que a la previsión general del art. 33.2 CE se añade el reconocimiento del «derecho a una vivienda digna y adecuada» y el mandato de que «[l]os poderes públicos promoverán las condiciones necesarias y establecerán las normas pertinentes para hacer efectivo este derecho» (art. 47 CE). Efectivamente, esos rasgos del Impuesto sobre las viviendas vacías confirman que está orientado a que aumente el *stock* de viviendas en alquiler, lo que no es el caso del IBI.

Y todo ello no se enerva por la circunstancia de que el art. 72.4 (TRLHL) prevea un recargo en el IBI para viviendas desocupadas, que se integra dentro de la regulación del tipo de gravamen del impuesto local, lo que lleva a descartar que pueda considerarse como un hecho imponible autónomo a efectos de la prohibición del art. 6.3 LOFCA.

Ver comentario.

**PRECEPTOS:**

Ley 14/2015 de Cataluña (Ley Impuesto sobre las viviendas vacías), arts. 1, 4, 6, 7, 8, 9, 10, 11 y 12.  
Constitución Española, arts. 31, 33, 47, 133.2 y 157.1 b).  
Ley Orgánica 6/2006 (Estatuto de Autonomía Cataluña), arts. 137, 202 y 203.  
Ley 58/2003 (LGT), art. 63.  
Ley Orgánica 8/1980 (LOFCA), art. 6.3.  
RDLeg. 2/2004 (TRLHL), arts. 60 a 77.

#### PONENTE:

*Don Alfredo Montoya Melgar.*

ECLI:ES:TC:2019:4

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Juan José González Rivas, Presidente, doña Encarnación Roca Trías, don Andrés Ollero Tassara, don Fernando Valdés Dal-Ré, don Santiago Martínez-Vares García, don Juan Antonio Xiol Ríos, don Pedro José González-Trevijano Sánchez, don Antonio Narváez Rodríguez, don Alfredo Montoya Melgar, don Ricardo Enríquez Sancho, don Cándido Conde-Pumpido Tourón y doña María Luisa Balaguer Callejón, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

#### SENTENCIA

En el recurso de inconstitucionalidad núm. 2255-2016, interpuesto por el Presidente del Gobierno, representado por la Abogada del Estado, contra los artículos 1, 4, 9.1, 11 y 12 de la Ley del Parlamento de Cataluña 14/2015, de 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías, y de modificación de normas tributarias y de la Ley 3/2012. Han comparecido y formulado alegaciones la Generalitat y el Parlamento de Cataluña, por medio de sus respectivos Letrados. Ha sido Ponente el Magistrado don Alfredo Montoya Melgar, quien expresa el parecer del Tribunal.

#### I. Antecedentes

1. Mediante escrito presentado en el registro general de este Tribunal el día 25 de abril de 2016, la Abogada del Estado, en representación del Presidente del Gobierno, interpuso recurso de inconstitucionalidad contra los artículos 1, 4, 9.1, 11 y 12 de la Ley del Parlamento de Cataluña 14/2015, de 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías, y de modificación de normas tributarias y de la Ley 3/2012, publicada en el «Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya» núm. 6.919, de 23 de julio de 2015. En la demanda se hace invocación expresa del artículo 161.2 CE, a los efectos de que se acuerde la suspensión de la vigencia y aplicación de los preceptos legales recurridos.

a) La demanda parte del reconocimiento de la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas en los artículos 133.2 y 157.1 CE, así como de los límites establecidos en la Ley Orgánica a que se refiere el artículo 157.3 CE –la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas, (LOFCA)–, cuyo artículo 6 prevé unas restricciones para la creación de tributos propios, de forma que estos no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por los tributos estatales o locales, límite que, en la interpretación realizada por el Tribunal Constitucional, no impide establecer tributos propios sobre fuentes impositivas ya gravadas, sino únicamente la duplicidad o coincidencia de hechos imponible. Cita, en particular, la STC 30/2015, de 19 de febrero (impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito), según la cual, para apreciar la coincidencia entre hechos imponible se debe atender a los elementos esenciales de los tributos que se comparan.

b) A partir de lo anterior, considera que el hecho imponible del tributo autonómico que se impugna coincide con el del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI), como sucede también con los sujetos pasivos de ambas figuras. La coincidencia se acentúa a la vista del recargo del IBI regulado en los párrafos tercero y cuarto del artículo 72.4 de la Ley reguladora de haciendas locales (LHL), introducido por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, para inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente. Según la demanda, la previsión contenida en la disposición adicional primera de la Ley 14/2015 para que se introduzcan medidas compensatorias en favor de las entidades locales que en el futuro pudieran establecer el recargo citado confirma la duplicidad indicada, ya que si no fuera así no se anunciarían tales compensaciones. Y aunque la coincidencia de hechos imposables ya sería suficiente para justificar la inconstitucionalidad del impuesto autonómico, añade que también coinciden los sujetos pasivos, al menos parcialmente, ya que el impuesto sobre las viviendas vacías solo recae sobre personas jurídicas, mientras que el IBI y el recargo mencionado gravan tanto a las personas físicas como jurídicas. Igualmente, coincide el ámbito objetivo de ambos impuestos, que son los inmuebles de uso residencial desocupados, así como el periodo impositivo y el devengo.

c) Para llegar a la conclusión anterior, no es óbice el hecho de que el recargo a que se refiere el artículo 72.4 LHL no se haya aplicado hasta el momento. Citando el dictamen del Consejo de Estado emitido en relación con la presente impugnación, aduce que la falta de aplicación del recargo indicado no puede alterar las reglas competenciales aplicables, puesto que toda vivienda no ocupada está potencialmente sujeta a la exigencia del mismo, de forma que unos mismos sujetos estarían sometidos a doble tributación por un mismo concepto, que es el efecto que la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas (art. 6.3) trata de impedir.

Finaliza su escrito solicitando al Tribunal que declare la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 1, 4, 9.1, 11 y 12 de la Ley catalana 14/2015.

2. Por providencia de 28 de abril de 2016, el Pleno del Tribunal Constitucional, a propuesta de la Sección Tercera, acordó admitir a trámite el recurso de inconstitucionalidad, dar traslado de la demanda y de los documentos presentados, conforme establece el artículo 34 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC), al Congreso de los Diputados y al Senado, así como al Gobierno y al Parlamento de Cataluña, al objeto de que en el plazo de 15 días pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimaren convenientes. Asimismo, se tuvo por invocado el artículo 161.2 CE, lo que, conforme dispone el artículo 30 LOTC, produce la suspensión de la vigencia y aplicación de los preceptos impugnados desde la fecha de interposición del recurso. Por último, también se ordenó publicar la incoación del recurso en el «Boletín Oficial del Estado» y en el «Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya».

3. El Presidente del Congreso de los Diputados, mediante un escrito registrado el día 11 de mayo de 2016, comunicó que la Mesa de la Diputación Permanente, en su reunión de 10 de mayo, había acordado la personación en este procedimiento, el ofrecimiento de su colaboración a los efectos del artículo 88.1 LOTC y la remisión a la dirección de estudios, análisis y publicaciones y a la asesoría jurídica de la secretaría general.

4. Por escrito registrado el día 12 de mayo de 2016 el Letrado del Parlamento de Cataluña comunicó el acuerdo de la mesa de 10 de mayo de 2016 de personación en el presente recurso de inconstitucionalidad y solicitó de este Tribunal, además de la admisión del escrito y de los documentos que lo acompañan, una prórroga para formular alegaciones, dada la complejidad del asunto y el volumen de trabajo acumulado por dicha representación.

Por providencia de 13 de mayo de 2016, el Pleno acordó incorporar a las actuaciones el escrito presentado por el Letrado del Parlamento de Cataluña, tenerle por personado en representación de la Cámara y conceder una prórroga de ocho días más sobre el plazo concedido por providencia de 28 de abril de 2016.

5. El Presidente del Senado, mediante escrito registrado el día 19 de mayo de 2016, comunicó que la Mesa de la Diputación Permanente, en su reunión de 4 de mayo, había acordado la personación en este procedimiento y el ofrecimiento de su colaboración a los efectos del artículo 88.1 LOTC.

6. Mediante escrito registrado el día 30 de mayo de 2016, la Abogada de la Generalitat de Cataluña, en su representación y defensa, se opuso a la demanda con base en los razonamientos que siguen:

a) Califica el recurso del Presidente del Gobierno como «un tanto difuso», sin que del mismo se desprenda con claridad si la duplicidad invocada es con el IBI o con el recargo previsto en el mismo para viviendas desocupadas, por lo que sus alegaciones deslindarán el tributo autonómico con ambas figuras. Comenzando por el IBI, entiende que su hecho imponible no es el mismo que el del impuesto sobre las viviendas vacías, pues este recae sobre la desocupación permanente de una vivienda durante más de dos años seguidos sin causa justificada, en la medida en que afecta a la función social de la propiedad, por lo que se asimila al tributo enjuiciado en la STC 37/1987, de 26 de marzo (impuesto sobre tierras infrutilizadas de Andalucía), en la que se concluyó que no cabe identificar la infrutilización de un bien con su propiedad, que es lo que grava el IBI, y lo hace en atención a su valor, al margen de otras circunstancias, como la de ser una vivienda desocupada.

Las diferencias no se limitan al hecho imponible, sino que se extienden a los elementos de cuantificación del impuesto. Así, la base imponible en el impuesto sobre las viviendas vacías se determina por el número total de metros cuadrados de viviendas desocupadas, con independencia de su valor de mercado, situación, circunstancias urbanísticas o cualquier otro parámetro que incide en el valor catastral (base imponible del IBI), pues lo relevante es la superficie que podría estar destinada a vivienda y no lo está. También difieren en el tipo de gravamen, que en el impuesto sobre las viviendas vacías es una cantidad por metro cuadrado, en aumento conforme crece la superficie de vivienda desocupada de la que es titular el sujeto pasivo; mientras que en el IBI es un tipo porcentual fijo, aplicable sobre una base monetaria (el valor catastral). Por último, en el impuesto sobre las viviendas vacías se regulan unas bonificaciones para reducir la carga tributaria cuando el contribuyente destine una parte de sus viviendas al alquiler asequible en los municipios de Cataluña con demanda fuerte y acreditada de vivienda.

Añade que el impuesto sobre las viviendas vacías y el IBI se distinguen también por la figura del sujeto pasivo, que en aquel son tan solo determinados tipos de personas jurídicas tenedoras de numerosas viviendas vacías, en tanto que en el impuesto local son todas las personas naturales y jurídicas, así como los entes sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la Ley general tributaria (LGT). E insiste en el carácter extrafiscal del impuesto autonómico, confirmado por sus elementos estructurales, frente a la finalidad puramente recaudatoria del tributo local.

b) En lo referente al recargo previsto en el IBI para viviendas desocupadas con carácter permanente, la Abogada de la Generalitat aduce que le faltan dos elementos esenciales: la concreción del concepto de inmueble de uso residencial y del plazo a partir del que debe considerarse «desocupado con carácter permanente». Por esta razón, sostiene que dicho recargo no está vigente, por no haberse completado la definición de su hecho imponible, lo que impide que se produzca la duplicidad prohibida por el artículo 6.3 LOFCA. Añade que han transcurrido más de trece años desde que la Ley 51/2002 «esbozara de forma incompleta» el recargo del IBI y que si se admitiera que esto impide a la Comunidad Autónoma de Cataluña aprobar un tributo con una clara finalidad extrafiscal como el impuesto sobre las viviendas vacías «se estaría vaciando de contenido el reparto de competencias que deriva del bloque de constitucionalidad, tanto en materia de vivienda como en relación con la potestad tributaria de la Generalidad». Finaliza señalando que la Ley del Parlamento de Cataluña 14/2015, de 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías respeta el artículo 6.3 LOFCA, por cuanto prevé medidas de compensación y coordinación adecuadas en favor de las corporaciones locales a partir de la fecha en que se desarrolle el artículo 72.4 LHL y aquellas puedan establecerlo.

Con base en lo expuesto, el Gobierno autonómico solicita la íntegra desestimación del recurso, interesando por otrosí el levantamiento de la suspensión.

7. Por escrito registrado el 9 de junio de 2016, el Letrado del Parlamento de Cataluña formuló sus alegaciones, oponiéndose también a la demanda, lo que sustenta en los motivos que se resumen a continuación:

a) El impuesto sobre las viviendas vacías se enmarca dentro de las competencias de la Generalitat en materia tributaria y de vivienda. En particular, respecto de la primera, en la que se centra la demanda de la Abogacía del Estado, y tras sintetizar la doctrina constitucional sobre el artículo 6 LOFCA, arguye que no se puede identificar el impuesto sobre las viviendas vacías con el IBI, ya que este es general y grava el valor de los inmuebles de cualquier tipo, mientras que aquel recae sobre la no utilización de un tipo específico de inmueble –la vivienda–, con un fin extrafiscal; en cuanto al sujeto pasivo, solo presentan una coincidencia parcial, habiendo

atendido el legislador catalán a la STC 93/2015, de 14 de mayo, que criticó que las medidas del Decreto-ley 6/2013, de 9 de abril, de Andalucía, se dirigieran exclusivamente a las entidades financieras, de forma que aquí se incluye a cualquier persona jurídica que tenga viviendas vacías; los supuestos de no sujeción y las exenciones del impuesto sobre las viviendas vacías se diferencian también de los del IBI, pues responden al carácter extrafiscal del tributo autonómico, al igual que sucede con sus elementos de cuantificación. Hay que tener en cuenta, asimismo, que el IBI es un tributo obligatorio para todos los municipios, en tanto que el impuesto sobre las viviendas vacías solo se aplica en los municipios que no sean declarados de «escasa demanda acreditada», sin perturbar en modo alguno la exacción del IBI.

b) Por lo que hace al recargo por inmuebles urbanos de uso residencial desocupados con carácter permanente que recoge el artículo 72.4 LHL, el Letrado del Parlamento catalán asevera que es una norma incompleta y que los Ayuntamientos que han intentado desarrollarlo se han encontrado con el rechazo judicial por ser una competencia estatal. Esto significa que el citado recargo no está vigente, por lo que la doble imposición prohibida no tiene lugar. Y explica que, si se aceptara la interpretación del Estado, se estaría admitiendo que la aplicación de un tributo autonómico con una clara finalidad extrafiscal se puede bloquear «por el mero hecho de mantener incompleta la definición de hecho imponible del recargo del IBI, simulando una falsa vigencia del tributo».

El representante del Parlamento de Cataluña deslinda el presente supuesto del enjuiciado en la citada STC 93/2015, que declaró inconstitucional la expropiación de uso de la vivienda prevista en la disposición adicional segunda del Decreto-ley 6/2013, de 9 de abril, de Andalucía, porque obstaculizaba la política del Estado amparada en el artículo 149.1.13 CE. A diferencia de dicha medida autonómica, la Ley catalana 14/2015 no regula ningún mecanismo que sea incompatible o interfiera con la normativa estatal, pues incluso establece medidas de coordinación con el futuro e hipotético recargo municipal en el IBI previsto en el artículo 72.4 LHL.

Finaliza su escrito reiterando que las marcadas diferencias existentes entre el impuesto impugnado y el IBI, incluido el recargo sobre inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente, llevan a excluir la vulneración del artículo 6.3 LOFCA, por lo que insta a que se declare la plena constitucionalidad de los artículos impugnados, interesando, asimismo, el levantamiento de la suspensión.

**8.** El Pleno de este Tribunal Constitucional acordó, mediante providencia de 13 de junio de 2016, incorporar a los autos los escritos de alegaciones formulados por la Abogada de la Generalitat y el Letrado del Parlamento, y, en cuanto a la solicitud que formulaban sobre el levantamiento de la suspensión de los preceptos objeto del recurso, oír a la Abogacía del Estado para que, en el plazo de cinco días, pudiera exponer lo que estimare pertinente. La Abogada del Estado evacuó el trámite conferido mediante un escrito registrado el 21 de junio de 2016, en el que solicitaba que se mantuviera la suspensión, acompañando sendos informes de la Dirección General de Tributos y del Instituto Nacional de Estadística, en los que se cuantificaban los perjuicios que se producirían en caso contrario.

**9.** El Pleno del Tribunal dictó Auto de 20 de septiembre de 2016, acordando levantar la suspensión de los artículos 1, 4, 9.1, 11 y 12 de la Ley del Parlamento de Cataluña 14/2015, de 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías y de modificación de normas tributarias y de la Ley 3/2012.

**10.** Por providencia de 15 de enero de 2019 se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 17 de dicho mes y año.

## II. Fundamentos Jurídicos

**1.** Objeto del proceso. Como se ha expuesto en los antecedentes, mediante el presente recurso de inconstitucionalidad el Presidente del Gobierno impugna los artículos 1, 4, 9.1, 11 y 12 de la Ley del Parlamento de Cataluña 14/2015, de 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías, y de modificación de normas tributarias y de la Ley 3/2012, por vulnerar el artículo 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (en lo que sigue, LOFCA), en relación con los tributos locales, y específicamente, con el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI).



Por su parte, la representación procesal de la Generalitat y la del Parlamento de Cataluña postulan la desestimación del recurso porque entienden que los preceptos recurridos se ajustan a la competencia de dicha Comunidad para establecer sus propios tributos, con base en los artículos 133.2 y 157.1 b) CE y en los artículos 202.3 a) y 203.5 del Estatuto de Autonomía de Cataluña (Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, EAC), en conexión con la competencia en materia de vivienda (art. 137 EAC), dada la finalidad extrafiscal del tributo controvertido, que es aumentar la oferta de vivienda en alquiler.

**2. Precisiones previas.** Con carácter previo al examen de fondo, procede efectuar determinadas consideraciones preliminares, a fin de delimitar con precisión el objeto de la controversia y el alcance de nuestro enjuiciamiento:

a) Con posterioridad a la interposición del presente recurso de inconstitucionalidad, la Ley del Parlamento de Cataluña 14/2015 ha sido modificada por la Ley 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público («Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya» núm. 7.340, de 30 de marzo de 2017). En concreto, el artículo 4 de dicha Ley da nueva redacción a los artículos 11 (base imponible) y 15 (autoliquidación) para establecer un mínimo exento y excluir la obligación de presentar autoliquidación en ciertos casos, respectivamente.

Sin embargo, estas modificaciones no han afectado al objeto del presente proceso constitucional, toda vez que, conforme a la constante doctrina de este Tribunal, el objeto de los recursos de inconstitucionalidad no se altera por la eventual modificación de las normas impugnadas cuando, como aquí sucede, se trata de una controversia competencial que no ha cesado, cuya resolución es el fin último de este proceso (entre otras, SSTC 18/2011, de 3 de marzo, FJ 3, y 148/2012, de 5 de julio, FJ 2).

b) En segundo lugar, a pesar de que el recurso se contrae a los artículos 1 (naturaleza y objeto), 4 (hecho imponible), 9.1 (sujeto pasivo, sin incluir los apartados 2 y 3 referidos a la tributación consolidada), 11 (base imponible) y 12 (cuota íntegra) de la Ley del Parlamento de Cataluña 14/2015, para su resolución se ha de atender al conjunto de dicha Ley, con la sola excepción de las disposiciones modificativas primera, segunda, cuarta y quinta, que no están referidas al tributo controvertido, dado que el vicio de inconstitucionalidad, en caso de existir, afectaría a toda la regulación del impuesto sobre las viviendas vacías. Los preceptos no impugnados solo tienen eficacia normativa cuando se ponen en conexión con los recurridos, por lo que nuestro análisis no debe ceñirse a estos, sino que habrá de referirse a toda la regulación legal del tributo. A este respecto, deberá tenerse en cuenta la facultad que el artículo 39.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional confiere a este Tribunal, en caso de declarar la inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos impugnados, de extender la citada declaración, «por conexión o consecuencia», a otros preceptos de la misma Ley.

**3. Doctrina aplicable.** Hechas las precisiones que anteceden, para el enjuiciamiento que se nos demanda debemos recordar nuestra doctrina sobre los límites al poder tributario de las Comunidades Autónomas, así como la específica relativa al artículo 6.3 LOFCA, en la redacción dada por la Ley Orgánica 3/2009, que cabe sintetizar en los términos siguientes:

a) El canon de constitucionalidad aplicable a las normas de las Comunidades Autónomas es el contenido en sus respectivos Estatutos de Autonomía [en lo que aquí interesa, en los artículos 202.3 a) y 203.5 EAC] y en las leyes estatales que, dentro del marco constitucional, se hubieran dictado para delimitar las competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas (por todas, STC 7/2010, de 27 de abril, FJ 4). Entre esas leyes delimitadoras ocupa un lugar destacado, en lo que a competencias financieras se refiere, la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas [entre otras, STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 1 a)].

El vigente artículo 6.3 de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), cuya vulneración se invoca en el presente recurso, dispone que «[l]os tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserve a las corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas corporaciones, de modo que los ingresos de tales corporaciones locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro».

Para ilustrar sobre la finalidad de la redacción dada al artículo 6.3 LOFCA por la Ley Orgánica 3/2009, a partir de lo expuesto en su preámbulo, este Tribunal declaró en la STC 122/2012, de 5 de junio, y ha reiterado recientemente en la STC 120/2018, de 31 de octubre, que con ella se «ha pretendido clarificar también los límites para la creación de tributos propios por las Comunidades Autónomas y para ello y con el fin de reducir la conflictividad, se modifica el artículo sexto de la LOFCA para que las reglas de incompatibilidad se refieran al ‘hecho imponible’ y no a la ‘materia imponible’, con lo que habría un espacio fiscal autonómico más claro en relación con los tributos locales, con una delimitación similar a la que existe en relación con los tributos estatales» (FJ 3).

A continuación, las mencionadas Sentencias siguen destacando que «este precepto fue aprobado sin debate ni enmiendas, dado que el proyecto de la Ley Orgánica respetó los términos en los que se había pronunciado el Consejo de Política Fiscal y Financiera, en cuyo seno se adoptó el punto 4.4.9. del acuerdo 6-2009, de 15 de julio, para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía, cuyo contenido fue el siguiente: ‘Aunque los tributos propios no forman parte del sistema de financiación, para mayor seguridad jurídica sobre las reglas de incompatibilidad con los tributos del Estado y de las entidades locales, se propone revisar los límites actualmente existentes en la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas para la creación de los tributos propios por las Comunidades Autónomas lo que también podría ampliar el espacio fiscal de las Comunidades Autónomas’» (STC 120/2018, de 31 de octubre, FJ 3).

Así pues, la finalidad de la modificación del artículo 6.3 LOFCA es ampliar el espacio fiscal de las Comunidades Autónomas respecto de los tributos locales, sustituyendo el límite basado en la «materia imponible» por el referido al «hecho imponible», a semejanza de lo que venía haciendo, sin cambios desde su redacción original, el artículo 6.2 LOFCA, en relación con los tributos estatales (STC 120/2018, FJ 3).

Esta modificación de los límites a la creación de tributos propios debe interpretarse a la luz de la reiterada doctrina constitucional, que arranca de la STC 37/1987, de 26 de marzo, en la que se indicaba que debía descartarse «una identificación entre los conceptos de ‘materia imponible’ y ‘hecho imponible’ que conduce a una interpretación extensiva del artículo 6.2 LOFCA, notoriamente alejada del verdadero alcance de la prohibición que en dicha norma se contiene» (FJ 14). La citada sentencia continuaba puntualizando que «por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico», en tanto que «el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso ‘para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria’, según reza el artículo 28 de la Ley general tributaria [hoy artículo 20]. De ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imposables, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes» (FJ 14).

Este Tribunal ha reiterado las anteriores precisiones conceptuales siempre que ha tenido que examinar la adecuación al artículo 6.2 LOFCA de las figuras tributarias creadas por las Comunidades Autónomas, por su posible duplicidad con tributos estatales (entre otras, SSTC 186/1993, de 7 de junio, FJ 4; 49/1995, de 16 de febrero, FJ 4; 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4, y 74/2016, de 14 de abril, FJ 2).

b) En la primera sentencia en la que este Tribunal abordó el canon del artículo 6.3 LOFCA, tras su modificación por la Ley Orgánica 3/2009, (la ya citada STC 122/2012) ya constató que dicho precepto contiene ahora un límite similar al previsto en el apartado segundo del artículo 6 LOFCA desde su redacción original, por lo que la doctrina constitucional acerca de dicho apartado debía extenderse (así lo hizo en la citada STC 122/2012, FJ 3) a las controversias que hubieran de dirimirse en relación con los tributos locales.

De tal forma ha procedido este Tribunal al enjuiciar otros tributos autonómicos a la luz del «nuevo» artículo 6.3 LOFCA, llegando a un pronunciamiento favorable a su constitucionalidad. Así: i) en la STC 210/2012, de 14 de noviembre, relativa al impuesto sobre depósitos en entidades de crédito de Extremadura; ii) en las SSTC 122/2012, de 5 de junio; 96/2013, de 23 de abril; 200/2013, de 5 de diciembre, y 53/2014, de 10 de abril, todas referidas al impuesto sobre grandes establecimientos comerciales de distintas Comunidades Autónomas; iii) en los AATC 183/2016 y 185/2016, de 15 de noviembre, sobre el canon eólico de Castilla-La Mancha y iv) en la STC 120/2018, de 31 de octubre, en relación con el impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente; resoluciones todas ellas que han declarado la constitucionalidad de los tributos autonómicos impugnados porque en ningún caso apreciaron la duplicidad de hechos imposables de aquellos con el IBI o con el IAE, según procediera.

c) El propósito de los límites del artículo 6 LOFCA no es evitar cualquier supuesto de doble imposición, algo que resulta imposible en los sistemas tributarios modernos, integrados por una pluralidad de figuras que necesariamente coinciden o se solapan, al menos parcialmente, al recaer sobre distintas modalidades de renta, patrimonio o consumo. Se trata, en cambio, de garantizar que el ejercicio del poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de «un sistema» en los términos exigidos por el artículo 31.1 CE [SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4, y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 b)]; objetivo que debe cohonestarse con el reconocimiento a las Comunidades Autónomas de la potestad de establecer tributos [arts. 133.2 y 157.1 b) CE], y que la Comunidad Autónoma de Cataluña tiene asumida en los artículos 202.3 a) y 203.5 EAC, de forma que «ninguno de los límites constitucionales que condicionan dicho poder tributario puede ser interpretado de tal manera que haga inviable el ejercicio de aquella potestad tributaria» (entre otras, SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 3; 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3, y 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4).

Conviene recordar igualmente que la potestad tributaria reconocida a las Comunidades Autónomas entronca con la autonomía financiera que proclama el artículo 156.1 CE y con la corresponsabilidad fiscal que deriva de ella, en concreto, con la capacidad para generar un sistema propio de recursos (por todas, la STC 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 8); lo que este Tribunal también ha conectado con «las exigencias derivadas de la estabilidad presupuestaria» [STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 3 a)].

d) Así las cosas, para apreciar la coincidencia entre hechos imponible, que es lo vedado por el artículo 6 LOFCA, en sus apartados segundo y tercero, este último después de su modificación por la Ley Orgánica 3/2009, se hace preciso atender a los elementos esenciales de los tributos que se confrontan, al objeto de determinar la «manera» en que la correspondiente fuente de capacidad económica es sometida a gravamen en la estructura del tributo. Para lo cual se habrá de analizar, además del hecho imponible en sentido estricto, otros aspectos como los supuestos de no sujeción y exención, el sujeto pasivo y los elementos de cuantificación (STC 74/2016, de 14 de abril, FJ 4, y ATC 183/2016, de 15 de noviembre, FJ 4).

Entre los elementos a comparar se encuentra –no debe olvidarse– la posible concurrencia de fines extrafiscales en el conjunto del tributo o en alguno de sus elementos centrales (STC 210/2012, FJ 4). Al respecto, este Tribunal ha puntualizado que la finalidad extrafiscal no es incompatible con un propósito recaudatorio, aunque sea secundario, lo que es inherente al propio concepto de tributo. De hecho, en los sistemas tributarios modernos, en los que coexisten diversas figuras tributarias, es frecuente que, junto a la recaudatoria, se persigan otras finalidades [STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 a)]. De lo cual se deduce que la naturaleza extrafiscal o recaudatoria de un tributo es una cuestión de grado, por lo que difícilmente existirán casos «puros» [STC 120/2018, FJ 3 d)].

**4. Descripción del tributo autonómico y del IBI.** Partiendo del canon expuesto en el fundamento anterior, es momento ya de examinar el fondo de la controversia, mediante el contraste entre el impuesto sobre las viviendas vacías y el IBI, para así dilucidar si aquel recae sobre el mismo hecho imponible gravado por este, como mantiene el recurso del Presidente del Gobierno, o si se trata de tributos que gravan hechos imponibles diferentes, según argumentan la Generalitat y el Parlamento de Cataluña. Para ello es necesario sintetizar los elementos relevantes de cada tributo:

a) El impuesto sobre las viviendas vacías, según su ley reguladora, «grava el incumplimiento de la función social de la propiedad de las viviendas por el hecho de permanecer desocupadas de forma permanente» (art. 1), siendo su hecho imponible «la desocupación permanente de una vivienda durante más de dos años sin causa justificada» en razón de que «dicha desocupación afecta a la función social de la propiedad de la vivienda» (art. 4) el artículo 6 de la Ley 14/2015 especifica que la ocupación puede tener lugar en calidad de propietario o por título de arrendamiento u otro análogo y los artículos 7 y 8 regulan, respectivamente, la forma de computar los dos años de desocupación y las causas que la ley considera justificativas de la misma, a efectos de no exigir el gravamen. Estas causas son: i) que la vivienda sea objeto de un litigio judicial pendiente de resolución en lo que concierne a su propiedad; ii) que se tenga que rehabilitar, siempre que se cumplan ciertas condiciones; iii) que esté hipotecada con cláusulas contractuales que imposibiliten o hagan inviable destinarla a un uso distinto al que se había previsto inicialmente; iv) que esté ocupada ilegalmente y v) que forme parte de un edificio adquirido íntegramente por el sujeto pasivo en los últimos cinco años, para su rehabilitación.



Junto a lo anterior, el artículo 10 Ley catalana 14/2015 recoge unas exenciones, tanto subjetivas, para las entidades del tercer sector de la red de viviendas de inserción regulada en el plan correspondiente y las entidades inscritas en el registro de entidades y establecimientos de servicios sociales de Cataluña; como objetivas, para determinadas viviendas, en concreto: i) las protegidas con calificación oficial vigente; ii) las ubicadas en zonas de escasa demanda acreditada (según se desarrolla en la disposición transitoria segunda); iii) las puestas a disposición de programas sociales de vivienda convenidos con las administraciones públicas y iv) las destinadas a usos regulados por la legislación turística o a otras actividades económicas no residenciales.

Los sujetos pasivos del impuesto sobre las viviendas vacías, a título de contribuyentes, son las personas jurídicas propietarias o titulares de un derecho de usufructo, de superficie o de cualquier otro derecho real que otorgue la facultad para la explotación económica de la vivienda (art. 9).

Para la cuantificación del tributo se parte del número total de metros cuadrados de las viviendas de que es titular el sujeto pasivo, que es la base imponible (art. 11), sin computar el mínimo exento de 150 m<sup>2</sup> (introducido por la Ley 5/2017, de 28 de marzo). Sobre tal magnitud se aplican unos tipos progresivos según tramos de base imponible, a razón de una cantidad de euros por metro cuadrado, comenzando por 10 €/m<sup>2</sup> para el primer tramo y llegando hasta 30 €/m<sup>2</sup> para el tramo de superficie desocupada que exceda de 40.000 m<sup>2</sup> (art. 12).

La cuota líquida se obtiene tras aplicar a la cuota íntegra que resulta de la operación anterior una bonificación concebida para los sujetos pasivos que destinan una parte de su parque de viviendas al alquiler asequible o a fines análogos, según porcentajes crecientes a medida que aumenta la proporción de viviendas de su titularidad que se dedican a tal fin en municipios de Cataluña de fuerte y acreditada demanda de vivienda, en los términos recogidos en el artículo 13 de la Ley 14/2015. Dicha bonificación puede alcanzar un 100 por 100 (en cuyo caso, la cuota líquida del impuesto sobre las viviendas vacías será cero) cuando el sujeto pasivo destine más del 67 por 100 de su parque de viviendas al alquiler asequible o a sistemas de propiedad compartida, tenencia intermedia o propiedades temporales recogidos por la normativa autonómica.

El devengo del impuesto sobre las viviendas vacías se produce el 31 de diciembre de cada año, considerando el parque de viviendas del que es titular el sujeto pasivo en tal fecha (art. 14).

Por último, el tributo autonómico tiene carácter finalista, quedando su recaudación afectada a actuaciones en materia de vivienda en los municipios donde se sitúan las viviendas desocupadas (art. 3 de la Ley 14/2015).

b) Por su parte, el IBI, cuya normativa se recoge en los artículos 60 a 77 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (LHL), viene definido como «un tributo directo de carácter real que grava el valor de los bienes inmuebles en los términos establecidos en esta ley» (art. 60), cuyo hecho imponible es la titularidad de determinados derechos sobre los bienes inmuebles, ya sean rústicos, urbanos o los denominados inmuebles de características especiales (art. 61).

Los sujetos pasivos, en calidad de contribuyentes, son los titulares del derecho sobre el inmueble, ya sean personas físicas o jurídicas o entidades sin personalidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (art. 63).

La base imponible del IBI es el valor catastral, fijado conforme a lo dispuesto en el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del catastro inmobiliario, que en su artículo 23.1 señala los criterios que se tendrán en cuenta para su determinación y que son, entre otros: i) la localización del inmueble y sus circunstancias urbanísticas; ii) el coste de ejecución material, los beneficios de la contrata, honorarios profesionales y tributos que gravan la construcción, así como el uso, la calidad y la antigüedad edificatoria, u otras condiciones de las edificaciones; iii) los gastos de producción y beneficios de la actividad empresarial de promoción y iv) las circunstancias y valores del mercado.

Sobre la base liquidable (que es el resultado de practicar en la imponible la reducción prevista en el artículo 67 LHL para atenuar el impacto de los incrementos de valor catastral) se aplica el tipo de gravamen establecido por el ayuntamiento respectivo, dentro de los límites del artículo 72, al que luego nos referiremos. Los artículos 73 y 74 LHL prevén las bonificaciones obligatorias y potestativas, respectivamente, que se aplican a la cuota íntegra para hallar la cuota líquida.

Por último, el devengo del IBI tiene lugar el primer día del periodo impositivo, que coincide con el año natural (art. 75). A diferencia del impuesto sobre las viviendas vacías, no está prevista la afectación de su recaudación a ningún fin específico.

5. Enjuiciamiento de la alegada duplicidad con el IBI. Una vez sintetizados los elementos definidores de cada figura, debemos ya abordar el examen comparativo que demanda el artículo 6.3 LOFCA.

a) Comenzando por el hecho imponible en sentido estricto, frente al IBI que recae sobre la titularidad de toda clase de inmuebles, rústicos o urbanos (y dentro estos, tanto viviendas, como garajes, oficinas, naves, almacenes, etc.), en el impuesto sobre las viviendas vacías tributan solo las viviendas, y no todas, sino tan solo las que llevan desocupadas durante un determinado tiempo y sin razón que lo justifique (según las causas tasadas por la ley). Además, el IBI es un gravamen real en el que cada inmueble tributa por separado, sin tener en cuenta el número de inmuebles de un mismo titular, mientras que el impuesto sobre las viviendas vacías es personal, por cuanto atiende a la superficie total de vivienda desocupada de que es titular el sujeto pasivo. La desocupación de la vivienda –y no su mera titularidad– se convierte así en la verdadera razón del gravamen autonómico, concebido como un instrumento para que aumente la oferta de viviendas en alquiler, de modo que no se grava la propiedad per se, sino «por el hecho de permanecer desocupadas de forma permanente» (art. 1, último inciso, de la Ley del Parlamento de Cataluña 14/2015).

Por su parte, las exenciones del impuesto sobre las viviendas vacías también conectan con la finalidad proclamada, ya que se dejan sin gravamen las viviendas situadas en zonas de escasa demanda acreditada y las puestas a disposición de programas de alquiler social, entre otras.

b) El ámbito subjetivo de los dos tributos no es el mismo ya que, conforme se ha indicado en el fundamento jurídico anterior, el impuesto catalán solo recae sobre personas jurídicas, en tanto que el IBI también grava a las personas físicas y entidades sin personalidad.

c) El modo de cuantificación de ambos tributos también difiere de forma sustancial. La base imponible del IBI es un importe monetario que refleja el valor de la propiedad o derecho real de que se trate –el valor catastral–, que se calcula, no en atención a la ocupación o desocupación, sino a partir de características ínsitas al inmueble, como su localización, calidad constructiva y antigüedad. Por el contrario, la base imponible del IVV es una unidad física: los metros cuadrados de superficie desocupada, sin atender a otra características del inmueble más que su desocupación, ya que lo relevante para satisfacer la necesidad de vivienda es la superficie en sí y no su valor.

En coherencia con lo anterior, el tipo de gravamen del IBI es porcentual, en tanto que el impuesto sobre las viviendas vacías se cuantifica a razón de un importe por cada metro cuadrado de superficie desocupada, mayor a medida que se incrementa la superficie en tal situación en poder de un mismo sujeto pasivo. Así, su carácter progresivo hace que el incentivo para arrendar las viviendas aumente según crece la superficie desocupada.

También son distintas las bonificaciones de ambos impuestos. En el impuesto sobre las viviendas vacías solo hay una (art. 13 de la Ley 14/2015) cuya ratio está conectada con el aumento de la oferta de alquiler asequible, mientras que en el IBI se prevé un amplio elenco de bonificaciones, tanto obligatorias como potestativas para los ayuntamientos, que responden a variados objetivos de política económica, social o medioambiental, pues según hemos recordado en el fundamento jurídico anterior, es habitual que tributos predominantemente fiscales incluyan normas que coadyuven a fines de carácter extrafiscal. En la STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 4, precisamente en relación con el IBI, ya mantuvimos que su finalidad es principalmente recaudatoria «sin perjuicio de que algunos de los elementos que modulan la carga tributaria se establezcan en función de criterios extrafiscales, como sucede con algunas de las bonificaciones del artículo 74 LHL».

d) La recaudación del impuesto sobre las viviendas vacías está afectada a actuaciones en materia de vivienda en los municipios donde se sitúan las viviendas desocupadas, lo que no sucede en el IBI. Pese a que este «no es más que uno de los varios indicios –y no precisamente el más importante– a tener en cuenta a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo» (por todas, STC 94/2017, de 6 de julio, FJ 8), en este caso es un rasgo que abunda sobre los ya indicados.

e) En cuanto a los elementos temporales de ambos impuestos, sí cabe apreciar cierta identidad, pues aunque el IBI tiene formalmente un periodo impositivo del que carece el impuesto sobre las viviendas vacías en la práctica ambos se comportan como impuestos instantáneos, que se exigen a quien sea titular de los bienes a la fecha de devengo.

f) Por último, los impuestos contrastados no tienen la misma finalidad, ya que el impuesto sobre las viviendas vacías es fundamentalmente extrafiscal; en concreto, pretende incentivar la puesta en alquiler de viviendas desocupadas. En cambio, el IBI es principalmente fiscal (por todas, STC 179/2006, de 13 de junio, FJ 5),

sin perjuicio de que algunos de los elementos que modulan la carga tributaria se establezcan en función de criterios extrafiscales, siempre con carácter secundario, tal y como ya hemos apuntado.

La finalidad del tributo autonómico aquí recurrido es análoga a la del impuesto sobre tierras infrutilizadas de Andalucía, respecto del cual indicó este Tribunal que «es obvio que no cabe identificar la ‘infrutilización’ de fincas rústicas –hecho imponible del impuesto andaluz– con la ‘propiedad’ de todo tipo de bienes, aunque entre ellos se encuentren las fincas rústicas, que es el hecho que grava el impuesto estatal» (STC 37/1987, FJ 14). Es cierto que en dicha Sentencia el tributo autonómico no se contrastaba con el IBI sino con el impuesto sobre el patrimonio (con su hecho imponible, aplicando el artículo 6.2 LOFCA), pero el razonamiento es perfectamente trasladable pues, como hemos visto, el IBI también sujeta a gravamen la propiedad (así como otros derechos), aunque no de todos los bienes, como el impuesto sobre el patrimonio, sino solo de los inmuebles, teniendo ambos tributos un fin fiscal, sin perjuicio de la posible concurrencia de elementos extrafiscales accesorios.

Frente a un tributo de naturaleza fiscal que grava la propiedad y otros derechos sobre los inmuebles como expresión de la capacidad económica (art. 31.1 CE), el impuesto andaluz enjuiciado en la STC 37/1987, al igual que el impuesto sobre las viviendas vacías catalán aquí analizado, presentan una marcada orientación extrafiscal, pues «la intentio legis del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos» (STC 37/1987, FJ 13), sino disuadir a los titulares del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad, referida en el impuesto sobre tierras infrutilizadas a la propiedad agraria, y en el impuesto sobre las viviendas vacías, a las viviendas desocupadas, para las que a la previsión general del artículo 33.2 CE se añade el reconocimiento del «derecho a una vivienda digna y adecuada» y el mandato de que «[l]os poderes públicos promoverán las condiciones necesarias y establecerán las normas pertinentes para hacer efectivo este derecho» (art. 47 CE). Efectivamente, los rasgos del impuesto sobre las viviendas vacías que se han descrito confirman que está orientado a que aumente el stock de viviendas en alquiler, lo que no es el caso del IBI.

El tributo que enjuiciamos también guarda notoria similitud con el impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas establecido por la Ley de la Asamblea de Extremadura 9/1998, de 26 de junio, que fue examinado en el ATC 417/2005, de 22 de noviembre. A diferencia de la STC 37/1987, que analizaba la posible colisión con el impuesto sobre el patrimonio, el ATC 417/2005 valoró la posible duplicidad del tributo autonómico con el IBI. Pese a que ambos tributos tienen como base imponible el valor catastral, dimos por acreditada la naturaleza extrafiscal del impuesto autonómico por cuanto «se dirige a disuadir el incumplimiento de las obligaciones que la normativa autonómica de Extremadura impone a los titulares de los bienes inmuebles descritos, buscando estimular una utilización racional, eficaz y eficiente del suelo» (FJ 6). Y aunque en tal ocasión se analizaba la duplicidad de «materias», según la redacción del artículo 6.3 LOFCA aplicable *ratione temporis*, es evidente que con mayor razón se habría descartado la duplicidad de hechos imponibles, habida cuenta que este último límite es menos restrictivo.

En suma, entre el impuesto sobre las viviendas vacías y el IBI se aprecian diferencias sustanciales, que llevan a concluir que no estamos ante tributos «coincidentes» (STC 210/2012, FJ 6) ni «equivalentes» (STC 53/2014, FJ 3) a efectos del artículo 6.3 LOFCA.

**6.** Enjuiciamiento de la alegada duplicidad con el recargo sobre viviendas desocupadas del IBI. La conclusión alcanzada en el fundamento anterior no se enerva por la circunstancia de que el artículo 72.4 LHL prevea un recargo en el IBI para viviendas desocupadas. La Abogada del Estado aduce que existe una coincidencia entre el tributo impugnado y dicho recargo, a lo que añade que la Ley del Parlamento de Cataluña 14/2015, de 21 de julio está invadiendo la competencia exclusiva que para el desarrollo del tributo local tiene el Estado. Esta alegación que no puede tener favorable acogida, según razonamos a continuación:

a) El artículo 72 LHL tiene por objeto regular el tipo de gravamen del IBI, estableciendo los tipos mínimos y máximos para inmuebles urbanos y rústicos (apartado 1); la horquilla de tipos para los bienes inmuebles de características especiales (apartado 2); y los puntos porcentuales de incremento que los ayuntamientos pueden aplicar a los tipos máximos, según las características del municipio (apartado 3).

Por su parte, el apartado 4 establece dos medidas: en sus párrafos primero y segundo prevé que los ayuntamientos podrán establecer para los bienes inmuebles urbanos, excluidos los de uso residencial, tipos diferenciados atendiendo a los usos establecidos en la normativa catastral; y los párrafos tercero, cuarto y quinto

regulan un recargo para inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente. Este recargo ha sido modificado recientemente por el Real Decreto-ley 21/2018, de 14 de diciembre, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler (artículo cuarto), cuyo propósito principal ha sido concretar cómo se determinarán los inmuebles afectados por el mismo, quedando regulado en los términos siguientes:

«Tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, los ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50 por ciento de la cuota líquida del impuesto. Dentro de este límite, los ayuntamientos podrán determinar mediante ordenanza fiscal un único recargo o varios en función de la duración del período de desocupación del inmueble.

El recargo, que se exigirá a los sujetos pasivos de este tributo, se devengará el 31 de diciembre y se liquidará anualmente por los ayuntamientos, una vez constatada la desocupación del inmueble en tal fecha, juntamente con el acto administrativo por el que esta se declare.

A estos efectos tendrá la consideración de inmueble desocupado con carácter permanente aquel que permanezca desocupado de acuerdo con lo que se establezca en la correspondiente normativa sectorial de vivienda, autonómica o estatal, con rango de ley, y conforme a los requisitos, medios de prueba y procedimiento que establezca la ordenanza fiscal. En todo caso, la declaración municipal como inmueble desocupado con carácter permanente exigirá la previa audiencia del sujeto pasivo y la acreditación por el Ayuntamiento de los indicios de desocupación, a regular en dicha ordenanza, dentro de los cuales podrán figurar los relativos a los datos del padrón municipal, así como los consumos de servicios de suministro».

El resto del artículo 72 LHL regula la posibilidad de aplicar tipos reducidos en los municipios en los que entren en vigor nuevos valores catastrales (apartado 5), el momento en que los ayuntamientos deben aprobar los nuevos tipos de gravamen (apartado 6) y los tipos aplicables en caso de alteración de términos municipales (apartado 7).

b) Lo anterior pone de manifiesto que el recargo en cuestión se integra dentro de la regulación del tipo de gravamen del impuesto local. En concreto, el artículo 72.4 LHL prevé, por un lado, la aplicación de tipos diferenciados según los distintos usos establecidos en la normativa catastral para las construcciones (comercial, oficinas, almacenes, industrial, turístico, etc.); y, por otro, la posibilidad de que los ayuntamientos que así lo decidan apliquen un recargo a los «inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente». El preámbulo de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre (apartado III), que lo introdujo, incardina este recargo dentro de la regulación de los tipos de gravamen del IBI, de suerte que se asemeja a un tipo incrementado que la ley permite establecer a los ayuntamientos. Esto significa que el legislador estatal no ha concebido el recargo como una figura independiente del IBI, sino como uno de los factores relevantes para su cuantificación, lo que nos lleva a descartar que pueda considerarse como un hecho imponible autónomo a efectos de la prohibición del artículo 6.3 LOFCA, que –recordemos– veda a los tributos propios de las Comunidades Autónomas «recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales» y no otra cosa.

En consecuencia, el recargo previsto en el artículo 72.4 LHL es tan solo un elemento más de cuantificación del IBI, inserto en la normativa de este tributo, en concreto, en el artículo dedicado al tipo de gravamen. Por consiguiente, depende del resto de la regulación del impuesto en la que se integra, sin que pueda considerarse como un tributo autónomo a los efectos de la prohibición de duplicidad del artículo 6.3 LOFCA.

Lo anterior no impide reconocer a este recargo una finalidad extrafiscal, como expresa el preámbulo de la Ley 51/2002, que lo creó «para facilitar el acceso de todos los ciudadanos al disfrute de una vivienda digna y adecuada» (apartado III). Ahora bien, ya hemos advertido que no es la única norma del IBI que sirve a fines extrafiscales, existiendo otras como, a título de ejemplo, la bonificación que el artículo 74.5 LHL permite establecer a los ayuntamientos para «los bienes inmuebles en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol».

En este sentido, venimos insistiendo en que los tributos predominantemente fiscales contienen a menudo elementos que sirven a otros fines, pues no hay tributos que respondan exclusivamente a una sola finalidad, y un tributo predominantemente fiscal no cambia de naturaleza por «introducir en sus elementos coyunturales o accesorios, como son, por ejemplo, los beneficios fiscales, ciertas finalidades de estímulo o incentivo a determinadas conductas» [STC 122/2012, de 5 de junio, FJ 4)]. Este razonamiento se extiende sin dificultad a un recargo como el que nos ocupa, que no es sino un incremento del tipo de gravamen debido a la desocupación de la vivienda, como una circunstancia más de las que el legislador ha decidido tomar en cuenta para la cuantificación del IBI. Ahora bien, como señalamos en la letra f) del fundamento anterior, los impuestos



comparados no tienen la misma finalidad, siendo fundamentalmente extrafiscal en el tributo autonómico, concretamente incentivar la puesta en alquiler de viviendas desocupadas en poder de personas jurídicas (aunque lógicamente también sirva a la consecución de unos ingresos con los que financiar el gasto público), mientras que el tributo local persigue un fin principalmente fiscal (sin perjuicio de que para la modulación de la carga tributaria se haya asumido algún criterio extrafiscal).

c) El carácter accesorio del recargo se confirma por el hecho de que, pese a haberse introducido por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, no ha sido aplicado hasta la fecha, al no haberse desarrollado por el Estado el concepto de «inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente» como exigía el artículo 72.4, párrafo tercero, LHL antes de su reciente modificación por el Real Decreto-ley 21/2018, de 14 de diciembre. La Abogada del Estado aducía al respecto que «si la propia ley estatal se remite a un desarrollo reglamentario estatal, el desarrollo del mismo por una ley autonómica incurre en una clara extralimitación».

A juicio del Tribunal no cabe interpretar que al definir el concepto de vivienda vacía en los artículos 5 a 8 de la Ley 14/2015, de 21 de julio el legislador autonómico pretendiera sustituir al reglamento estatal exigido por el artículo 72.4 LHL antes de su modificación por el Real Decreto-ley 21/2018. Y con mayor motivo cabe descartar la extralimitación competencial a la vista de que la nueva redacción ya no reserva al Estado la definición de dicho concepto.

Por otra parte, es indudable que el legislador autonómico no desconoce la existencia del recargo previsto en el artículo 72.4 LHL, cuando afirma en la disposición adicional primera de la Ley del impuesto sobre las viviendas vacías que «[a] partir de la fecha en la que el Estado haya realizado el desarrollo reglamentario al que se refiere el artículo 72.4 del texto refundido de la Ley de haciendas locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y los ayuntamientos puedan establecer el recargo sobre el impuesto sobre bienes inmuebles, la Generalitat debe adoptar las medidas compensatorias o de coordinación pertinentes a favor de los ayuntamientos que efectivamente hayan aprobado dicho recargo en ordenanza municipal», detallando el apartado 2 de dicha disposición los criterios a los que deben sujetarse las citadas medidas. Esta previsión de medidas compensatorias o de coordinación vinculada al establecimiento efectivo del recargo deberá interpretarse a la luz de la nueva redacción dada al recargo por el Real Decreto-ley 21/2018, tras la que no hace falta esperar a un desarrollo reglamentario estatal.

La Abogada del Estado interpreta la cláusula de coordinación trascrita como un reconocimiento por el legislador autonómico de que se vulnera la prohibición de duplicidad de hechos imponible del artículo 6.3 LOFCA. Sin embargo, su correcto entendimiento nos lleva a vincularla con la carga, que dicho precepto impone a las Comunidades Autónomas que ejerzan su competencia de establecer tributos sobre las materias reservadas a las corporaciones locales, de establecer «las medidas de compensación o coordinación adecuadas».

Así pues, la disposición adicional primera de la Ley del Parlamento de Cataluña 14/2015, de 21 de julio parte de que, efectivamente, el impuesto sobre las viviendas vacías recae sobre la misma «materia» que el IBI (incluido el recargo del artículo 72.4 LHL), pues grava inmuebles que también están sujetos al impuesto local, pero ambos tienen un hecho imponible distinto, según hemos concluido en el fundamento jurídico quinto, en vista de lo cual la ley autonómica prevé una medida de coordinación, conforme le exige el artículo 6.3 LOFCA.

En suma, con base en lo razonado, debemos concluir que el impuesto sobre las viviendas vacías tampoco vulnera lo dispuesto en el artículo 6.3 LOFCA en relación con el recargo para inmuebles residenciales desocupados con carácter permanente previsto en el artículo 72.4 LHL.

## FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido

Desestimar el presente recurso de inconstitucionalidad.

Publíquese esta Sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a diecisiete de enero de dos mil diecinueve. Juan José González Rivas. Encarnación Roca Trías. Andrés Ollero Tassara. Fernando Valdés Dal-Ré. Santiago Martínez-Vares García. Juan Antonio Xiol Ríos. Pedro José González-Trevijano Sánchez. Antonio Narváez Rodríguez. Alfredo Montoya Melgar. Ricardo Enríquez Sancho. Cándido Conde-Pumpido Tourón. María Luisa Balaguer Callejón. Firmado y rubricado.