

## **El TC determina la compatibilidad del impuesto sobre las viviendas vacías de Cataluña y el IBI**

Análisis de la [STC 4/2019, de 17 de enero, rec. núm. 2255/2016](#)

**Rosa Fraile Fernández**

*Profesora ayudante doctora (acreditada contratada)  
de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Rey Juan Carlos*

### **Extracto**

Se analiza la STC 4/2019, de 17 de enero, en la que se discute la compatibilidad con el IBI del impuesto sobre las viviendas vacías desarrollado por la Ley del Parlamento de Cataluña 14/2015, de 21 de julio. El tribunal, tras repasar su interpretación del artículo 6.3 de la LOFCA, compara los elementos esenciales de ambos impuestos, local y autonómico, determinando que no se produce supuesto de vulneración del principio de no duplicidad. La sentencia sigue la misma línea que otras anteriores y posteriores relativas a tributos de carácter extrafiscal incentivadores de un determinado uso de la propiedad que pretenden atender a la consecución de otros fines constitucionales. Sí se observa cierta novedad en el análisis de la posible confrontación, no con el IBI en sí mismo, sino con el recargo para viviendas desocupadas previsto en el artículo 72.4 del TRLRHL, cuyo hecho al que la ley vincula su nacimiento es en esencia el mismo.

## 1. Supuesto de hecho

El 25 de abril de 2016 se interpuso recurso de inconstitucionalidad por parte de la presidencia del Gobierno 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 de la Ley 3/2012. Asimismo, se solicita la suspensión de la aplicación de los preceptos expuestos.

En la demanda se reconoce la potestad tributaria de las comunidades autónomas recogida en los artículos 133.2 y 157.1 de la Constitución española (CE) y se hace hincapié en las limitaciones que el artículo 6 de la Ley orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), prevé en relación con esta potestad tributaria, limitaciones que a su vez tienen su amparo en el artículo 157.3 de la CE. La demanda se basa en la injerencia de los artículos recurridos sobre el conocido como principio de no duplicidad. «Los tributos que establezcan las comunidades autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado» y «Los tributos que establezcan las comunidades autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por los tributos locales». Es concretamente con el hecho imponible y los sujetos pasivos del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) con los que se produce, a juicio de la parte demandante, coincidencia con el impuesto sobre las viviendas vacías. Consideran que «la coincidencia se acentúa» si atendemos al recargo que queda previsto en el artículo 72.4 del 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 (TRLRHL), en los supuestos en que los bienes inmuebles de uso residencial se encuentren desocupados, entendiendo que la previsión que contiene la Ley 14/2015 de compensar a los entes locales que en el futuro establezcan el citado recargo es confirmación de la igualdad de hechos imponible.

La Generalitat de Cataluña, en su escrito de defensa, señala que no se observa claramente si la duplicidad invocada tiene relación con el IBI en sí mismo o con el recargo. En lo referente al IBI, sostiene que el hecho imponible es diverso, pues el impuesto sobre las viviendas vacías recae sobre la desocupación 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. También es diferente el método de cálculo de la base imponible de ambos impuestos, así como los sujetos pasivos, que en el caso del impuesto sobre las viviendas vacías solo podrán ser personas jurídicas. Similares argumentos de defensa son expuestos por el letrado del Parlamento de Cataluña.

En relación con el recargo del IBI para viviendas de uso residencial que se hallen desocupadas, ambas defensas se centran en la ausencia de regulación completa del recargo

y, por ende, su falta de aplicabilidad. Desde la Generalitat se asevera que a la regulación del recargo «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 ello, manifiesta que el recargo realmente no resultaba vigente. Considera que el transcurso de más de 13 años sin que se haya completado la definición legal del recargo del IBI supone que la admisión de la duplicidad entre el impuesto sobre las viviendas vacías y el recargo vaciaría el contenido del reparto competencial entre el Estado y las comunidades autónomas. En la misma dirección, señala que la previsión contenida en la Ley 14/2015, del Parlamento de Cataluña, de compensar a los entes locales a partir de la fecha en que la legislación del IBI y su recargo sean desarrolladas, es precisamente una muestra del respeto del artículo 6.3 de la LOFCA. Desde la defensa realizada por el Parlamento de Cataluña se alega la falta de completitud de la norma, así como el hecho de que cuantos ayuntamientos han intentado desarrollarla han sufrido el rechazo de los tribunales por entender estos que su desarrollo es competencia estatal.

Tanto la Generalitat como el Parlamento de Cataluña solicitan la desestimación del recurso de inconstitucionalidad, así como el levantamiento de la suspensión de aplicación de los preceptos recurridos. Por Auto de 20 de septiembre de 2016, el Pleno del Tribunal Constitucional (TC) acordó levantar la previamente acordada suspensión de los artículos afectados por el recurso de inconstitucionalidad.

Es preciso señalar en este apartado que el artículo 72.4 del TRLRHL, en sus párrafos tercero y cuarto contenía, desde su publicación original, el siguiente tenor literal:

Tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, por cumplir las condiciones que se determinen reglamentariamente, los ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50 por ciento de la cuota líquida del impuesto.

Dicho recargo, que se exigirá a los sujetos pasivos de este tributo y al que resultarán aplicable, en lo no previsto en este párrafo, sus disposiciones reguladoras, se devengará el 31 de diciembre y se liquidará anualmente por los ayuntamientos, una vez constatada la desocupación del inmueble, juntamente con el acto administrativo por el que esta se declare.

Como se puede observar, la ley se remitía al cumplimiento de unas condiciones que habrían de determinarse reglamentariamente, no habiéndose producido nunca esta determinación a través de reglamento. Este artículo 72.4 del TRLRHL fue modificado por el artículo Cuatro.Dos del Real Decreto-Ley 21/2018, de 14 de diciembre, pasando a sustituirse la referencia al desarrollo reglamentario por un tercer párrafo con el siguiente contenido:

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.

Junto con ello, la norma de reforma añade al primer párrafo relativo al recargo la potestad de los ayuntamientos de establecer diferentes recargos en función del periodo de desocupación, quedando de este modo definidos los elementos esenciales de esta figura. Téngase presente que la redacción otorgada por el Real Decreto-Ley 21/2018, vigente al dictado de la sentencia que se comenta, quedó derogada por la Resolución del Congreso de los Diputados de 22 de enero de 2019 y nuevamente incorporada por virtud del Real Decreto-Ley 7/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler. El artículo Cuatro.Dos del Real Decreto-Ley 7/2019 incluye en la ley la misma redacción antes expuesta, habiendo sido convalidado por el Congreso el 3 de abril de 2019, siendo, por tanto, la misma la redacción vigente en la actualidad.

## 2. Doctrina del tribunal

Comienza la fundamentación jurídica el TC realizando un par de precisiones. En primer lugar, hace referencia a las modificaciones de la Ley del impuesto sobre las viviendas vacías efectuadas por la Ley 5/2017, de 28 de marzo, del Parlamento de Cataluña, que, afectando parcialmente al cálculo de la base imponible y estableciendo un mínimo exento de tributación, no suponen efecto alguno en la decisión sobre la constitucionalidad o no de la norma. Asimismo, señala el TC que, pese a que el recurso de inconstitucionalidad se plantea sobre una serie de artículos, es preciso valorar la ley en su conjunto «dado que el vicio de inconstitucionalidad, en caso de existir, afectaría a toda la regulación del impuesto».

Con el fin de acotar el significado del artículo 6.3 de la LOFCA en su redacción dada por la Ley orgánica 3/2009, cita el TC sus Sentencias 122/2012, de 5 de junio (NCJ057077) y 120/2018, de 31 de octubre (NCJ063652), en las que se expresa que la referencia al «hecho imponible» en lugar de a la «materia imponible» sirvió para dar «un espacio fiscal autonómico más claro en relación con los tributos locales». Continúa señalando que:

esta modificación de los límites a la creación de tributos propios debe interpretarse a la luz de la reiterada doctrina constitucional, que arranca en 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 de la LOFCA, notoriamente alejada del verdadero alcance de la prohibición que en dicha norma se contiene.

Indica el TC que en la misma dirección ha enjuiciado los tributos autonómicos a partir de la vigencia de la actual redacción del artículo 6.3 de la LOFCA, pues el propósito de estos límites:

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 de la CE.

Recuerda el tribunal:

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 ello, para apreciar la coincidencia entre hechos imposables:

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 la 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.

Tras analizar los elementos esenciales de ambos tributos, el TC procede a su examen comparativo, confrontando los elementos de uno y de otro. Destacamos los siguientes: El hecho imponible del IBI recae sobre la titularidad de toda clase de inmuebles, mientras que en el impuesto sobre las viviendas vacías tributan solo las viviendas que llevan desocupadas un tiempo determinado sin justificación para ello. El IBI es un impuesto de carácter real, en que cada inmueble tributa por separado. Por contra, el impuesto sobre las viviendas vacías tiene carácter personal, atendiendo a la superficie total de vivienda desocupada titularidad del sujeto pasivo. Remarca el TC que es la desocupación de las viviendas y no su mera titularidad lo que supone la realización del hecho imponible, lo que convierte el impuesto en un instrumento al servicio del aumento de la oferta de vivienda en alquiler. Tampoco coinciden los sujetos pasivos de ambos tributos, mientras el impuesto autonómico solo recae sobre personas jurídicas, el IBI también grava a las personas físicas y entes sin personalidad. Difieren, asimismo, los modos de cuantificación. La base imponible del IBI la constituye el valor catastral y su gravamen es porcentual. En el impuesto sobre las viviendas vacías la base imponible la constituyen los metros cuadrados deshabitados y no el valor de estos

metros, su gravamen es progresivo, lo que interpreta el tribunal como un incentivo para el arrendamiento a medida que aumenta la superficie desocupada. Sí aprecia similitud en los elementos temporales de ambos impuestos, pues en la práctica «ambos se comportan como impuestos instantáneos, que se exigen a quien sea titular de los bienes a la fecha de devengo». La finalidad también es distinta, el impuesto sobre las viviendas vacías posee finalidad extrafiscal, pretendiendo incentivar la puesta en alquiler de viviendas desocupadas. Por su parte «el IBI es principalmente fiscal», pese a la presencia de ciertos elementos que, con carácter secundario, modulan la carga tributaria con criterios extrafiscales. Por todo lo expuesto, estima el tribunal que existen diferencias sustanciales que llevan a concluir que no estamos ante tributos coincidentes ni equivalentes a efectos del artículo 6.3 de la LOFCA.

Señala el TC que la conclusión anterior no se enerva por la previsión del recargo para viviendas desocupadas contenido en la normativa del IBI, fundamentalmente, porque no se trata de un impuesto en sí mismo.

El recargo en cuestión se integra dentro de la regulación del tipo de gravamen del impuesto local.

[...]

El preámbulo de la ley [...] 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 de la LOFCA.

Reconoce la finalidad extrafiscal del recargo, indica que no es la única medida extrafiscal que contiene la regulación del IBI y afirma que los tributos «predominantemente fiscales contienen a menudo elementos que sirven a otros fines», lo que no implica que se modifique la naturaleza fiscal del impuesto.

Confirma el carácter accesorio del recargo con base en la falta de regulación suficiente de este desde 2002 hasta la modificación del artículo 72.4 del TRLRHL efectuada por el Real Decreto-Ley 21/2018, de 14 de diciembre.

La presencia en la Ley del impuesto sobre las viviendas vacías de previsión de compensación y coordinación a favor de los ayuntamientos que, una vez se complete la legislación sobre el recargo del IBI, regulen su aplicación, no resulta, a juicio del tribunal, un reconocimiento de la duplicidad que prohíbe el artículo 6.3 de la LOFCA, pues «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 corpora-

ciones locales». El legislador catalán asume que el impuesto sobre las viviendas vacías «recae sobre la misma materia que el IBI», los inmuebles, «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 de la LOFCA».

Concluye el tribunal que el impuesto sobre las viviendas vacías tampoco incumple lo dispuesto en la LOFCA en relación con el recargo para inmuebles residenciales desocupados con carácter permanente previsto en el artículo 72.4 del TRLRHL. Desestimando, por tanto, el recurso de inconstitucionalidad.

### 3. Comentario crítico

Las comunidades autónomas, en el ejercicio de sus potestades financieras, pueden y deben procurarse los ingresos necesarios para el cumplimiento de sus objetivos de gasto. El conocido artículo 6 de la LOFCA y su prohibición de duplicidad de gravamen, ha venido generando importantes dificultades para el legislador autonómico en sus intentos de crear impuestos propios. El principio de capacidad económica debe estar presente en la regulación de toda figura tributaria, por lo que el escrutinio de manifestaciones de esta capacidad económica que aún no hayan sido gravadas se ha vuelto tarea de gran valor.

El tributo, por todos es conocido, tiene por fin primordial la obtención de ingresos para satisfacer el gasto público, si bien, como reconoce el artículo 2.1, segundo párrafo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), además, «podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución». Tradicionalmente han sido saneamientos, vertidos y otros causales de daños medioambientales los hechos que han merecido gravamen tributario autonómico. El entorno y su protección se han configurado como fin extrafiscal por excelencia para permitir al fisco autonómico allegar los tan necesarios ingresos sin incurrir en la prohibición de duplicidad. Una vez gravadas las posibles manifestaciones de capacidad económicas contrarias al sostenimiento del entorno natural, se han de buscar otros fines constitucionales que proteger si lo que se pretende es alcanzar un modo de obtener mayores ingresos de otras manifestaciones de capacidad económica.

Aunque no es la única comunidad autónoma la que ha desarrollado numerosos impuestos extrafiscales cuyos fines son diversos a la protección del medio ambiente, sin duda, Cataluña es la más prolífica en esta materia. Se puede citar en este punto la protección de la salud, como fin extrafiscal del impuesto sobre las bebidas azucaradas. También en este ámbito de los tributos extrafiscales cuya finalidad nada tiene que ver con lo medioambiental, se enmarca el impuesto sobre las viviendas vacías que origina la controversia que preside el presente comentario, así como el impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas. En el mismo sentido que la STC aquí comentada, se ha pronunciado el tribunal en relación con este último (STC 28/2019, de 28 de febrero –NCJ063886–). Los im-

puestos de este tipo pretenden estimular una adecuada explotación económica de los bienes cuya explotación «defectuosa» se grava. La finalidad del impuesto, sin pretender evitar su misión recaudatoria, es tutelar el cumplimiento de otros fines constitucionales, más allá del recaudatorio, estimulando un adecuado uso de las propiedades.

El IBI es un tributo por todos conocido que, en sus elementos esenciales, no puede considerarse coincidente con el impuesto sobre las viviendas vacías. La diferencia entre materia imponible y hecho imponible ya ha sido tratada desde antiguo por el TC y arroja un claro resultado. Ante diversos hechos imponibles, pese a que estos sean configurados sobre una misma materia imponible, no podemos señalar la existencia de la duplicidad prohibida por el artículo 6.3 de la LOFCA.

Siguiendo los pronunciamientos del TC que entiende, con buen criterio a nuestro juicio, que no existe duplicidad entre el IBI y el impuesto sobre las viviendas vacías, como tampoco lo observa entre el IBI y el impuesto sobre los activos no productivos, consideramos que tampoco podría entenderse la existencia de vulneración del principio de no duplicidad por la existencia de ambos tributos en la misma comunidad autónoma. Duplicidad que, realmente, tampoco quedaría prohibida de forma expresa. Pensemos que, en el caso de bienes inmuebles caracterizados como edificación para uso de vivienda, si estos son propiedad de personas jurídicas y no se hallan en el mercado de alquiler, salvo excepciones, serán materia imponible del gravamen sobre viviendas vacías. Estos mismos inmuebles, por improductivos, formarán parte del cálculo de la base imponible del impuesto sobre los activos no productivos. Es claro que se trata de impuestos diversos, cuyo hecho imponible es diverso y cuyo cálculo de la base imponible no tiene similitud. Se parecen entre sí de forma similar al parecido que guarda el IBI con el impuesto sobre el patrimonio. Como tributos que gravan la riqueza, presentan coincidencias, pero no pueden entenderse duplicados.

Hecha esta asunción, sobre el respeto al principio de no duplicidad, no podemos dejar pasar la posible vulneración de otros principios tributarios que quedan protegidos por la Constitución. Hay quien ha considerado que el gravamen exclusivo a personas jurídicas del impuesto sobre las viviendas vacías es una clara vulneración de los principios de generalidad e igualdad (Menéndez, 2015, y Argelich, 2016). Consideramos que la interpretación natural de estos principios permite la existencia de desigualdades de trato justificadas y, precisamente, la distinción entre personas físicas y jurídicas, al menos en materia de imposición directa, es habitual en nuestro ordenamiento. Bien es cierto que el fin social de la vivienda se protegería mejor si no se realizasen distinciones en función de su titularidad, gravándose por igual, con independencia de la personalidad física o jurídica del tenedor del bien o derecho. En este sentido han sido desarrolladas la Ley del Parlamento Vasco, 3/2015, de 18 de junio, de vivienda, y la Ley foral navarra 24/2013, de 2 de julio, de medidas urgentes en materia de vivienda. No obstante, apuntamos que consideramos complejo de articular una versión que grave en el mismo sentido a la persona física titular de viviendas vacías, asumiendo la dificultad que supondría revisar si su titular emplea el inmueble de manera ocasional, si lo tiene cedido a un familiar, si lo expone sin éxito en webs de venta o arrendamiento de

inmuebles o si pretende acomodarlos para ser su futura residencia. Se ha de comprender, asimismo, que medidas de este tipo resultan impopulares para la clase media que ve sus posibilidades de medrar mermadas por la imposición de un modelo político-social concreto.

Sí creemos que se vulnera el principio de capacidad económica con esta figura tributaria, no en sentido estricto, sino en una visión algo más poética. Es obvio que la posesión de viviendas implica una manifestación de capacidad económica, exactamente tanta capacidad como valor poseen tales bienes. No obstante, en lo referente a las entidades financieras, parece que ha sido precisamente la reducción de su capacidad económica la que ha tenido relación con el aumento del parque de viviendas que acumulan. La posesión de estas viviendas, que no están produciendo ingresos, sí conlleva una serie de gastos, entre otros los tributarios y es a esta manifestación de capacidad económica, que ya resulta gravada por el IBI, a la que la Generalitat catalana le aplica un doble gravamen añadido: el impuesto sobre las viviendas vacías y el impuesto sobre los activos no productivos. Es con esta concurrencia de figuras tributarias sobre una manifestación de riqueza que no origina renta, con lo que nos parece que se conculca el principio de capacidad económica en su esencia, situándonos en el límite de la confiscatoriedad.

El principio de no confiscatoriedad, como sabemos, es difuso y de difícil aplicación, por lo que estimamos que la alegación de su incumplimiento por parte de los recurrentes no habría dado frutos. Ello no obsta a que nos parezca que el legislador autonómico deba hacer examen de conciencia y analizar si puede que esté penalizando en exceso comportamientos plenamente legales. El derecho a la propiedad privada y a la libertad de empresa también quedan recogidos en la Constitución y creemos que con ciertas políticas tributarias se podría estar traspasando la fina línea que separa unos derechos constitucionales y otros. No nos parece que se trate de medias en búsqueda de «estimular una adecuada explotación económica», sino que pretenden penalizar la explotación económica que a ojos del legislador resulte políticamente incorrecta. Como ha señalado Menéndez (2015) se trata de un tributo solapadamente sancionador de ciertas actividades que no están legalmente sancionadas.

Como hemos señalado, no existe duplicidad entre el IBI y el impuesto sobre las viviendas vacías y, además, la mención de principios tributarios como el de capacidad económica o el de no confiscatoriedad supone embarcarse en estudios más cercanos a la economía en abstracto o a la valoración de unas u otras medidas desde una perspectiva de opinión política, más que a la interpretación tributaria de la materia. La misma solución que la de este conflicto ha sido la arrojada por el TC en relación con otros tantos tributos autonómicos que han perseguido una función extrafiscal por medio del gravamen de la titularidad de bienes que podrían emplearse para atender otros fines constitucionales (STC 37/1987, sobre el impuesto sobre tierras infrautilizadas de Andalucía –NFJ000269–; STC 186/1993, relativa al impuesto sobre las dehesas en deficiente aprovechamiento de Extremadura –NFJ002924–; ATC 417/2005, sobre el impuesto sobre terreno sin edificar y edificaciones ruinosas de Extremadura, todas ellas citadas a su vez en la reciente STC 28/2019, sobre el impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas –NCJ063886–).

Mayor problema, a nuestro juicio, presenta la comparativa con el recargo sobre las viviendas vacías que, como hemos apuntado al inicio del comentario, actualmente ya se encuentra desarrollado suficientemente. Como vimos, tanto la Generalitat como el Parlamento de Cataluña centraron la defensa de la legalidad y no vulneración del principio de no duplicidad en la ausencia de regulación adecuada del recargo del IBI y la imposibilidad real con la que se habían encontrado los ayuntamientos para su aplicación. Podría haberse basado el TC en que fue primero la ley catalana que la reforma de la ley estatal para avalar la constitucionalidad de la primera. Téngase presente que a la fecha del fallo del tribunal ya no eran suficientes las alegaciones de las defensas sobre la falta de regulación completa del recargo. Sin embargo, la fundamentación del TC transita por otra senda bien distinta, basa su argumento en que el recargo previsto para el IBI ante viviendas desocupadas no es más que un mero factor de cuantificación. Desvirtúa la idea de que la compensación prevista en la Ley del impuesto sobre las viviendas vacías para aquellos ayuntamientos que pudieran aplicar el recargo del IBI una vez este sea, como ha sido, definido legalmente, suponga un reconocimiento de duplicidad de hechos imposables.

Aunque la sentencia no se detiene en desgranar el artículo 6.3 de la LOFCA en profundidad, sí se observa el diverso empleo de las palabras «hecho» y «materia» imponible. El precepto señalado prohíbe el gravamen por medio de tributos propios de hechos imposables ya gravados por los entes locales. Si bien, permite «establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserve a las corporaciones locales», siempre que se establezcan «las medidas de compensación o coordinación adecuadas», para no mermar ni impedir el crecimiento de los recursos del ente local.

Pudiera ser que el empleo de «hecho» y «materia» en el mismo párrafo de la norma tenga su origen en su versión primigenia de 1980 y la posterior modificación operada por la Ley orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, que modificó la expresión materia imponible en la primera frase, olvidándose de su modificación en la segunda. En cualquier caso, determinando, como hace el TC, que el recargo del IBI no puede considerarse un hecho imponible en sí mismo, ya no debería haber discusión sobre la duplicidad, lo que no obsta que señalemos que este recargo y el impuesto sobre las viviendas vacías presentan un mismo supuesto de hecho al que la ley vincula el deber del pago. Lo que, empleando esta frase que estimamos refleja una realidad, bien puede recordarnos a la definición del hecho imponible que se contiene en la LGT.

Señala la disposición adicional primera de la Ley del impuesto sobre las viviendas vacías (la transcripción es literal del DOGC núm. 6919 en respeto a la ortografía dada por el legislador):

Las medidas compensatorias o de coordinación a las que se refiere el apartado 1 deben ajustarse a los siguientes términos:

a) Deben referirse a las viviendas vacías ubicadas en el correspondiente municipio que hayan sido efectivamente grabadas por el impuesto establecido por la pre-

sente ley, y deben tener en cuenta el importe del recargo sobre el impuesto sobre bienes inmuebles que habría grabado dichas viviendas.

b) Deben tener carácter anual y deben ser adoptadas después de la acreditación de los importes del recargo del impuesto sobre bienes inmuebles que correspondería haber aplicado a estas viviendas en el año natural en que se ha devengado el impuesto.

Así pues, podemos señalar con cierta seguridad que, por virtud de la ley catalana, el recargo del IBI y el impuesto sobre las viviendas vacías no serán compatibles en el territorio de la comunidad autónoma. Ello se deriva del precepto transcrito *supra* observando que las medidas de compensación se referirán al importe con que el ayuntamiento en cuestión «habría» gravado las viviendas desocupadas, cuando acredite los importes que «correspondería» haber aplicado. Entendemos, por tanto, que se impide a los municipios el cobro del recargo del IBI por viviendas desocupadas, evitándose de este modo la duplicidad de gravamen real del hecho de la desocupación.

## Referencias bibliográficas

Argelich Comelles, C. (2016). El impuesto sobre viviendas vacías como sanción a la deshabitación. *Diario La Ley*, 8886.

Menéndez Moreno, A. (2015). Nada es lo que parece (a propósito del impuesto sobre

viviendas vacías de la Ley de 21 de julio de 2015 de la Generalidad de Cataluña). *Quincena Fiscal*, 17, 13-19.