

LA FISCALIDAD ESPECIAL SOBRE LA VIVIENDA VACÍA EN ESPAÑA Y EN OTROS PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA

ANDRÉS GARCÍA MARTÍNEZ

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad Autónoma de Madrid

DOMINGO JESÚS JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE—FALLOIS

Becario del Programa Nacional de Formación del Profesorado

Universitario. Área de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad Autónoma de Madrid

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Álvaro RODRÍGUEZ BEREIJO, don Abelardo DELGADO PACHECO, don Luis Alberto MALVÁREZ PASCUAL, don Alberto MONREAL LASHERAS, doña Marta VILLAR EZCURRA y don Juan ZORNOZA PÉREZ.

Extracto:

EL acuciante *problema de la vivienda* en España, cuyo rasgo característico es el elevado precio de adquisición de la misma ligado a fenómenos de especulación inmobiliaria, ha hecho volver la mirada de los distintos niveles de Gobierno, estatal, autonómico y local, así como, en general, de la clase política y de los operadores económicos y sociales hacia el parque de viviendas en alquiler y, especialmente, hacia la existencia de un gran número de viviendas desocupadas. Inmediatamente se ha echado mano del instrumento fiscal como primera medida para atacar el problema, por un lado, incentivando mediante bonificaciones fiscales el alquiler de vivienda y la construcción de viviendas para destinarlas a tal fin; por otro lado, penalizando fiscalmente a aquellos propietarios de viviendas que las mantienen vacías o desocupadas sin incorporarlas al parque de viviendas en alquiler o, en su caso, sin ponerlas a la venta. Sin embargo, este segundo tipo de medidas penalizadoras ha encontrado, además de un cierto déficit de justificación desde la perspectiva tributaria y de un enconado debate social entre detractores y defensores de las mismas, unas evidentes dificultades técnicas para su puesta en marcha. En este trabajo nos vamos a centrar en el análisis de las medidas de este último tipo adoptadas en nuestro país y en otros países de nuestro entorno. Así pues, analizaremos el recargo en el IBI sobre las viviendas desocupadas y los problemas que está planteando su exigencia efectiva, el impuesto navarro sobre las viviendas desocupadas, así como un conjunto de figuras tributarias creadas y exigidas por países como Francia, Italia, Portugal o Finlandia que cuentan en este campo con mayor experiencia que nuestro país. La preocupación que nos guía a lo largo del mismo se centra, por una parte, en la justificación de tales medidas desde los postulados de la justicia tributaria y, por otro, en la articulación técnica de tales medidas, destacadamente, en la definición de lo que constituye vivienda vacía a estos efectos.

Palabras clave: recargo en el IBI, viviendas desocupadas y promoción fiscal al alquiler de vivienda.

Sumario

- I. Introducción.
- II. El recargo en el IBI sobre las viviendas desocupadas con carácter permanente.
 1. La creación y el establecimiento del recargo en el IBI sobre los inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente.
 2. La naturaleza jurídica del recargo.
 3. La configuración jurídica del recargo.
 4. La gestión del recargo.
- III. El impuesto navarro sobre viviendas desocupadas.
- IV. La especial fiscalidad sobre las viviendas desocupadas en los países de nuestro entorno.
 1. PORTUGAL: el tipo incrementado sobre los inmuebles desocupados en el Impuesto Municipal sobre Inmuebles.
 2. FRANCIA: los impuestos sobre viviendas vacías.
 3. ITALIA: los incentivos al alquiler en el Impuesto Municipal sobre Inmuebles.
 4. FINLANDIA: el tipo incrementado en el Impuesto Municipal sobre Bienes Inmuebles para las viviendas que no constituyen la residencia habitual y para el suelo residencial urbanizable no edificado.
- V. Conclusión.

I. INTRODUCCIÓN

Durante los últimos años se ha venido haciendo referencia en España al «problema de la vivienda» para designar las dificultades existentes en el acceso a la vivienda, tanto en propiedad, como en alquiler. Estas dificultades tienen su principal exponente en el marcado desequilibrio que se da entre los precios de mercado de las viviendas y la renta disponible de los potenciales adquirentes. Esto supone que mientras en 1986 el precio medio de una vivienda de 90 m² era igual al salario medio bruto de tres años en España, en 2003 eran ya necesarios más de siete años de salario bruto para acceder a una vivienda de iguales características ¹.

Aunque sobre el precio de la vivienda inciden múltiples factores como pueden ser la renta disponible de los individuos, la inflación o el carácter expansivo o regresivo de los ciclos económicos, está constatada la especial sensibilidad que el mismo presenta respecto de la evolución de los tipos de interés ². Esta circunstancia hace que el crecimiento sostenido de los precios de la vivienda no sea un factor exclusivo de la economía española, sino que se presente, con mayor o menor intensidad, en el resto de Estados miembros de la Unión Europea.

En este escenario de crecimiento sostenido de los precios de las viviendas, pueden surgir comportamientos «especulativos» por parte de los agentes económicos. Esto es, que los sujetos adquieran viviendas en el mercado a la espera de que ante una posterior revalorización del inmueble puedan enajenarlo obteniendo una cuantiosa plusvalía. Estos comportamientos no tendrían mayor relevancia para el Derecho Tributario que la de suponer un aumento de la capacidad contributiva derivada de la plusvalía, si no fuera porque al actuar los agentes económicos de este modo sobre un mercado, el de la vivienda, considerado como un mercado de bienes de primera necesidad, se restringe la oferta actual de vivienda con el efecto de un considerable aumento del precio final de esta ³.

¹ Vid., NAREDO PÉREZ, José Manuel, «Perspectivas de la vivienda», *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía*, núm. 815, 2004, págs. 148-150.

² La relevancia del tipo de interés en el mercado inmobiliario afecta tanto a la demanda, al financiarse la adquisición generalmente por medio de capitales de un tercero, como a la oferta, al considerarse, en cierta medida, como un indicador del coste de oportunidad para el oferente en la medida en que represente la rentabilidad de otras alternativas de inversión. Vid., MARTÍNEZ PAGÉS, Jorge; MAZA, Luis Ángel, «Análisis del precio de la vivienda en España», *Documentos de trabajo del Banco de España*, núm. 7, 2003, págs. 13-22.

³ El apartar del mercado estos inmuebles supone que un bien económico, como es la vivienda, sea más escaso en el mercado, lo cual deriva en un aumento del precio final contrarrestando el exceso de demanda, es decir, el bien se le concederá al sujeto que conceda mayor valor al bien. Esta circunstancia es conocida como la función de racionamiento del precio. Sobre ello, Vid., FRANK, Robert H., *Microeconomía y Conducta*, 5.ª ed., McGraw-Hill, Madrid, 2005, págs. 39-40. Esta dinámica del mercado no plantearía problemas en un mercado de bienes de consumo «normales», sin embargo, la vivienda no puede considerarse un bien más, sino que nos encontramos ante un bien de primera necesidad.

Por lo tanto, el problema que enfrentamos en este ámbito es el de la dualidad de caracteres de la vivienda como bien económico. Por un lado, la vivienda se considera un bien de consumo por parte de aquéllos que quieren acceder a esta para emplearla como tal, ya sea como vivienda habitual, ya sea como segunda residencia. Por otro, la vivienda puede ser considerada como un bien de inversión, es decir, un bien cuya adquisición reportará en un momento futuro unos rendimientos ⁴. Este último aspecto de la vivienda como bien económico se puede realizar mediante el alquiler de la misma o esperando a la revalorización del precio.

En este contexto es en el que presenta su mayor relevancia el artículo 47 de la Constitución Española que consagra como un principio rector de la política social y económica el «derecho a la vivienda». Este principio exige una actuación de los poderes públicos encaminada a *hacer efectivo este derecho*, considerado como una necesidad humana básica para el desarrollo de la dignidad de la persona ⁵.

En este ámbito se incardinan tanto medidas administrativas, de intervención en el mercado del suelo o de la vivienda final mediante la actuación de los poderes públicos en calidad de oferentes finales, como medidas fiscales.

Bajo esta última rúbrica encontramos medidas para dinamizar el mercado de propiedad de los inmuebles, como podrían ser las deducciones en IRPF por adquisición de vivienda habitual. También, medidas para incentivar el mercado de alquiler, tanto desde la perspectiva del arrendador, así, la reducción de los rendimientos del capital inmobiliario en IRPF o el régimen especial para sociedades dedicadas a arrendamiento de viviendas en el IS, como desde la perspectiva del arrendatario, como son las deducciones autonómicas al mismo por el alquiler de vivienda.

En el momento presente ha cobrado una inusitada actualidad la adopción de otro tipo de medidas tributarias sobre la vivienda vacía, de signo marcadamente desincentivador de la situación de desocupación de los inmuebles de uso residencial, a raíz de las propuestas lanzadas por algunas Comunidades Autónomas de establecer un *canon* diario sobre las viviendas vacías ⁶. A las mismas

⁴ La doctrina económica no considera que únicamente el vendedor o el arrendador empleen la vivienda como activo rentable, sino que los propios ocupantes lo perciben como un bien de inversión, siendo los rendimientos que se obtienen, en este caso, los servicios que la vivienda proporciona al ocupante. *Vid.*, POTERBA, James M., «Tax Subsidies to Owner-Occupied Housing: An Asset-Market Approach», *The Quarterly Journal of Economics*, Vol. 99, núm. 4, 1984, págs. 730-733.

⁵ En este sentido, en el ámbito comunitario, el Comité Económico y Social Europeo, *La vivienda y la política regional*, Dictamen núm. 407, 2007, de 15 de marzo, pág. 2, ha considerado que «la vivienda es, ante todo, un derecho fundamental, que condiciona el acceso a los demás derechos fundamentales y a una vida digna. Es un derecho reconocido en la Carta de Derechos Humanos y en la Carta Social Europea revisada del Consejo de Europa, así como en numerosas constituciones de Estados europeos. Tener un techo es esencial para que una persona pueda desarrollarse e integrarse en una sociedad.»

⁶ Distintos medios de comunicación se han hecho eco de las propuestas lanzadas por el Gobierno del País Vasco y por la Generalitat de Cataluña de gravar con un *canon* de nueve euros diarios a los propietarios de viviendas desocupadas. Así, por ejemplo, *El País*, en su edición digital del 27 de enero de 2007, bajo el titular de «la Generalitat estudiará aplicar un canon de 9 euros diarios a las viviendas desocupadas», señala que «la Secretaria de Vivienda de la Generalitat, Carme Trilla, ha asegurado hoy que el Gobierno catalán estudiará introducir un canon de nueve euros diarios a las viviendas desocupadas en la futura Ley del Derecho a la vivienda». Asimismo, señala la crónica periodística que «en el País Vasco, el Gobierno regional ha planteado una medida similar. El Consejero de vivienda, Javier Madrazo, defiende la implantación de un canon para los pisos vacíos de nueve euros al día».

se han unido las voces que desde los municipios reclaman del Estado –especialmente ante la perspectiva de reforma de la regulación de las Haciendas Locales–, la aprobación del desarrollo normativo necesario para la aplicación efectiva del recargo en el IBI sobre las viviendas vacías contemplado ya en el artículo 72 del Real Decreto Legislativo 2/2004, que aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL), así como la extensión futura del mismo a los solares o terrenos edificables que permanezcan sin edificar ⁷.

En este trabajo nos proponemos analizar este último tipo de medidas tributarias, esto es, las desincentivadoras de la desocupación de los inmuebles de uso residencial, dada la expectativa general despertada por las mismas, no exenta de una viva polémica, y para ello, puesto que los anunciados cánones autonómicos se han quedado solo por el momento en eso, en un anuncio, nos centraremos en el estudio del recargo sobre las viviendas vacías establecido en el IBI, de especial interés, entre otras circunstancias, por las *curiosas* dificultades jurídicas que está encontrando su aplicación desde que fue introducido en la LRHL por la Ley 51/2002, de reforma parcial de la misma. Esta medida puede incentivar un aumento de la oferta de viviendas, especialmente en alquiler, al disminuir la rentabilidad esperada por el propietario ante una eventual venta del inmueble en un período futuro, de modo que el propietario se encuentre predispuesto a ofertar el inmueble al mercado ⁸.

Como el problema de la vivienda no es exclusivo de España ni tampoco ha sido una idea *original* del legislador español la adopción de este tipo de medidas fiscales desincentivadoras de la desocupación de los inmuebles, cobra especial sentido el recurso al Derecho comparado, especialmente en los países de nuestro entorno más cercano, pues como se observará a lo largo de este trabajo, existen problemas comunes o generales para la puesta en marcha de estas medidas, cuales son, por ejemplo, el de la definición de lo que constituye un inmueble desocupado a efectos de aplicación del respectivo gravamen, la incidencia en términos cuantitativos de la medida adoptada y la consecución del fin extrafiscal perseguido, amén de los problemas de constitucionalidad que se le suelen achacar a las mismas desde la perspectiva del principio de capacidad económica. De todo ello tendremos ocasión de ocuparnos, como hemos señalado, a lo largo de este estudio.

⁷ Como informa NÚÑEZ, Francisco, «Comunidades y Ayuntamientos se lanzan sobre los pisos vacíos», *Nueva Economía*, núm. 356, 2007, suplemento del Diario *El Mundo* (disponible en www.elmundo.es/suplementos), «los Ayuntamientos están presionando al Gobierno para que Hacienda elabore el reglamento de la Ley de Haciendas Locales que defina el concepto de vivienda vacía. A partir de hasta un 50% del IBI para aumentar sus ingresos y forzar a los propietarios para que saquen sus pisos al mercado del alquiler».

⁸ La Ley 44/1978, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya preveía un gravamen especial respecto de las viviendas desocupadas en su artículo 16.c). Se consideraba vivienda desocupada a estos efectos, aquella que *se encuentre desocupada durante más de 10 meses al año, seguidos o alternos, y que pertenezca a miembros de una unidad familiar que posea más de tres viviendas*, estableciéndose una renta presunta de la misma igual al 10 por 100 del valor del inmueble determinado a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio Neto, frente al 3 por 100 con que se gravaba el resto de viviendas no arrendadas. Siguiendo esta línea, en 1992 se volvió a plantear la necesidad de establecer un gravamen especial al propietario de una vivienda vacía en el IRPF, considerando que la vivienda desocupada daba lugar a una imputación de rentas de mayor cuantía que las segundas viviendas. *Vid.*, Comité de Expertos sobre Vivienda, *Informe para una nueva política de vivienda. V90*, Ministerio de Obras Públicas y Transportes, Madrid, 1992, pág. 112.

II. EL RECARGO EN EL IBI SOBRE LAS VIVIENDAS DESOCUPADAS CON CARÁCTER PERMANENTE

1. La creación y el establecimiento del recargo en el IBI sobre los inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente.

1.1. La creación del recargo en el TRLRHL.

El artículo 72.4 del TRLRHL crea en su último párrafo un recargo en el IBI aplicable a las viviendas desocupadas, señalando, al efecto, que *«tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, por cumplir las condiciones que se determinen reglamentariamente, los ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50 por 100 de la cuota líquida del impuesto. Dicho recargo, que se exigirá a los sujetos pasivos de este tributo y al que resultarán aplicables, 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.»*

La creación de este recargo en el IBI constituye una de las novedades introducidas en la regulación del Impuesto por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, desde donde ha pasado al vigente TRLRHL. Según la Exposición de Motivos, de la misma la finalidad perseguida con la posibilidad de establecer este recargo es la de *«facilitar el acceso de todos los ciudadanos al disfrute de una vivienda digna y adecuada»*. En la tramitación parlamentaria del proyecto de ley se barajaron, esencialmente, dos posibilidades: la aplicación a estos inmuebles de un tipo de gravamen incrementado en el IBI (doble tipo) y la aplicación a los mismos de un recargo sobre la cuota líquida del IBI, prevaleciendo finalmente esta última opción ⁹.

1.2. La finalidad y justificación del recargo.

El recargo tiene a primera vista una clara finalidad extrafiscal, ya que persigue potenciar el alquiler de inmuebles de uso residencial, posibilitando un gravamen adicional y, por tanto, una mayor tributación en el IBI, sobre las viviendas que, pudiendo ser cedidas por su titular para su uso o disfrute por terceras personas, permanecen vacías o desocupadas con carácter permanente ¹⁰.

⁹ Cfr., CHECA GONZÁLEZ, Clemente; MERINO JARA, Isaac, *La reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en materia tributaria*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2003, pág. 95.

¹⁰ El Tribunal Constitucional ha reconocido reiteradamente la posibilidad de que los tributos cumplan una finalidad extrafiscal. Como señala en una de sus últimas sentencias en que abordó esta cuestión, la STC 179/2006, dictada en relación con el impuesto extremeño sobre las instalaciones que inciden en el medio ambiente, *«el tributo puede no ser solo una fuente de ingresos, una manera de allegar medios económicos a los entes territoriales para satisfacer sus necesidades financieras (fin fiscal), sino que también puede responder a políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria (fin extrafiscal), esto es, el legislador puede "configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales" (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, F. 13; 197/1992, de 19 de noviembre, F. 6; 194/2000, de 19 de julio, F. 7; y 276/2000, de 16 de noviembre, F. 4)»*.

Lo cual puede constituir un incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad, pues cuando el artículo 33 de la Constitución reconoce el derecho a la propiedad privada no concibe el mismo de una forma absoluta, puesto que el apartado 2 de dicho precepto constitucional establece claramente que la función social de este derecho delimitará su contenido de acuerdo con las leyes. Ello ha permitido al Tribunal Constitucional declarar conformes a la Constitución algunos impuestos establecidos por las Comunidades Autónomas cuyo objeto de gravamen eran las tierras o las dehesas *infrautilizadas*, como es el caso del impuesto andaluz sobre tierras *infrautilizadas*, declarado constitucional por la STC 37/1987, o del impuesto extremeño de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento, cuya constitucionalidad declaró la STC 186/1993 ¹¹.

No obstante, el establecimiento de este recargo no se halla totalmente desconectado de los principios tributarios que inspiran y configuran el IBI, especialmente por lo que se refiere a la capacidad económica objeto de gravamen, pues en una situación socio-económica en la que el precio de la vivienda en el mercado cabalga muy por delante del IPC, se advierte un claro índice de capacidad económica en la propiedad de una vivienda desocupada. Cabe apreciar, incluso, una evidente y específica utilidad económica para el titular de la misma, que se traduce en la revalorización que dicha vivienda experimenta en el mercado, que se produce a un ritmo acelerado conforme transcurre el tiempo y que va a ser mayor, lógicamente, si la vivienda no ha estado expuesta al deterioro propio del uso por parte de terceras personas, y de más fácil realización si no existen obstáculos jurídicos, como puede ser un contrato de arrendamiento, para su venta libre en el momento más propicio ¹². Lo cual produce, sobre todo en las grandes áreas urbanas, fenómenos de especulación económica sobre un bien, la vivienda, respecto al que la propia Constitución reconoce el derecho de todos a su disfrute y a que la misma sea digna y adecuada, según lo dispuesto en el artículo 47.

La utilidad económica que obtiene el propietario que mantiene *intencionadamente* desocupada una vivienda a la espera de alcanzar el nivel deseado de revalorización para su posterior venta en el mercado, en un escenario como el descrito, de fuerte incremento anual de los precios y de especulación inmobiliaria, puede ser superior a la utilidad que el uso propio de la vivienda le reporte, e incluso, a la renta que pueda obtener por la cesión de las facultades de uso de la misma a terceros durante todo ese tiempo, por ejemplo, a través del arrendamiento. De ahí que la titularidad de un derecho de propiedad o de usufructo sobre la vivienda que permanece en esas condiciones con tal finalidad, constituya un índice de capacidad económica suficientemente representativo como para

¹¹ La STC 179/2006 reafirma y sintetiza esta doctrina del Tribunal Constitucional, señalando que en los tributos extrafiscales «"la intentio legis del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos" (STC 37/1987, de 26 de marzo, F. 13), sino, por ejemplo, "disuadir a los titulares de propiedades o de empresas agrícolas del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra que la propia ley define o, dicho en términos positivos, estimular a aquellos para que obtengan de sus propiedades los rendimientos económicos y sociales que les son legalmente exigibles" [STC 37/1987 (de 26 de marzo), F. 13, con relación al impuesto andaluz sobre tierras *infrautilizadas*]; o "coadyuvar a disuadir a los titulares de esas propiedades del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra" (STC 186/1993, de 7 de junio, F. 4, con referencia al impuesto extremeño de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento)». (F. J. 3).

¹² Por el contrario, GARCÍA CALVENTE, Yolanda, «La protección del derecho a una vivienda digna a través del sistema tributario», *Jurisprudencia Tributaria*, vol. III/2004, pág. 42, considera que «quien compra inmuebles para especular no suele tenerlos en su propiedad demasiado tiempo, y si lo hace, lo lógico es que ese lapso temporal lo alquile para sumar las ganancias del arrendamiento a la plusvalía que obtendría con su venta». De ahí que esta autora ponga en duda la efectividad del recargo.

justificar desde una perspectiva fiscal la imposición del recargo, frente a otro tipo de viviendas que constituyen la residencia habitual de su titular o que están cedidas por este a terceros ¹³.

En consecuencia, no ya solo desde la perspectiva extrafiscal, de consecución de un mayor número de viviendas en alquiler, sino también desde una perspectiva puramente fiscal que atienda a la capacidad económica objeto de gravamen en el IBI, podría encontrar justificación un gravamen más intenso de los inmuebles residenciales que se encuentren en esta situación, por ejemplo, como estamos viendo, mediante la técnica del recargo.

Es, precisamente, la conjunción de estas dos finalidades, la fiscal, concretada en el gravamen de una específica capacidad económica, y la extrafiscal o de potenciación del alquiler de viviendas desocupadas, la que otorga justificación al recargo. Incluso, nos atreveríamos a decir, dada la escasa incidencia económica del recargo, en la práctica va a prevalecer la primera de esas finalidades, esto es, el gravamen de la especial capacidad económica que se pone de manifiesto en la titularidad de los inmuebles residenciales que son objeto de la especulación inmobiliaria y que se convierten, por ello, en una forma de inversión. Podríamos decir que existe un uso especial de esos inmuebles residenciales como *bienes de inversión*, susceptibles de proporcionar a su titular una buena rentabilidad en un plazo relativamente corto, que justificaría en gran medida la imposición del recargo ¹⁴.

No puede perderse de vista, a estos efectos, que las expectativas de revalorización de los inmuebles, sobre todo si estos se adquieren en una zona de nueva urbanización, se encuentran también en relación directa con la actuación pública, en gran medida municipal, tendente a la dotación de bienes y servicios públicos.

Sin embargo, ello no significa minusvalorar la finalidad extrafiscal del recargo, pues la misma es inseparable de la justificación del mismo y, además, conforme se cumple dicha finalidad se reduce o elimina la finalidad fiscal o recaudatoria. En efecto, cuantas más viviendas en alquiler se oferten en el mercado, además de evitar el pago del recargo respecto a las mismas, mejorará en

¹³ En esta línea, la STC 295/2006 ha declarado la existencia de una manifestación de capacidad económica que justificaría la imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF respecto a los inmuebles que no son arrendados por su titular, señalando, al respecto, que «*los rendimientos de los inmuebles urbanos que contempla el precepto cuestionado [art. 34.b) de la Ley 18/1991, del IRPF] integran la manifestación de una capacidad económica que si bien no deriva de una renta real, no hay un ingreso efectivamente producido, sí conecta con una renta potencial: cabe razonablemente entender que, en la medida en que tales inmuebles son susceptibles de generar un rendimiento al que "renuncia" su titular; el que podría obtenerse mediante su arrendamiento, estamos ante una "renta potencial" susceptible de ser sometida a imposición por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, de la misma manera que, en relación con el impuesto andaluz de tierras infrautilizadas, hemos afirmado que la renuncia a obtener el rendimiento óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas "es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial" (STC 37/1987, de 26 de marzo, F. 13).*»

¹⁴ Como apunta ARAGONÉS BELTRÁN, Emilio, «La reforma de las Haciendas locales y del catastro», *Cuadernos de Derecho Local*, núm. 1, 2003, pág. 126, la propia existencia del recargo ha sido cuestionada desde el punto de vista económico. En este sentido, explica DÍAZ GUIJARRO, Raquel, «Hacienda considera "confiscatorios" los recargos a los pisos vacíos», *Diario Cinco Días*, del miércoles 24 de enero de 2007, pág. 40, que «las fuentes consultadas estiman que no parece una medida muy eficaz aplicar el recargo de hasta el 50 por 100 sobre el IBI de las casas desocupadas cuando el recibo medio que se paga en España por este impuesto es de 220 euros anuales. "Por 110 euros adicionales no creemos que ninguna familia que disponga de un piso cerrado vaya a optar por alquilarlo, ya que el ahorro que obtiene no es significativo", argumentan».

términos generales la situación socio-económica determinante de la especulación inmobiliaria y, con ello, perderá intensidad el especial índice de capacidad económica justificador de esta sobreimposición.

1.3. La delimitación negativa del ámbito objetivo de aplicación del recargo.

Ello contribuye a delimitar el ámbito objetivo de aplicación del recargo, ya que habría que excluir del mismo los inmuebles que constituyen la *segunda residencia* de su titular, esto es, aquellos inmuebles que son directamente utilizados por su titular y sus familiares en determinados períodos de tiempo al año, como en vacaciones o en los fines de semana ¹⁵. Asimismo, habría que excluir del ámbito de aplicación del recargo aquellos inmuebles que por su estado de conservación no reúnen las condiciones necesarias de habitabilidad y, por tanto, no son aptos para su alquiler como vivienda ¹⁶. También, aquellas viviendas que por circunstancias laborales, de salud, de estudios o cualquier otra debidamente justificada que requieran el traslado con carácter transitorio del titular del inmueble a otro lugar de residencia permanezcan vacías durante el tiempo que determinen tales circunstancias ¹⁷. O, en fin, aquellos inmuebles de nueva construcción o que se encuentran sometidos a un proceso de rehabilitación urbanística, mientras se estén ejecutando sobre los mismos obras de construcción ¹⁸.

¹⁵ En este sentido, la *Proposición de Ley de Modificación del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales en lo que respecta a inmuebles urbanos de uso residencial desocupados*, presentada por el Grupo Parlamentario de Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds, *Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados. VIII Legislatura. Serie B: Proposiciones de Ley*, núm. 275-1, de 2 de febrero de 2007 (núm. de tramitación 122/000217), artículo 74.2 bis.2.c), contempla, entre otras cosas, la regulación de determinados supuestos a los que no les resulta aplicable el recargo sobre las viviendas vacías, entre los que se incluye el de «las viviendas cuyo uso exclusivo sea el esparcimiento o recreo durante determinados períodos de cada año por quien no sea residente en la localidad donde la vivienda esté ubicada. Esta exclusión alcanzará a una sola vivienda por contribuyente». Nos parece acertada la propuesta de introducir en la regulación del recargo este supuesto de no sujeción, si bien, en tanto en cuanto la vivienda en cuestión tenga un uso de recreo o esparcimiento por su titular y familiares directos, no resulta coherente su limitación a una sola vivienda ni la exigencia de que la misma esté situada en una localidad distinta a la de residencia habitual de su titular. Ciertamente, esto último será lo más habitual, pero podrían darse casos en los que en el mismo término municipal exista una zona de montaña o de playa situada a una distancia significativa del viejo núcleo urbano, que justifiquen la tenencia como segunda residencia de una vivienda en la zona urbanizada cercana a la playa o, en su caso, a la montaña, aunque ambas se encuentren en el mismo término municipal. En realidad, esta situación se produce en muchos municipios costeros, por ejemplo, en Mazarrón, donde se observa el núcleo urbano de Mazarrón pueblo y el nuevo núcleo urbano de Puerto de Mazarrón.

¹⁶ La *Proposición de Ley de Modificación del texto refundido...*, cit., artículo 72.4.bis.2.e), también contempla como supuesto de exclusión de la aplicación del recargo a «las viviendas sometidas a un expediente de declaración de ruina u otras circunstancias acreditables que las hagan inhabitables».

¹⁷ La *Proposición de Ley de Modificación del texto refundido...*, cit., artículo 72.4 bis.2.d), prevé como supuesto al que no resultará aplicable el recargo las «viviendas cuyos titulares sean trabajadores desplazados temporalmente a población distinta de la de su residencia habitual por razones económicas, técnicas, organizativas o de producción, o bien por encontrarse referidas a la actividad empresarial, o cuando los trabajadores estén sujetos a movilidad geográfica. Esta exclusión alcanzará a una sola vivienda por contribuyente».

¹⁸ En este sentido, el recargo sobre las viviendas vacías sería incompatible con la aplicación de la bonificación prevista en el artículo 73.1 del TRLRHL para los inmuebles que constituyan el objeto de la actividad de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria. A aquellos inmuebles a los que resulte de aplicación la bonificación no les sería, en ningún caso, aplicable el recargo. Sobre el presupuesto objetivo y temporal de aplicación de la referida bonificación, cfr., GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés, «La bonificación en el IBI de los inmuebles objeto de la actividad de empresas urbanizadoras, constructoras y promotoras», *Tributos Locales*, núm. 60, 2006, págs. 37 y ss.

1.4. El establecimiento del recargo por los municipios.

1.4.1. La fijación del porcentaje del recargo llevada a cabo por los municipios en la correspondiente Ordenanza fiscal.

Haciendo uso de la habilitación contenida en el artículo 72.4 del TRLRHL, algunos municipios han *establecido* en la correspondiente Ordenanza fiscal reguladora del IBI el recargo sobre las viviendas vacías¹⁹. En los cuadros siguientes damos cuenta de un conjunto significativo de municipios que han establecido el recargo y del porcentaje del mismo que ha fijado cada uno de ellos en la respectiva Ordenanza fiscal. En el **cuadro 1** recogemos los municipios capitales de provincia y en el **cuadro 2** y los que, no siendo capital de provincia, cuentan con una población de derecho superior a 75.000 habitantes. Finalmente, insertamos un **cuadro 3**, en el que damos cuenta de una serie de datos socio-económicos referidos a ese conjunto de municipios que han establecido el recargo, definido por la circunstancia de ser capital de provincia y, para aquellos que no lo son, por la de contar con una población de derecho superior a 75.000 habitantes. Respecto a cada uno de ellos ofrecemos los datos relativos al número de viviendas totales existentes en el municipio, el número de viviendas vacías, el porcentaje de viviendas vacías en relación con el número total de viviendas, la población de derecho y el precio de compra y venta en el mercado por metro cuadrado de la vivienda. Estos datos socio-económicos permiten formarse una idea de la posible incidencia en cada uno de esos municipios, en caso de que llegase a aplicarse efectivamente, del recargo sobre las viviendas vacías, así como de la situación que ha motivado la adopción de tal medida fiscal²⁰.

CUADRO 1. Recargo sobre viviendas desocupadas con carácter permanente en municipios capitales de provincia que lo han establecido. Año 2007.

Municipio	Porcentaje del recargo
Albacete	50%
Barcelona	50%
	.../...

¹⁹ Como explica GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés, «Los títulos competenciales que inciden en la Hacienda autonómica: posibilidades y límites», *Crónica Tributaria*, núm. 92, 1999, págs. 65 y 66, respecto a las Corporaciones Locales, se ha atribuido a la expresión *establecer tributos* un sentido más limitado que respecto a las Comunidades Autónomas, al carecer aquéllas de potestad legislativa, que la identifica no con la creación *ex novo* del tributo, que corresponderá a una ley estatal, sino con la potestad de dotar de vigencia al tributo en un orden jurídico determinado y con la potestad de fijar o regular algún elemento del tributo en los términos previstos en la ley de creación del mismo.

²⁰ La puesta en marcha de una medida fiscal como el recargo sobre las viviendas vacías no puede desligarse de la situación socio-económica que justifica la misma y sobre la que esta ha de incidir, habida cuenta de la finalidad de potenciación del alquiler de viviendas perseguida con el recargo. Así, por ejemplo, en Francia, la tasa anual sobre las viviendas vacías (*taxe annuelle sur les logements vacants*), regulada en el artículo 232 del *Code Général des Impôts*, (en adelante, CGI), es aplicable únicamente en los municipios de más de 200.000 habitantes donde exista un marcado desequilibrio entre la oferta y la demanda de viviendas, en detrimento de las personas con rentas modestas y de las personas desfavorecidas, que se concreta en el elevado número de demandantes de vivienda en relación al parque de viviendas en alquiler y en la proporción anormalmente elevada de viviendas vacías en relación al parque inmobiliario existente. Pese a su denominación literal como *tasa*, el gravamen francés encaja en la categoría jurídico-tributaria de *impuesto*, de las previstas en el artículo 2.2 de nuestra LGT.

.../...	
Cáceres ²¹	50%
Córdoba	50%
Coruña (A) ²²	25%
Lleida	50%
Segovia	50%
Sevilla ²³	50%
Terrassa	50%
Zaragoza	50%

FUENTE: *Elaboración propia a partir de las Ordenanzas fiscales del IBI vigentes en 2007.*

CUADRO 2. *Recargo sobre viviendas desocupadas con carácter permanente en municipios no capitales de provincia de más de 75.000 habitantes que lo han establecido. Año 2007.*

Municipio	Porcentaje del recargo
Alcorcón	50%
Badalona	50%
Coslada ²⁴	50%
Hospitalet de Llobregat	50%
El Ejido ²⁵	45%
Gijón	50%
Leganés	50%
Mataró	50%
Pontevedra ²⁶	25%
.../...	

²¹ El Ayuntamiento de Cáceres en el artículo 8.4) de la *Ordenanza Fiscal del Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, vigente en 2007, ha establecido una definición de lo que constituyen inmuebles desocupados, desarrollando en este punto lo previsto en el TRLRHL.

²² El Ayuntamiento de A Coruña ha definido en la *Ordenanza Fiscal N.º 15, Reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, vigente en 2007, lo que constituye inmueble desocupado a efectos de posibilitar la aplicación del recargo.

²³ El Ayuntamiento de Sevilla ha establecido en la *Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, vigente en 2007, lo que constituye inmueble desocupado permanentemente a efectos del recargo (art. 15).

²⁴ El Ayuntamiento de Coslada establece en el artículo 4.5) de la *Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, vigente en 2007, una presunción de lo que constituye vivienda desocupada a efectos de aplicación del recargo.

²⁵ El Ayuntamiento de El Ejido establece en la *Ordenanza Fiscal N.º 1, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, vigente en 2007, artículo 3, que ha de entenderse, a estos efectos, por vivienda desocupada.

²⁶ El Ayuntamiento de Pontevedra define en la *Ordenanza Reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, vigente en 2007, cuándo una vivienda ha de considerarse desocupada (art. 3).

.../...	
Sabadell	50%
San Fernando ²⁷	50%
Sant Boi de Llobregat	50%
Santa Coloma de Gramenet	50%
Talavera	50%
Vigo	50%

FUENTE: *Elaboración propia a partir de las Ordenanzas Fiscales del IBI vigentes en 2007.*

CUADRO 3: *Datos socio-económicos de los municipios capitales de provincia y de los que, no siéndolo, cuentan con más de 75.000 habitantes que han establecido el recargo.*

Municipio	Viviendas totales ²⁸	Viviendas vacías ²⁹	% Vacías	Población empadronada ³⁰	Precio/M ² ³¹
Albacete	67.412	11.306	16,77%	161.508	1.985 €
Alcorcón	60.008	6.946	11,58%	164.633	3.034 €
Badalona	83.968	11.300	13,46%	221.520	2.827 €
Barcelona	757.928	100.771	13,30%	1.605.602	3.524 €
Cáceres	41.246	8.255	20,01%	90.218	1.585 €
Córdoba	130.563	16.429	12,58%	322.867	2.065 €
Coruña (A)	116.093	17.322	14,92%	243.320	2.094 €
Coslada	27.599	3.364	12,19%	83.233	3.000 €
Ejido (El)	24.699	4.882	19,77%	75.969	n.d.
Gijón	125.803	13.950	11,09%	274.472	2.111 €
Hospitalet de Llobregat	106.743	14.409	13,50%	248.150	3.237 €
Leganés	64.553	5.510	8,54%	182.471	3.016 €
.../...					

²⁷ El Ayuntamiento de San Fernando establece en la *Ordenanza Fiscal N.º 1, Reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles* una serie de criterios que permiten determinar cuándo una vivienda está desocupada a efectos de aplicación del recargo.

²⁸ Según datos del Censo de Población y Viviendas 2001 elaborado por el Instituto Nacional de Estadística.

²⁹ Según datos del Censo de Población y Viviendas 2001 elaborado por el Instituto Nacional de Estadística. El Proyecto Censal señala como vivienda desocupada aquella que se encuentre «disponible para venta o alquiler o, simplemente, abandonada» (pág. 61).

³⁰ Datos extraídos del padrón municipal referido al 1 de enero de 2006, elaborado por el Instituto Nacional de Estadística. Estos datos han sido declarados oficiales por el Real Decreto 1627/2006, de 29 de diciembre.

³¹ Precio del metro cuadrado de la vivienda libre. Datos extraídos de la Estadística de Precios de Vivienda correspondiente al cuarto trimestre de 2006. Publicada por el Ministerio de Vivienda el 19 de enero de 2007.

...					
Lleida	57.324	9.033	15,76%	125.677	1.907 €
Mataró	46.720	7.571	16,21%	118.748	2.673 €
Pontevedra	32.737	6.166	18,83%	80.096	1.580 €
Sabadell	80.032	11.852	14,81%	200.545	2.592 €
San Fernando	33.187	4.308	12,98%	93.544	1.790 €
Sant Boi de Llobregat	31.548	3.696	11,72%	81.368	2.961 €
Santa Coloma de Gramenet	45.741	5.405	11,82%	119.056	2.828 €
Segovia	25.412	2.949	11,60%	55.476	2.432 €
Sevilla	296.989	43.673	14,71%	704.414	2.159 €
Talavera de la Reina	35.594	6.032	16,95%	83.793	1.861 €
Terrassa	78.873	13.760	17,45%	199.817	2.650 €
Vigo	122.538	17.846	14,56%	293.255	2.315 €
Zaragoza	283.649	32.293	11,38%	649.181	2.727 €

La mayor parte de los municipios que han establecido el recargo lo han hecho trasladando a la respectiva Ordenanza fiscal reguladora del IBI el texto contenido en el artículo 72.4 del TRLRHL, limitándose, por lo tanto, a fijar el porcentaje del recargo, sin sobrepasar, lógicamente, el porcentaje máximo habilitado por el precepto legal. La gran mayoría de los ayuntamientos, como puede observarse en los cuadros anteriores, han fijado el porcentaje del recargo en el máximo permitido por la ley, esto es, en el 50 por 100, aunque no falta algún caso en que el porcentaje fijado ha sido inferior.

En todos los casos se ha establecido un único tipo fijo proporcional, aunque nada impediría que se hubiese podido establecer un tipo variable en función de determinadas circunstancias concurrentes en el inmueble, por ejemplo, los metros cuadrados habitables del mismo, siempre, claro está, respetando el límite máximo previsto en el artículo 72.4 del TRLRHL³².

Asimismo, los Ayuntamientos podrían haber tomado en consideración el tiempo de desocupación del inmueble, estableciendo el porcentaje del recargo de manera que este fuese aumentando conforme transcurren las anualidades sin que dicho inmueble sea ocupado³³.

Junto a ellos hay un reducido número de municipios que han añadido algo más a la regulación del recargo que han efectuado en sus respectivas Ordenanzas fiscales. En concreto, han definido lo que constituye una vivienda vacía y han establecido otras normas tendentes a posibilitar la aplicación

³² Como señala PAGÉS I GALTÉS, Joan, *Tratado de Ordenanzas Fiscales*, Marcial Pons, Madrid, 2006, pág. 276 [en nota 22.e)], «dado que el legislador tan solo fija un límite máximo al tipo de gravamen del recargo (de hasta el 50 por 100), parece ser posible que la Ordenanza fiscal lo regule, ya como una alícuota proporcional (fijando un porcentaje fijo a aplicar en todo hecho que le esté sujeto), ya como una alícuota variable (diseñando una pluralidad de porcentajes que discriminen entre los distintos hechos sujetos)».

³³ Así, por ejemplo, en Francia, el artículo 232 del *Code Général des Impôts*, respecto al impuesto que grava anualmente las viviendas vacantes o desocupadas, establece un tipo del 10 por 100 el primer año de imposición, 12,5 por 100 el segundo año y 15 por 100 a partir del tercer año.

del recargo, sin esperar al desarrollo reglamentario que el legislador estatal pueda efectuar en este sentido del TRLRHL.

A continuación vamos a analizar cuál ha sido esa regulación contenida en las Ordenanzas fiscales de este último grupo de ayuntamientos que incorporan una innovación respecto a la regulación contenida en el artículo 72.4 del TRLRHL en ausencia de una posible norma reglamentaria estatal que desarrolle el precepto legal.

1.4.2. El concepto de inmueble de uso residencial desocupado con carácter permanente que ofrecen las Ordenanzas fiscales.

La primera y fundamental cuestión de la que se ocupan las Ordenanzas de este segundo grupo de ayuntamientos es la de establecer las condiciones que permitan la calificación de inmueble residencial desocupado a efectos del recargo.

1.4.2.1. El empadronamiento de personas residentes en el inmueble.

La primera condición que juega un papel importante para la calificación de un inmueble como desocupado es la de que no figure persona alguna empadronada como residente en el mismo.

Los Ayuntamientos han establecido distintas fórmulas en la configuración de esta condición. Algunos Ayuntamientos han operado con la consideración general de que aquellos inmuebles donde figure alguien empadronado no tendrán en ningún caso la consideración de inmuebles desocupados permanentemente³⁴. Otros Ayuntamientos han establecido este criterio otorgándole una función de delimitación positiva del concepto jurídico indeterminado, entendiendo que aquellos inmuebles en los que no figure alguien inscrito en el padrón municipal de habitantes se considerarán desocupados a efectos del recargo, si bien tal condición no se establece con carácter absoluto, sino que se configura como una presunción que puede admitir una prueba en contrario³⁵; o bien, la misma Ordenanza prevé una serie de supuestos en los que, pese a no existir personas empadronadas en la vivienda, se considera que la misma está ocupada, tales como el encontrarse ocupada por estudiantes de enseñanza media o superior que sean hijos del sujeto pasivo del impuesto, o que la vivienda en cuestión

³⁴ Tal es el caso del Ayuntamiento de La Coruña, cuya *Ordenanza Fiscal N.º 15, Reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, vigente en 2007, señala en el artículo 2 que «en todo caso se entenderá que están ocupadas aquellas viviendas en las que figure empadronada alguna persona». Igual redacción realiza el Ayuntamiento de Pontevedra en la *Ordenanza Reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles* vigente en 2007, en el artículo 3.

³⁵ Es el caso del Ayuntamiento de Coslada, que utiliza exclusivamente este criterio para determinar cuándo un inmueble ha de calificarse como desocupado a los efectos del recargo, al señalar en el artículo 5.4) de la *Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, vigente en 2007, que «la desocupación de carácter permanente se presumirá cuando en esa vivienda no existan personas inscritas en el padrón municipal de habitantes.» No obstante, la utilización de la expresión se presumirá, utilizada por el precepto, parece dar a entender que cabe prueba en contrario, esto es, que, pese a la ausencia de personas empadronadas, la vivienda puede estar ocupada, lo que deberá ser acreditado por el contribuyente, destruyendo con ello la presunción.

se halle en proceso de venta o alquiler acreditado mediante el correspondiente contrato con una agencia inmobiliaria ³⁶.

Resulta evidente la virtualidad de este criterio para la calificación de un inmueble, en sentido negativo, como no desocupado con carácter permanente a efectos de la aplicación del recargo o, en sentido positivo, como desocupado. El padrón municipal de habitantes proporciona un dato objetivo sobre la mayor parte de la población residente en el correspondiente municipio, dada la obligación legal de empadronamiento en el lugar de residencia habitual, así como sobre el domicilio de los empadronados. El padrón de habitantes es gestionado por el propio Ayuntamiento, por lo que puede ser constatada por los servicios tributarios del mismo la existencia de aquellos inmuebles en los que existen personas empadronadas y de aquellos en los que no, a fin de poder elaborar el censo de viviendas desocupadas en el municipio. Lo cual, en principio, evita tener que recurrir a la colaboración de otras Administraciones tributarias, destacadamente, de la AEAT, para elaborar dicho censo con base, por ejemplo, en las declaraciones del IRPF que incluyan rentas inmobiliarias imputadas ³⁷.

Una labor de contraste entre el padrón municipal de habitantes y el padrón catastral del IBI puede aportar datos relevantes para la formación del censo de viviendas vacías. La virtualidad de esta condición de empadronamiento es más eficaz en la función de delimitación negativa del concepto de vivienda desocupada, es decir, en la determinación de lo que no constituye un inmueble desocupado.

En la función de delimitación positiva del concepto jurídico de inmueble desocupado, el criterio de la inexistencia de personas empadronadas en el mismo no refleja siempre la realidad de la desocupación efectiva del inmueble, ya que, pueden darse casos en los que, pese a la ausencia de empadronamiento, el inmueble esté habitado o, al menos, no pueda considerarse a estos efectos como desocupado. Como hemos visto, tal es el caso, por ejemplo, de los *pisos de estudiantes*, esto es, inmuebles de uso residencial adquiridos por los padres en una ciudad que cuenta con Universidad, distinta a la de residencia habitual de la familia, para que los hijos los ocupen durante el curso académico mientras cursan

³⁶ Así, el Ayuntamiento de Cáceres, en la *Ordenanza Fiscal del Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, vigente en 2007, establece que se considerarán desocupados los inmuebles en los que se dé alguna de las siguientes circunstancias: «a) Permanecer sin habitantes empadronados en la fecha del devengo del impuesto en el padrón de habitantes del municipio de Cáceres, salvo el caso de ocupación por estudiantes en centros docentes de Cáceres de nivel posterior a la educación obligatoria, con parentesco del primer grado de consanguinidad con el sujeto pasivo, o que no estén en proceso de venta o alquiler, que se entenderá cuando exista contrato suscrito para tal fin con Agencia de la propiedad inmobiliaria y se justificará con certificado de la misma».

³⁷ Considera MARTÍN FERNÁNDEZ, Francisco Javier, «Las medidas tributarias del Proyecto de Ley de Reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales», *Cunial. Revista de Estudios Locales*, núm. 60, 2002, pág. 19, que a efectos de determinar lo que constituyen inmuebles desocupados se podría acudir a la normativa del IRPF cuando establece el tipo de inmuebles que dan lugar a la imputación de rentas inmobiliarias, lo que conllevaría que el censo de viviendas desocupadas tenga que ser elaborado por la AEAT, ya que resultaría muy costoso para los Ayuntamientos. Matiza, en esta línea, JABALERA RODRÍGUEZ, Antonia, *La gestión impositiva municipal en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2005, pág. 52, que la competencia para la calificación de los inmuebles como desocupados se atribuye a los municipios (art. 77.5 del TRLRHL), así como la competencia para aplicar el recargo (art. 72.4 del TRLRHL), por lo que, para que a la AEAT le correspondiese la competencia de elaborar el censo de viviendas desocupadas, sería necesaria una norma de rango legal que así lo dispusiese. Ello, no obstante, considera esta autora que «en cualquier caso, para la exigencia efectiva de este recargo creemos resultará esencial y decisiva la colaboración de la AEAT, y en particular que los Ayuntamientos tengan acceso a la información declarada por el sujeto pasivo y comprobada, en su caso, por los órganos competentes, en relación a la "imputación de rentas inmobiliarias" en el IRPF».

sus estudios en aquella ciudad. Normalmente, en estos casos, los estudiantes continúan empadronados en su ciudad o pueblo de origen, pese a que la mayor parte del año residen en la ciudad en la que cursan sus estudios, generalmente, universitarios. También cabría aquí mencionar los inmuebles que tienen una clara *ocupación turística o de recreo* por parte de su titular y de los miembros de su familia. Se trataría de las llamadas *segundas residencias*, para períodos vacacionales o fines de semana. Respecto a las mismas, no puede afirmarse que, pese a la ausencia de empadronamiento, el inmueble esté desocupado, solo que tiene una utilización o finalidad muy definida y concentrada en un determinado espacio temporal. Asimismo, dado el fenómeno de fuerte inmigración que actualmente se vive en nuestro país, y que la regularización administrativa de la población inmigrante no se produce al ritmo que sería deseable, en muchos núcleos urbanos se pueden dar casos de inmuebles en los que reside habitualmente población que aún no consta inscrita en el padrón municipal de habitantes, lo cual, lógicamente, no significa que el inmueble haya de considerarse como desocupado a efectos del recargo. Finalmente, tampoco debieran merecer esta calificación los inmuebles en los que no existan personas empadronadas, pero que se encuentren en el proceso de alquiler o venta y así pueda acreditarse fehacientemente, ni aquellas que se encuentran todavía en proceso de construcción o de rehabilitación.

Por ello, como acertadamente han hecho las Ordenanzas fiscales que han introducido este criterio, al mismo, o bien le han atribuido la función de delimitación negativa del concepto jurídico indeterminado de *inmueble residencial desocupado permanentemente*, al que se refiere el artículo 72.4 del TRLRHL, o bien le han encomendado una función de delimitación positiva del mencionado concepto, estableciendo una presunción de desocupación del inmueble que, lógicamente, puede ser desvirtuada por el contribuyente o, en su caso, regulando expresamente una serie de excepciones³⁸. Desde nuestro punto de vista, sería mucho más correcto jurídicamente establecer en esta función positiva este criterio como una presunción *iuris tantum*, señalando expresamente la posibilidad de aportar prueba en contrario para desvirtuarla³⁹.

1.4.2.2. Ausencia de consumo por contratos de suministro en el inmueble.

Otro de los criterios que las Ordenanzas fiscales suelen establecer para determinar la condición de desocupado de un inmueble de uso residencial es la ausencia de consumo por determinados contratos de suministro, fundamentalmente, referidos al agua potable y a la electricidad⁴⁰. En algunos

³⁸ No puede olvidarse que el artículo 8.a) de la LGT señala que en todo caso se regularán por Ley, entre otros elementos del tributo, el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario, por lo que estaría vedado a la Ordenanza fiscal, dado su rango reglamentario, la creación de presunciones *iure et de iure*.

³⁹ En esta línea, considera PAGÈS I GALTÈS, Joan, *Tratado...*, cit., pág. 276 [en nota 22.h)], que «quizá sería más efectivo que el reglamento estatal que desarrolle el tercer párrafo del artículo 72.4 del Texto Refundido de la LRL se desvinculara del IRPF y considerara lisa y llanamente desocupados a todos los inmuebles de uso residencial en los que no hubiese nadie empadronado salvo que el interesado acreditara que, a pesar de la ausencia de empadronamiento, el inmueble está ocupado un mínimo de días al año».

⁴⁰ Como establece el Ayuntamiento de Cáceres, *Ordenanza Fiscal del Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, cit., artículo 8.4.b), se entenderán por desocupados los inmuebles en los que se den alguna de las siguientes circunstancias: «b) Que no tengan consumo por contratos de suministro de Alumbrado y Agua domiciliaria». En el mismo sentido, establece el Ayuntamiento de Pontevedra, *Ordenanza Reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, vigente en 2007, en el artículo 3, que se entenderá como inmuebles desocupados «aquellos que, contando con el servicio de suministro de agua, no estén dados de alta en el mismo». Este último criterio es utilizado también por el Ayuntamiento de La Coruña en la *Ordenanza Fiscal N.º 15...*, cit., (art. 2). En parecidos términos, establece el Ayuntamiento de El Ejido, *Ordenanza Fiscal N.º 1 del Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, vigente en 2007, artículo 3, que «se entenderá que un inmueble de uso residencial se ha encontrado

casos, el criterio se modula considerando el inmueble desocupado cuando el consumo de agua, de existir, es muy pequeño, lo que permite deducir que el inmueble no ha estado habitado ⁴¹.

La ausencia total de consumo de agua potable o de electricidad en un inmueble de uso residencial pone de manifiesto, sin lugar a dudas, que el mismo no ha estado habitado, por lo que el criterio se manifiesta especialmente útil para la calificación de un inmueble como desocupado, especialmente si, como especifican las Ordenanzas que han recurrido a este criterio, el inmueble, pese a contar con las instalaciones que permiten el referido suministro, no está dado de alta en el correspondiente contrato ⁴². Las Ordenanzas, como hemos visto, han hecho especial hincapié en la ausencia de suministro de agua potable más que en cualquier otro tipo de bien de los que normalmente son objeto de suministro a las viviendas. Lo cual nos parece especialmente adecuado porque, aparte de lo básico o esencial del suministro de agua al inmueble para el normal desenvolvimiento de la vida cotidiana en el mismo, en la generalidad de los casos, el suministro de agua potable no escapa al control del propio Ayuntamiento, pues suele ser habitual que sea una empresa municipal la que tenga encomendada la prestación de este servicio. Con lo cual, el propio Ayuntamiento puede disponer de la información necesaria para la elaboración, con base en este criterio, del censo de inmuebles desocupados ⁴³.

En aquellos casos en los que este criterio se aplique también cuando el consumo es muy pequeño a lo largo del año, se tendrá que poner especial cuidado para no calificar como desocupados los inmuebles que constituyen la segunda residencia de su titular, pues en los mismos el consumo se concentrará, normalmente, en los periodos vacacionales.

1.4.2.3. Que el inmueble no esté incluido en el censo de la tasa por recogida de basura.

Algún Ayuntamiento ha incluido en la respectiva Ordenanza fiscal como criterio para determinar la condición de desocupado del inmueble a efectos del recargo que el mismo no se haya

trado permanentemente desocupado cuando a lo largo del ejercicio no ha dispuesto en ningún momento del servicio de suministro de agua potable (...).

⁴¹ Tal es el caso del Ayuntamiento de La Coruña, *Ordenanza Fiscal N.º 15*, ..., cit., artículo 2, cuando considera como inmuebles desocupados los que tengan «un promedio trimestral de consumo [de agua] inferior a 0,10 m³/día».

⁴² No parece entenderlo así el Gobierno de la Nación, ya que en respuesta escrita a la pregunta del Senador por la Comunidad de Madrid D. Eduardo Cuenca Cañizares, de Izquierda Unida, sobre «¿Qué medidas piensa adoptar el Gobierno para establecer el concepto de "vivienda vacía" y las fuentes de información para conocer que, efectivamente, la casa en cuestión se encuentra desocupada?», señala, respecto a los indicios de desocupación de la vivienda basados en los consumos de agua y de electricidad, que «la traslación de estos datos a una presunción de desocupación de la vivienda no es clara, por lo que habría que acudir a otras fuentes de información, o limitarse a un censo construido a partir de las declaraciones de los propietarios, con escasa posibilidad de comprobación posterior; procedimiento cuyo rigor técnico es, al menos, cuestionable», de lo cual, concluye la contestación dada por el Gobierno que «se entiende que no es posible establecer a priori, y con suficiente garantía jurídica, una definición de "desocupación" que permita gestionar el recargo con las condiciones en las que actualmente se encuentra regulado». (*Boletín Oficial de las Cortes Generales. Senado. VIII Legislatura. Serie I: Boletín General*, núm. 540, de 12 de septiembre de 2006, pregunta número 684/038276 y respuesta del Gobierno a las preguntas 684/038276 y 684/038277).

⁴³ POVEDA BLANCO, FRANCISCO, *Manual de Fiscalidad Local*, IEF, Madrid, 2005, pág. 250, en cambio, se muestra crítico con el recurso para la determinación de los inmuebles desocupados al criterio del nulo o ínfimo consumo de agua, electricidad y gas, pues «a la vez que resultaría difícil obtener esta información de las Compañías suministradoras por su pluralidad y condición de empresas privadas, sería sumamente fácil adoptar medidas elusivas».

encontrado incluido en el censo de la tasa municipal por prestación del servicio de recogida de residuos sólidos urbanos⁴⁴. Esta circunstancia, efectivamente, puede ser indicativa de que la vivienda en cuestión se encuentra desocupada y, además, es perfectamente controlable por el Ayuntamiento, que vincula, de esta manera, la gestión de la tasa por recogida de basuras con la aplicación del recargo en el IBI sobre las viviendas desocupadas.

1.4.2.4. Que el inmueble esté manifiestamente desocupado.

Algunos Ayuntamientos incluyen una cláusula residual que comprende a los inmuebles que *manifiestamente* se encuentren desocupados⁴⁵.

Este criterio ha de emplearse con sumo cuidado pues implica en sí un cierto grado de indeterminación y, además, cuando el inmueble se encuentre manifiestamente desocupado por resultar inhabitable, dado su estado de ruina o por cualquier otra causa, entendemos que el mismo tampoco es apto para el alquiler por lo que, según lo que hemos explicado más atrás, caería fuera del ámbito objetivo del recargo.

1.4.2.5. Que el inmueble no se encuentre en alguna situación que manifieste su ocupación.

Algunos Ayuntamientos han renunciado a establecer un criterio de delimitación positiva de la idea directriz contenida en el núcleo del concepto jurídico indeterminado de inmueble residencial *desocupado permanentemente*, a fin de posibilitar la concreción y aplicación del mismo, y han optado por establecer un criterio de delimitación negativa de dicho concepto jurídico indeterminado, señalando lo que es seguro que no constituye inmueble desocupado a estos efectos⁴⁶. Al respecto, han contemplado en sus respectivas Ordenanzas reguladoras del IBI determinados criterios que ponen de manifiesto, justamente, que el inmueble está ocupado o habitado y que, por tanto, cae fuera del ámbito objetivo de aplicación del recargo. Entre esos criterios se mencionan que el inmueble constituya la vivienda habitual de su titular si este es persona física o el domicilio social, si se trata de una persona jurídica o un ente del artículo 35.4 de la LGT; que la vivienda esté ocupada por algún miembro de la unidad familiar

⁴⁴ Es el caso de El Ejido, en cuya *Ordenanza Fiscal N.º 1*, ..., cit., artículo 3, se establece también como criterio para determinar la condición de desocupados de los inmuebles residenciales que a lo largo del ejercicio el respectivo inmueble no se haya «encontrado incluido en el censo de la tasa por el servicio de recogida de residuos sólidos urbanos».

⁴⁵ Así, por ejemplo, el Ayuntamiento de La Coruña, en la *Ordenanza Fiscal N.º 15, Reguladora del Impuesto*..., cit., artículo 2, contempla, a estos efectos, el caso de «viviendas manifiestamente desocupadas o inhabitables».

⁴⁶ Como explica SAINZ MORENO, Fernando, *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*, Civitas, Madrid, 1976, págs. 197 y ss., en la estructura interna de los conceptos jurídicos indeterminados cabe diferenciar un núcleo o zona de certeza, configurado por datos previos en el que se encuentra la idea directriz que permite conocer el alcance del concepto y un halo o zona que rodea al núcleo y que es una zona donde no existe una certeza previa y cuya determinación exige desplegar la idea nuclear del concepto. A su vez, cabe apreciar dos límites en cuanto al significado de un concepto jurídico indeterminado, por un lado el límite existente entre el ámbito de certeza positiva y el ámbito de duda (lo que es seguro que el concepto es) y, por otro lado, el límite entre el ámbito de duda y el ámbito de certeza negativa (lo que es seguro que el concepto no es).

o descendiente que dé derecho al mínimo familiar en el IRPF; que esté afecta a alguna explotación económica y que esté cedida en su uso a terceros por cualquier título ⁴⁷.

Resulta preferible, desde luego, el establecimiento de un criterio que posibilite la delimitación positiva de lo que constituye un inmueble desocupado, pues esta técnica de delimitación negativa deja un mayor margen de indeterminación del concepto jurídico y puede dar lugar a mayores dificultades a la hora de aplicar el recargo.

1.5. Problemas jurídicos que plantea el establecimiento del recargo por los municipios.

Una vez que hemos analizado cómo ha regulado el recargo el artículo 72.4 del TRLRHL y cómo los Ayuntamientos que lo han considerado oportuno han hecho uso de la habilitación contenida en dicho precepto para, en ejercicio de su poder tributario, establecer el recargo a través de la respectiva Ordenanza fiscal reguladora del impuesto, estamos en disposición de plantear algunas cuestiones jurídicas relativas, precisamente, al establecimiento del recargo y a su exigibilidad.

1.5.1. ¿Pueden los Ayuntamientos establecer el recargo sin que se haya aprobado por el Estado el reglamento que define el concepto de vivienda vacía?

La primera de esas cuestiones se refiere a si, en tanto en cuanto no se dicte la disposición reglamentaria a que apela el artículo 72.4 del TRLRHL para definir lo que constituyen inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente, pueden los Ayuntamientos establecer en sus respectivas Ordenanzas fiscales reguladoras del IBI el recargo previsto en dicho precepto.

Ya hemos analizado cómo existe un primer grupo de Ayuntamientos que han establecido el recargo, pero se han limitado a fijar el porcentaje del mismo y a trasladar el contenido del artículo 72.4 del TRLRHL a la respectiva Ordenanza fiscal, sin llevar a cabo un desarrollo del precepto en el sentido de definir lo que constituye inmueble desocupado.

Estos Ayuntamientos parecen haber operado con la idea de que la competencia, para dictar la disposición reglamentaria a que apela el artículo 72.4 del TRLRHL, corresponde en exclusiva al Estado, en virtud de lo dispuesto en la disposición final única.1 del TRLRHL, por lo que no le sería

⁴⁷ Así lo ha regulado, por ejemplo, el Ayuntamiento de Sevilla, *Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, vigente en 2007, en el artículo 15, señalando, a estos efectos, que «se entenderá que un inmueble de uso residencial está desocupado con carácter permanente cuando no se encuentre en ninguna de las siguientes situaciones: a) que constituya la vivienda habitual de su titular en el caso de que este sea una persona física, o el domicilio social cuando su titular sea una persona jurídica o un ente de los del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; b) que esté ocupada por algún miembro de la unidad familiar de su titular o por un descendiente que, aún no formando parte de la misma, le dé derecho a practicar la deducción en concepto de mínimo por descendientes en el IRPF; c) que esté afecta a alguna explotación económica; d) que esté cedida en su uso a terceros por cualquier título». En similares términos ha regulado esta cuestión también el Ayuntamiento de San Fernando, *Ordenanza Fiscal N.º 1, Reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, vigente en 2007, artículo 13.

dado a la Ordenanza fiscal definir lo que constituye un inmueble desocupado a efectos del recargo. El desarrollo reglamentario del artículo 72.4 del TRLRHL, necesario para la completa integración del hecho imponible del recargo, quedaría reservado, según esta tesis, al Estado. Esta es la interpretación que ha hecho fortuna mayoritariamente entre la doctrina que se ha ocupado de la cuestión ⁴⁸.

De admitirse la tesis de la competencia exclusiva del Estado para establecer las condiciones que determinen que un inmueble de uso residencial está desocupado con carácter permanente se deriva la consecuencia inmediata de que el recargo en el IBI sobre tales inmuebles no es aplicable en tanto en cuanto el Estado no dicte la correspondiente normativa reglamentaria ⁴⁹.

Cabe plantearse, entonces, en relación con el primer grupo de municipios que vimos que habían establecido el recargo en sus Ordenanzas reproduciendo tal cual el artículo 72.4 del TRLRHL, la cuestión de si el contenido de la respectiva Ordenanza fiscal vulnera en este punto el Ordenamiento jurídico al establecer un recargo que no resulta aplicable.

Los Tribunales han tenido ocasión de pronunciarse sobre este problema, señalando que el establecimiento del recargo en la Ordenanza fiscal no vulnera el Ordenamiento jurídico porque, si bien el mismo no es aplicable en tanto en cuanto se apruebe el reglamento estatal, supone la manifestación de la voluntad del municipio de exigir dicho recargo y, además, porque ello puede tener también un efecto importante de cara a la exigencia del recargo para el caso de que, estando en vigor la Ordenanza fiscal para un ejercicio, se apruebe en el transcurso del mismo la regulación estatal que permita la aplicación efectiva del recargo ⁵⁰.

La situación que se genera, por tanto, no deja de ser llamativa por cuanto el legislador prevé y regula los elementos esenciales del recargo en el artículo 72.4 del TRLRHL, dando cumplimiento

⁴⁸ En este sentido se pronuncia MIRANDA HITA, Jesús Salvador, «El Catastro y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles», *Revista Catastro*, núm. 50, 2004, pág. 42; POVEDA BLANCO, Francisco, *Manual de Fiscalidad...*, cit., pág. 248. En la misma línea, considera PAGÉS I GALTÉS, Joan, *Tratado...*, cit., págs. 275-276, [en nota 22.b)], que «tal y como está redactado el precepto legal [art. 72.4 del TRLRHL], parece que estas condiciones reglamentarias son las que se determinen, no por Ordenanza fiscal, sino por el Estado, puesto que cuando el legislador del TR de la LRHL ha querido que los aspectos sustantivos de un tributo sean regulados por la entidad local jamás se ha referido al reglamento, sino que se ha referido a la propia entidad local o a la Ordenanza fiscal». En contra, BILBAO CASTRO, Iñaki, «Problemas con el recargo en el IBI de las viviendas desocupadas», *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 13, julio de 2005, pág. 2208, entiende que la remisión del artículo 72.4 del TRLRHL se efectúa a las ordenanzas municipales.

⁴⁹ Señala, al respecto, POVEDA BLANCO, Francisco, *Manual de Fiscalidad...*, cit., pág. 249, que en ello «radica su actual estado de letargo, porque la "permanente desocupación" todavía no ha sido definida y difícilmente creemos que se llevará a término su concreción, dadas las dificultades técnicas que plantearía su control y constatación».

⁵⁰ En este sentido, entiende la STSJ de Cataluña de 19 de noviembre de 2004 (rec. 237/2004), que «la Ordenanza se limita a manifestar su voluntad de exigir ese recargo pues de no hacerlo, cuando se apruebe el Reglamento correspondiente ya no sería posible la aprobación del recargo correspondiente». La STSJ de Aragón de 10 de marzo de 2005 (rec. 260/2003), considera, frente a las alegaciones de la parte recurrente de que «en cuanto al precepto que regula el recargo de los inmuebles desocupados, por su remisión a las «condiciones que reglamentariamente se determinen» resulta un precepto vacío de contenido en el período al que se refiere la Ordenanza», que «dichas alegaciones no responden a verdaderos reparos de fondo a la Ordenanza, sino más bien a criterios subjetivos de oportunidad, siendo por otro lado que con tales prescripciones la Ordenanza no hace, tanto en lo que al plazo de duración de la bonificación como en la remisión a la regulación reglamentaria de las condiciones para la apreciación de la circunstancia de desocupación de una vivienda, más que recoger la regulación legal específica sobre ambos supuestos (artículo 74.2 y 73.4, párrafo tercero, respectivamente), por lo que tales alegaciones han de ser desestimadas».

con ello al principio de reserva de ley en materia tributaria, si bien remite expresamente la concreción del concepto jurídico indeterminado de *inmueble desocupado con carácter permanente* a una norma reglamentaria, los Ayuntamientos establecen dicho recargo a través de sus respectivas Ordenanzas fiscales manifestando su voluntad de exigirlo, pero todo ello queda supeditado a la voluntad de la Administración del Estado por cuanto de ella depende la regulación reglamentaria que permita concretar lo que constituye la desocupación con carácter permanente de un inmueble de uso residencial a efectos del recargo ⁵¹.

La situación descrita no plantearía quizá especiales problemas si la Administración estatal, cumpliendo con el mandato del legislador, hubiese dictado la norma reglamentaria correspondiente. Pero, antes bien, la Administración del Estado parece en este punto remar contra corriente, pues lejos de dar cumplimiento a lo señalado por el legislador en el artículo 72.4 del TRLRHL y de hacer factible la voluntad de los municipios que han establecido el recargo en la correspondiente Ordenanza fiscal, se ampara en supuestas dificultades técnicas para demorar o aplazar *sine die* la elaboración y aprobación de la norma reglamentaria que defina, a estos efectos, la condición de desocupación con carácter permanente de un inmueble ⁵². Lo cual ha motivado que el Defensor del Pueblo se interese por la cuestión y haya solicitado de la Secretaría de Estado de Hacienda la información pertinente sobre la eventual existencia de previsiones normativas para el desarrollo reglamentario del TRLRHL en este punto, habiendo recibido una respuesta negativa por parte de ese centro directivo, amparada en la dificultad técnica que entraña la definición de inmueble desocupado, así como en la necesidad de que tal regulación se lleve a cabo en la propia LRHL, por lo que la responsabilidad de ello recae en el Gobierno y, en su caso, en las Cortes Generales ⁵³. E, incluso, la situación descrita ha llevado a algún gobierno autonómico a intentar

⁵¹ Como advierte PAGÉS I GALTÉS, Joan, *Tratado...*, cit., pág. 276, [en nota 22.b)], la situación es curiosa, «pues ello a su vez implica que el legislador implícitamente está delegando en la administración estatal la facultad de fijar el período en que los ayuntamientos podrán empezar a exigir el recargo, cosa que, desde luego, pugna con el principio de autonomía local».

⁵² Ya resulta significativo que, varios años después de la creación de este recargo en la LRHL, continúe sin aprobarse por parte de la Administración del Estado la normativa reglamentaria que haga posible su efectiva aplicación por los Ayuntamientos que así lo decidan. Asimismo, que, a raíz de la polémica levantada por los respectivos proyectos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de la Comunidad Autónoma de Cataluña de establecer un canon sobre las viviendas vacías, los altos mandatarios del Ministerio de Hacienda se hayan apresurado a afirmar que resulta poco menos que imposible jurídicamente definir lo que constituye una vivienda vacía. Como explica DÍAZ GUIJARRO, Raquel, «Hacienda considera "confiscatorios" los recargos...», cit., pág. 40, «el vicepresidente Solbes declaró igualmente ayer que gravar las viviendas vacías es una medida que en términos jurídicos plantea "bastantes problemas" y tendría económicamente un "resultado relativamente reducido"». Continúa la crónica periodística señalando que «tanto el ministro como el secretario de Estado reconocieron la dificultad técnica que supone regular qué es una vivienda vacía». Asimismo, se señala que «fuentes de Hacienda declaran a este periódico que el trabajo de desarrollo de este reglamento para determinar qué es una vivienda vacía comenzó hace más de dos años, al inicio de esta legislatura, ya que dicho desarrollo reglamentario quedó pendiente en 2002 cuando el Ejecutivo del PP aprobó la reforma. "Ni el Partido Popular en su día fue capaz de establecer qué es una casa vacía, ni el actual equipo de Gobierno ha encontrado por el momento una definición jurídica adecuada", aseguran desde Hacienda».

⁵³ Como se señala en DEFENSOR DEL PUEBLO, *Informe Anual 2004* (disponible en www.defensordelpueblo.es), págs. 792 y 793, el Procurador del Común de Castilla y León manifestó «la conveniencia de que los Ayuntamientos puedan decidir la exigencia o no del recargo destinado a gravar especialmente las viviendas desocupadas y de dotar así de contenido real al precepto que viene siendo comentado, conduce a desear que la Administración del Estado apruebe, en el plazo de tiempo más breve posible, la norma reglamentaria que determine las condiciones que debe cumplir una vivienda para que, en su caso, pueda serle aplicado el recargo en la cuota del Impuesto sobre Bienes Inmuebles previsto en el actual

que el Parlamento de su Comunidad Autónoma convierta en ley un precepto por el que se exige al gobierno estatal la aprobación del tantas veces referido reglamento ⁵⁴.

Esta situación abona la tesis de la conveniencia de que sea el propio legislador el que establezca el concepto de vivienda vacía a estos efectos, al menos en su idea básica, permitiendo la aplicación directa del recargo sin la necesaria mediación del reglamento, dejando a este la delimitación completa y definitiva de tal concepto jurídico indeterminado. Ello, además, evita los problemas que, desde el punto de vista del respeto a los principios de reserva de ley y seguridad jurídica, suele atribuirse al recurso de conceptos jurídicos indeterminados por parte del legislador tributario, sin advertir, a veces, la auténtica funcionalidad de dichos conceptos jurídicos que, lejos de implicar una habilitación en blanco a la Administración como generalmente se piensa, suponen una técnica para adecuar la aplicación de la norma a una realidad cambiante y compleja, dejando a la Administración un margen de discrecionalidad técnica para la concreción más razonable de la idea directriz contenida en el núcleo del concepto acogido por la ley ⁵⁵. En este caso, el margen de discrecionalidad no se habilita directamente a la Administración en su función aplicadora del recargo, sino a la Administración en su función reguladora, de complementación e integración de la ley a través de normas reglamentarias de general conocimiento y aplicación, lo que otorga mayor seguridad jurí-

artículo 73 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales». A la vista de ello, «el Defensor del Pueblo consideró procedente dar traslado al órgano competente del Ministerio de Economía y Hacienda de las anteriores reflexiones a fin de que informara sobre el criterio de ese departamento con respecto a esta cuestión y sobre la eventual existencia de previsiones normativas en la línea apuntada.» La respuesta del Ministerio es que «la Secretaría General de Hacienda sostiene que la definición de lo que debe entenderse como vivienda desocupada genera importantes dudas que deben resolverse antes de desarrollar esta medida. (...)». Por lo que concluye que «es preciso continuar estudiado las fórmulas que permitan la implantación de esta medida a través de una solución técnica adecuada, antes de proceder al desarrollo reglamentario del precepto». Por lo cual, concluye el Informe que «el Defensor del Pueblo se encuentra a la espera de recibir información periódica sobre los avances que se produzcan con respecto a esta cuestión». En DEFENSOR DEL PUEBLO, Informe Anual 2005 y debates en las Cortes Generales. I. Informe, Edición preparada por el Área de Publicaciones y Documentación del Defensor del Pueblo, Publicaciones del Congreso de los Diputados, Madrid, 2006, págs. 544 y 545, se señala que la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos «comunicó que la aplicación del recargo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, sobre los inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente, requiere la previa identificación de las condiciones para determinar la desocupación del inmueble, cuya complejidad está detalladamente reflejada en el Informe de 2004 e igualmente exige la determinación de las condiciones que permitan la propia gestión del recargo, en aspectos tales como la declaración de la desocupación o el devengo y la liquidación del recargo». Concluye dicho centro directivo señalando que «la necesaria modificación de estos extremos excede del contenido propio de un desarrollo reglamentario, debiendo quedar determinados algunos de ellos mediante una norma con rango de ley, por lo que dicha secretaría consideró que la aplicación del recargo únicamente podría producirse, previa modificación del mencionado artículo 72.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, cuya iniciativa es competencia del Gobierno de la nación y, en su caso, de las Cortes Generales».

⁵⁴ Es el caso del Gobierno de la Comunidad Autónoma de Cataluña, que en el *Proyecto de Ley del Derecho a la Vivienda en Cataluña*, aprobado por el Gobierno el 12 de diciembre de 2006, ha introducido la disposición adicional segunda, que reza «el Gobierno de la Generalidad impulsará las actuaciones necesarias para que la Administración del Estado elabore y apruebe el Reglamento que permita hacer efectiva la previsión de la Ley 39/88, de Haciendas Locales en su previsión del establecimiento por parte de los ayuntamientos de un posible recargo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles sobre las viviendas vacías o permanentemente desocupadas en sus municipios, de acuerdo con la definición de vivienda vacía o permanentemente desocupada de esta ley». Por cierto, que la referencia a la Ley 39/1988, contenida en el precepto, ha debido hacerse al Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, que es la disposición actualmente en vigor.

⁵⁵ Sobre ello, *vid.*, GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés, *El valor tributario: su determinación objetiva y convencional*, Bosch, Barcelona, 2006, págs. 49 y ss.

dica, si bien, también desde esta perspectiva, como hemos indicado, hubiese sido conveniente una mayor concreción por parte de la ley ⁵⁶.

1.5.2. ¿Pueden los Ayuntamientos definir lo que constituye vivienda vacía con carácter permanente a efectos de exigir el recargo en tanto en cuanto el Estado no apruebe el reglamento con dicha definición?

Entretanto, como hemos visto, un grupo más reducido de municipios de entre los que han establecido el recargo ha decidido definir en la respectiva Ordenanza fiscal lo que constituye, a estos efectos, un inmueble desocupado con carácter permanente, de forma que ello haga posible la aplicación efectiva del recargo. Parece, por tanto, que este grupo de municipios ha operado con la idea de que el desarrollo reglamentario del artículo 72.4 del TRLRHL puede corresponder también al Ente local mediante la aprobación de la correspondiente Ordenanza fiscal reguladora del IBI, al ostentar la misma el rango normativo de una disposición reglamentaria y referirse tal regulación a un aspecto sustantivo de un recargo de los municipios cuyo establecimiento es potestativo para estos.

De mantenerse la tesis de que la competencia para regular lo que constituye un inmueble desocupado con carácter permanente corresponde en exclusiva al Estado, esto es, que la disposición reglamentaria a que apela el artículo 72.4 del TRLRHL es exclusivamente la dictada por el Estado, las Ordenanzas fiscales que han llevado a cabo tal definición se han extralimitado en cuanto a su contenido en este punto al haber desconocido la competencia estatal exclusiva sobre la materia, por lo que tales Ordenanzas fiscales habrían incurrido en un vicio de legalidad al contravenir lo dispuesto en el artículo 72.4 del TRLRHL. En consecuencia, además de poder ser objeto de impugnación directa tras su aprobación, el posible recargo que se exija al contribuyente al amparo de la misma puede también ser impugnado alegando la ilegalidad de la Ordenanza fiscal en esta materia, esto es, tales Ordenanzas fiscales pueden ser objeto también de impugnación indirecta a través de los actos de aplicación de las mismas.

Ahora bien, cabe preguntarse, a la vista de ello, si pudiera ser plausible la tesis de la competencia concurrente del Estado y los Municipios para el desarrollo del artículo 72.4 del TRLRHL. El precepto se limita a señalar que reglamentariamente se determinarán las condiciones que permitan definir un inmueble como desocupado con carácter permanente, pero en ningún momento se establece expresamente que la norma reglamentaria en cuestión haya de ser la estatal (o, en su caso, la autonómica), ni que las Ordenanzas fiscales municipales tengan vedado llevar a cabo tal regulación. La interpretación de que el reglamento en cuestión tiene que ser necesariamente estatal se hace derivar de la disposición final única.1 del TRLRHL, que faculta al Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y ejecución de esta ley, esto es, de una norma que establece una habilitación genérica para el desarrollo reglamentario del TRLRHL, pero que, desde mi punto de vista, no imposibilita la posible intervención de los municipios en aquellas cuestiones que entren dentro de su ámbito competencial a través de la correspondiente Ordenanza fiscal.

⁵⁶ Para BILBAO CASTRO, Iñaki, «Problemas con el recargo...», cit., pág. 2.208, el artículo 72.4 del TRLRHL, en la regulación del recargo, constituye una «ley en blanco», por su remisión al reglamento, que vulneraría el principio de reserva de ley y de seguridad jurídica.

Que el TRLRHL haya especificado en muchas ocasiones que tal o cual regulación corresponderá a la Entidad local o a la respectiva Ordenanza fiscal, es lógico por cuanto a veces es necesaria la habilitación específica a la Ordenanza para la regulación de determinados elementos de los tributos locales o de los procedimientos para su aplicación, pero de ahí no cabe extraer tampoco la conclusión de que la Ordenanza fiscal tiene vedado cualquier desarrollo reglamentario del TRLRHL en el que no exista una llamada expresa a la misma.

La cuestión de si los municipios tienen también competencia para el desarrollo del artículo 72.4 del TRLRHL, en ausencia del reglamento estatal sobre la materia, debe enfocarse, más bien, desde la perspectiva de la autonomía política y financiera de los municipios, esto es, desde la garantía institucional de la autonomía local y los correlativos principios de autonomía y suficiencia financieras. Lo cual nos lleva a examinar si la regulación requerida por el recargo en cuestión entra de lleno en el núcleo de intereses y competencias del municipio o, por el contrario, en los del Estado ⁵⁷.

Desde esta perspectiva, resulta claro que el recargo es potestativo para los municipios, esto es, que a los mismos corresponde la decisión de establecerlo o no; que se trata de un recargo sobre la cuota líquida del IBI, es decir, sobre un elemento del procedimiento de liquidación del IBI que se halla en una fase en la que la competencia corresponde a los municipios; que a ellos se atribuye la decisión de fijar el porcentaje del recargo y el derecho a percibir íntegramente su recaudación; que, respecto al fin extrafiscal de potenciar la salida al mercado de inmuebles en alquiler, tampoco cabe afirmar que constituye un interés exclusivo del Estado o, en su caso, de la Comunidad Autónoma, sino que, antes bien, el propio municipio puede ser el más interesado, conocedor de su realidad socio-económica, en utilizar este instrumento fiscal para intentar aumentar el parque de viviendas en alquiler existente en el mismo.

En definitiva, el recargo se configura como un tributo propio del municipio, de establecimiento y exacción potestativa para el mismo, por lo que la autonomía tributaria, que forma parte del núcleo esencial de la autonomía local, exige que el municipio cuente con las competencias normativas necesarias que hagan posible, cuando menos, el establecimiento y exigencia del tributo ⁵⁸.

Corroborar este interés esencialmente municipal el que el artículo 77.5 del TRLRHL atribuya a los municipios la competencia para la calificación de inmuebles de uso residencial desocupados.

⁵⁷ No puede olvidarse, al respecto, que el artículo 133.2 de la Constitución otorga a las Corporaciones locales poder tributario para *establecer y exigir tributos* de acuerdo con la Constitución y las leyes, lo que, como destaca BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel, *La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales*, Civitas, Madrid, 1998, pág. 90, vincula al legislador, que, en la concreción de la autonomía local, no puede reconocer o negar dicho poder, sino que habrá de contemplarlo necesariamente como parte de su contenido.

⁵⁸ Como señala BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel, *La gestión de los tributos locales...*, cit., pág. 101, «debe considerarse un elemento esencial, en el concepto de "tributo propio", la atribución al Ente local de un margen normativo de decisión, ya sea en relación a su establecimiento, ya sea al menos –cuando este sea obligatorio– para la fijación de su cuantía "dentro de unos márgenes suficientemente amplios como para que sea significativa la intervención del ente local". Pues solo de esta manera constituye el tributo propio un verdadero instrumento de autonomía tributaria (en el sentido apuntado más atrás) y de verdadera y propia responsabilidad fiscal, que es la que se asocia a las competencias normativas».

Al Estado, más bien, corresponde en este punto una competencia de coordinación o armonización que haga posible una aplicación unitaria del recargo en los municipios que decidan establecerlo a través de la definición para todos ellos de lo que constituye un inmueble desocupado con carácter permanente. Competencia que, lógicamente, el Estado puede decidir ejercer, dictando el correspondiente reglamento, o no ejercer, dejando libertad a los municipios en este punto, como hasta ahora está sucediendo.

Por ello, entendemos que, en tanto en cuanto no se dicte por parte del Estado una disposición reglamentaria que desarrolle el artículo 72.4 del TRLRHL respecto a la definición de lo que constituye un inmueble desocupado con carácter permanente, es adecuado a Derecho que los municipios que hayan decidido establecer el recargo lleven a cabo, en la respectiva Ordenanza fiscal, la regulación necesaria para la aplicación efectiva del recargo, esto es, la definición de lo que constituye inmueble desocupado con carácter permanente y demás normas necesarias para la efectiva exacción del recargo.

Es de aplaudir, por tanto, la actuación de aquellos municipios que, habiendo decidido establecer el recargo, han regulado en la correspondiente Ordenanza fiscal, según lo examinado más atrás, la definición de lo que constituye un inmueble desocupado con carácter permanente, con el mérito añadido de haber afrontado las dificultades –prácticamente insalvables para los altos responsables del Ministerio de Hacienda–, que entrañaba llevar a cabo tal definición jurídica. Estos municipios se encuentran en disposición de exigir y recaudar válidamente el recargo sobre las viviendas vacías.

Todo ello, en el bien entendido sentido de que en el momento en el que el Estado apruebe el *esperado* reglamento de desarrollo del artículo 72.4 del TRLRHL, las Ordenanzas fiscales de los Ayuntamientos que hayan decidido o decidan establecer el recargo habrán de ajustarse a la definición de inmueble desocupado contenida en dicho reglamento estatal.

2. La naturaleza jurídica del recargo.

No carece de importancia la cuestión de la naturaleza jurídica del recargo⁵⁹. Y ello porque los recargos exigibles sobre las bases o sobre las cuotas impositivas, que forman parte de la deuda tributaria, pueden obedecer a distintas finalidades y tener, por ello, una naturaleza jurídica bien distinta⁶⁰. En el caso del recargo que nos ocupa parece claro que nos encontramos ante una prestación patrimonial de carácter público y de naturaleza tributaria. Se trata, por tanto, de un auténtico impuesto⁶¹.

⁵⁹ Con cierta ironía se pregunta RUBIO DE URQUÍA, José Ignacio, «Viviendas desocupadas y fiscalidad: el estado de la cuestión», *Tributos Locales*, núm. 66, 2006, pág. 8, si el recargo que nos ocupa «¿es un simple extratipo que grava el mismo objeto o materia imponible que el IBI? ¿Es una sanción? ¿Es, por casualidad, una exacción de carácter extrafiscal?».

⁶⁰ Como destaca GARCÍA FRÍAS, María Ángeles, *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*, Ediciones Universidad de Salamanca, Salamanca, 1994, págs. 23 y ss., el término recargo admite en nuestro Ordenamiento varias acepciones, pudiendo distinguirse los recargos de carácter sancionatorio o indemnizatorio, los recargos como elementos cuantificadores del tributo y los recargos como sobrepuestos.

⁶¹ Señala CAZORLA PRIETO, Luis María, *Recargos e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Edilex, Madrid, 1986, pág. 51, que dentro de la categoría genérica del tributo el recargo seguirá la condición específica del tributo al que esté conectado, «toda vez que esta condición depende de la configuración del hecho imponible y esta es común para tributo y recargo».

Respecto a este tipo de recargos, cuando el Ente público titular del tributo base y del recargo coinciden, la mayoría de la doctrina considera que el recargo no da lugar a una obligación tributaria distinta de la obligación tributaria del impuesto que le sirve de base, por lo que afirman que el recargo no constituye más que una técnica de cuantificación del tributo base⁶². El profesor CAZORLA, por el contrario, considera que en puridad jurídico formal y conceptual se trata de dos obligaciones tributarias distintas, al nacer de títulos jurídicos diferentes, aunque, dadas las identidades subjetivas, su distinción material no sea fácil⁶³.

Efectivamente, en este tipo de recargos, desde un punto de vista formal cabe distinguir dos obligaciones tributarias distintas, la que nace del recargo y la que nace del tributo base, si bien, en la generalidad de los casos, desde un punto de vista material, ambas se confunden dando lugar a una única cuota de formación compleja⁶⁴.

Ocurre con el recargo que nos ocupa, sin embargo, que en la gestión recaudatoria del impuesto base y del recargo se produce una clara diferenciación entre la cuota del IBI y la del recargo. Y ello, fundamentalmente, porque el devengo de una y otra obligación tributaria se sitúa en momentos diferentes y ello determina una exacción del recargo separada formal y materialmente de la exacción o cobro del IBI⁶⁵. Sin embargo, ello no es suficiente para considerar que este gravamen es ajeno al tipo del recargo caracterizado como un sobreimpuesto al que nos venimos refiriendo⁶⁶. Existen suficientes elementos estructurales comunes entre el IBI y este gravamen como para afirmar que su estructura y funcionamiento se corresponden con la de un recargo, pues no en vano este gravamen se articula sobre la cuota líquida del IBI. Ello no obstante, se trata de un recargo con una fisonomía propia, no solo por su gestión claramente separada del impuesto base, sino, fundamentalmente, porque el hecho imponible, que es compartido entre el IBI y el recargo, está cualificado en este último

⁶² En este sentido, considera RAMALLO MASSANET, Juan, «Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 20, 1978, pág. 649, que el concepto de cuota «se obtiene no solo por los elementos cuantitativos que a ella dan lugar (...) sino también por la consideración de que se trate de un mismo acreedor», por lo que el citado autor incluye en el concepto de cuota los recargos cuando se establecen a favor del mismo sujeto titular del tributo base. Tesis que el profesor RAMALLO corrobora en un trabajo posterior, «El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 60, 1988, pág. 546, al señalar respecto a estos recargos que «la finalidad que se consigue podría obtenerse igualmente elevando el tipo impositivo del tributo principal». De igual opinión son CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, *Ordenamiento tributario español*, 4.ª ed., Civitas, Madrid, 1985, pág. 458; LÓPEZ DÍAZ, Antonio, «Régimen jurídico de los recargos de las Comunidades Autónomas», *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, núm. 52, 1988, págs. 57 y 58; GARCÍA FRÍAS, María Ángeles, *La financiación...*, cit., págs. 34 y 35, para quien «la función realizada por este recargo es simplemente la de aumentar la cuantía de una obligación preexistente».

⁶³ Cfr., CAZORLA PRIETO, Luis María, *Recargos...*, cit., pág. 163.

⁶⁴ Así la denomina CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, *Ordenamiento tributario...*, cit., pág. 458.

⁶⁵ Quizá esta circunstancia haya hecho afirmar a POVEDA BLANCO, Francisco, *Manual de fiscalidad...*, cit., pág. 247, que «en realidad se trata más de un nuevo gravamen que de un recargo, de ámbito municipal y potestativo, que de forma parasitaria se incardina en el IBI».

⁶⁶ BILBAO CASTRO, Iñaki, «Problemas con el recargo...», cit., pág. 2.208, en cambio, parece mantener una concepción unívoca de la figura del recargo, como una prestación accesoria de la obligación tributaria principal, de finalidad sancionadora o indemnizatoria, por lo que le sorprende la denominación y localización en el Ordenamiento tributario local de este gravamen, concluyendo que «la finalidad de este "recargo" es claramente social o incluso política, sin relación alguna con lo que venía siendo esta figura en el ordenamiento jurídico tributario; y además, revestida de las garantías y privilegios que dicho ordenamiento le confiere a la Hacienda pública».

caso por la calificación del inmueble residencial como desocupado con carácter permanente, lo que introduce en el recargo una finalidad extrafiscal ajena al IBI, entendido en su conjunto, y le dota de unos caracteres propios que lo hacen perfectamente identificable.

3. La configuración jurídica del recargo.

3.1. Hecho imponible y base imponible del recargo.

El recargo sobre las viviendas desocupadas se articula sobre la cuota líquida del IBI. Por lo tanto, este impuesto y el recargo comparten un conjunto de elementos estructurales hasta llegar a la determinación de la cuota líquida ⁶⁷. Destacadamente, comparten el hecho imponible descrito en el artículo 61 del TRLRHL, si bien, el hecho imponible del IBI y del recargo no tienen ámbitos coextensos, al haber tomado en consideración el artículo 72.4 del TRLRHL, a la hora de crear el recargo, solo determinados elementos del hecho imponible que configura el IBI ⁶⁸. Pues, como ya sabemos, el recargo solo se aplicará a los bienes inmuebles de naturaleza urbana que sean de uso residencial, esto es, a las viviendas y, además, el hecho imponible del recargo viene cualificado o determinado por la condición de que dichas viviendas se hallen desocupadas con carácter permanente.

La base imponible propia del recargo está constituida por la cuota líquida del IBI. A tenor de lo dispuesto en el artículo 71.2 del TRLRHL, la cuota líquida en el IBI es el resultado de minorar la cuota íntegra en el importe de las bonificaciones previstas legalmente. Por lo tanto, las bonificaciones obligatorias del artículo 73 del TRLRHL y las bonificaciones potestativas que haya podido establecer el Ayuntamiento en la respectiva Ordenanza fiscal, de las previstas en el artículo 74 del TRLRHL, en su caso, van a tener incidencia en la determinación de la base del recargo (cuota líquida del IBI), pero no van a resultar aplicables a la cuota tributaria del recargo.

3.2. El sujeto activo y pasivo.

El Ente público titular del recargo es el mismo que el del IBI, el municipio correspondiente. En cuanto al sujeto pasivo, conceptual y estructuralmente coincide con el del impuesto-base, en este caso, con el del IBI. Ello no obstante, coyunturalmente, puede darse algún caso, al que nos referiremos posteriormente, en el que la identidad del contribuyente del IBI y del recargo correspondiente a un determinado período impositivo sea distinta. Ello puede ocurrir en el caso de transmisión de la titularidad de los derechos sobre los inmuebles objeto de gravamen por el recargo en día distinto al 1 de enero y al 31 de diciembre, como analizaremos seguidamente al tratar del devengo del recargo.

⁶⁷ Cfr., GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés, «Los recargos sobre impuestos del Estado como recurso de las Comunidades Autónomas», *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 2, 2000, págs. 84 y 85.

⁶⁸ Como destaca GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés, «Los recargos...», cit., pág. 84, la doctrina ha admitido la posibilidad de que en su hecho imponible el recargo tome en cuenta solo algunos elementos del hecho imponible configurador del tributo principal.

3.3. La cuota tributaria del recargo.

La cuota tributaria será el resultado de aplicar sobre la base del recargo, integrada por la cuota líquida del IBI, el tipo de gravamen o porcentaje del recargo establecido por los Ayuntamientos en la respectiva Ordenanza fiscal, que tiene como límite máximo el 50 por 100.

3.4. El período impositivo y el devengo.

En cuanto al período impositivo y devengo del recargo se observa una diferencia respecto al impuesto base, ya que si bien en ambos el período impositivo es anual, en el IBI el devengo se sitúa el primer día de dicho período impositivo, mientras que en el recargo el devengo se produce el último día del período impositivo, es decir, el 31 de diciembre de cada año. La razón parece estribar en la necesidad de que la circunstancia desencadenante del recargo, que el inmueble haya permanecido desocupado, se produzca durante el período impositivo y sea constatada y declarada así por el Ayuntamiento.

En efecto, como se indica en el artículo 72.4 del TRLRHL, el recargo 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. Con lo cual, la exacción del recargo requiere de un acto administrativo previo que declare la desocupación del inmueble y del correspondiente acto de liquidación del recargo, que deberá ser debidamente notificado al contribuyente.

Ello es positivo porque de esta manera la liquidación y la recaudación del impuesto base y del recargo corren caminos separados, de forma que el contribuyente puede percibir de una forma clara el presupuesto desencadenante del recargo y, con ello, la finalidad extrafiscal que este persigue, lo que le permitirá, en su caso, valorar la posibilidad de evitar la realización del hecho imponible del recargo mediante el alquiler de la vivienda desocupada. Si bien, esta gestión separada del impuesto base y del recargo representa para la Administración municipal una mayor carga de trabajo y un mayor coste, dado que lo más eficiente y lo que, por otra parte, suele ser habitual, es que el impuesto base y el recargo se gestionen y recauden conjuntamente. Ahora bien, nada impide que, en determinados casos –y aquí tenemos un ejemplo–, el impuesto base y el recargo se gestionen de forma separada e, incluso, que la gestión de una y otra figura tributaria corresponda a Administraciones distintas⁶⁹. Ello, desde luego, no desnaturaliza la figura jurídica del recargo e, incluso, como sucede en este caso, puede contribuir a que el mismo cumpla mejor la finalidad extrafiscal asignada⁷⁰.

La circunstancia de que el IBI se devengue al inicio del período impositivo (el 1 de enero) y el recargo al final del mismo (el 31 de diciembre), va a producir, además, algún otro efecto destacable. El primero de ellos se refiere a la localización del sujeto pasivo del IBI y del recargo, en aquellos

⁶⁹ Sobre ello, *vid.*, GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés, «Los recargos...», cit., págs. 93 y ss.

⁷⁰ No compartimos la visión problemática que de ello tiene BILBAO CASTRO, Iñaki, «Problemas con el recargo en el IBI...», cit., pág. 2.208, para el que «o bien se modifica el plazo para el pago voluntario del IBI o, en caso contrario, habría que exigir las dos prestaciones –impuesto y recargo– en momentos diferentes, algo difícilmente comprensible si se tiene en cuenta el carácter accesorio del propio recargo».

casos en los que se produzca la transmisión de los derechos que constituyen el hecho imponible del IBI (concesión administrativa, superficie, usufructo y propiedad) en día distinto al 1 de enero. Como es sabido, la persona que vendrá obligada a satisfacer el IBI en calidad de contribuyente será la que figure como titular de tales derechos el día 1 de enero del año correspondiente, al haberse verificado en ese momento el hecho imponible y haber surgido la correspondiente obligación tributaria. No cabe, pues, un prorrateo de la cuota del impuesto entre el transmitente de tales derechos y el adquirente de los mismos. Sin embargo, al nacer la obligación tributaria del recargo el día 31 de diciembre, momento en que se entiende realizado el hecho imponible, en estos casos de transmisión de alguno de los derechos que integran el hecho imponible del IBI, el sujeto pasivo del recargo será el adquirente del mismo, salvo que dicha transmisión se haya producido el 31 de diciembre, mientras que el sujeto pasivo del IBI por ese período impositivo lo será el transmitente, que era el titular del derecho en cuestión el día 1 de enero. Lo cual, en principio, es lógico, puesto que la desocupación del inmueble, determinante de la obligación de pagar el recargo, sería imputable, en estos casos, normalmente al nuevo titular del derecho sobre el bien ⁷¹.

Esto significa que, por ejemplo, en el período impositivo en el que se produce la transmisión del inmueble en día distinto al 1 de enero y al 31 de diciembre, la persona obligada a satisfacer el IBI a título de contribuyente y la obligada a satisfacer el recargo sean distintas, el transmitente del bien, respecto al IBI, y el adquirente del mismo, respecto al recargo.

Ello, además, lleva aparejada otra dificultad cual es la de la imputabilidad de la situación de desocupación del inmueble. En el período impositivo en el que se verifique la transmisión de la propiedad de un inmueble que sea calificado como desocupado con carácter permanente, resulta complicado hacer responsable de esa situación de desocupación permanente al comprador del mismo a fin de exigirle el recargo, pues dicho inmueble ni siquiera ha estado bajo su poder de disposición durante todo el período impositivo. Por ello, consideramos conveniente introducir en la regulación del recargo como circunstancia eximente de la obligación de pago el que la desocupación permanente del inmueble no sea imputable al titular del mismo ⁷².

Otro efecto de la disparidad de momentos de devengo del IBI y del recargo es que mientras ciertas modificaciones de los elementos propios del IBI, efectuadas durante el período impositivo, van a surtir efectos a partir del 1 de enero siguiente, es decir, en el período impositivo inmediato posterior, en cambio, respecto a los elementos propios y específicos del recargo, dado que el deven-

⁷¹ Advierte el problema, pero sin darle el enfoque adecuado, lo que le conduce a una conclusión errónea, BILBAO CASTRO, Iñaki, «Problemas con el recargo...», cit., pág. 2.208, para el que «dado que la fecha de devengo del impuesto es el 1 de enero, la condición de contribuyente recae en el titular de aquellos [derechos que constituyen el hecho imponible del IBI] en dicha fecha, aunque los transmita al día siguiente. Si esto último sucede, se plantearía la siguiente paradoja: si al Ayuntamiento le consta que la vivienda ha permanecido desocupada de manera permanente durante el período impositivo, aplicará el recargo por vivienda desocupada con respecto a una persona que nada podía hacer para modificar dicha situación; por el contrario, el auténtico causante de la misma, el adquirente, ninguna obligación tributaria tendría al respecto, puesto que la legislación tributaria no permite distinguir entre "sujeto pasivo del tributo" y "sujeto pasivo del recargo"». Evidentemente, como sucede en este caso, cabe distinguir entre el sujeto pasivo del impuesto base y el del recargo, puesto que constituyen dos obligaciones tributarias diferenciadas.

⁷² En este sentido, el impuesto francés sobre las viviendas vacías establece que el impuesto no es debido en el caso de que la situación de desocupación de la vivienda sea independiente de la voluntad del contribuyente (art. 232.VI del CGI).

go está situado el último día del período impositivo, cabría la posibilidad de que se produjesen ciertas modificaciones durante el período impositivo sin que ello implicase una retroactividad propia de la correspondiente ley tributaria. Ahora bien, el recargo comparte elementos estructurales con el IBI, dado que el mismo se gira sobre la cuota líquida del impuesto que corresponda al determinado período impositivo, por lo que la normativa aplicable para la determinación de dicha cuota líquida en el IBI será también la normativa aplicable en el recargo, sin que, a estos efectos, tenga trascendencia que el recargo se devengue el día 31 de diciembre y el IBI el día 1 de enero ⁷³.

Cabe preguntarse si para que nazca la obligación de satisfacer el recargo es necesario que la desocupación del inmueble se produzca durante todo el período impositivo o si es suficiente que esta circunstancia se constate en el momento del devengo. La referencia del artículo 72.4 del TRLRHL al carácter *permanente* de la desocupación podría dar pie a mantener que, efectivamente, es necesario que la desocupación se produzca durante todo el período impositivo, no realizándose el hecho imponible del recargo si el inmueble en cuestión no se ha encontrado en esa situación de desocupación en algún momento durante el año, por ejemplo, porque ha estado alquilado unos meses o ha constituido la residencia de su titular o sus familiares durante algún tiempo ⁷⁴.

Algún Ayuntamiento no lo ha interpretado así, estableciendo la posibilidad de prorratear la cuota del recargo por meses, en función del tiempo de desocupación del inmueble durante el año ⁷⁵. No parece, como hemos indicado, que ello se ajuste a la configuración del presupuesto de hecho del recargo prevista en el artículo 72.4 del TRLRHL, que se refiere a desocupación permanente, aparte de introducir mayores dificultades para la determinación de los inmuebles desocupados.

4. La gestión del recargo.

En cuanto a la gestión del recargo, corresponderá en su totalidad a los ayuntamientos, sin perjuicio de la colaboración que puedan solicitar u obtener de otras Administraciones tributarias y de las posibilidades de delegación del ejercicio de las competencias de gestión tributaria previstas en el artículo 7 del TRLRHL.

⁷³ No parece entenderlo así BILBAO CASTRO, Iñaki, «Problemas...», cit., pág. 2.208, cuando señala que «dado que las fechas de devengo son diferentes, podría darse otra nueva paradoja: que impuesto y recargo se rigiesen por leyes distintas, lo cual también sería de difícil comprensión».

⁷⁴ Al respecto, el *Proyecto de Ley del Derecho a la Vivienda en Cataluña*, cit., define en su artículo 3.d) la vivienda vacía como la que «permanece permanentemente desocupada durante un plazo superior a dos años, sin causa justificada. Se entiende por causa justificada un traslado por razones laborales, cambio de domicilio por situación de dependencia, o abandono de viviendas en zonas rurales en proceso de pérdida de población». En Francia, el artículo 232 del *Code Général des Impôts*, respecto al impuesto anual sobre las viviendas vacantes o desocupadas, establece que la vivienda tiene que estar vacía al menos dos años consecutivos y, a estos efectos, no se considerará que una vivienda está vacante o desocupada si la duración de su ocupación es superior a 30 días consecutivos en el curso de cada uno de esos dos años tenidos en cuenta para la calificación del inmueble como desocupado.

⁷⁵ Es el caso del Ayuntamiento de Sevilla cuya *Ordenanza Fiscal...*, cit., artículo 15, establece que «en todo caso, este recargo será calculado teniendo en cuenta la efectiva desocupación, prorrateándose el mismo por meses». Con una redacción similar, el Ayuntamiento de San Fernando, *Ordenanza Fiscal...*, cit., artículo 13.

Para la gestión del recargo los ayuntamientos tendrán que elaborar anualmente el censo de viviendas desocupadas y, a tal efecto, el artículo 77.5 del TRLRHL les atribuye la competencia de calificación de los inmuebles desocupados con carácter permanente.

Algún Ayuntamiento ha regulado la formación del censo de viviendas desocupadas, estableciendo la obligación a cargo de los contribuyentes de efectuar una declaración de alta en dicho censo cuando sean titulares de una vivienda desocupada, así como la posibilidad de inclusión de oficio en el censo, para lo cual se instruirá un expediente en el cual se dará audiencia al interesado para que pueda presentar las pertinentes alegaciones ante los elementos de prueba recabados por la Administración que determinen la posible inclusión de la vivienda en el censo ⁷⁶.

III. EL IMPUESTO NAVARRO SOBRE VIVIENDAS DESOCUPADAS

Como es sabido, los territorios forales de las Comunidades Autónomas del País Vasco y de Navarra cuentan con sus propias y respectivas normas tributarias y, entre ellas, con las respectivas normas forales reguladoras de las Haciendas Locales, de aplicación en el territorio foral correspondiente. Por ello, hemos considerado de interés para el objeto de este trabajo tratar, siquiera sea brevemente, el impuesto creado por la Comunidad Foral de Navarra sobre las viviendas desocupadas.

Los municipios de la comunidad foral de Navarra cuentan, desde 1989, con la posibilidad de establecer un impuesto que grave las viviendas desocupadas como medida para frenar la especulación inmobiliaria. Este tributo se encuentra actualmente regulado en los artículos 184 a 191 de la Ley Foral 2/1995, gravando al propietario o titular de un derecho de goce o disfrute sobre una vivienda deshabitada ⁷⁷. La norma foral define dicho concepto como aquella vivienda que se encuentre desocupada por un período superior a los cuatro meses durante un período de un año, siempre que el destino del inmueble no sea el de servir a fines de recreo o esparcimiento de un residente en el mismo municipio en que se halle enclavada la vivienda ⁷⁸.

⁷⁶ Es el caso, por ejemplo, del Ayuntamiento de La Coruña, que en la *Ordenanza Fiscal N.º 15...*, cit., artículo 2, *in fine*, establece que «el Ayuntamiento elaborará un censo de viviendas desocupadas a efectos de aplicar este recargo. Los sujetos pasivos presentarán declaración de alta en dicho censo en el plazo de un mes a contar desde la fecha en que la vivienda quede desocupada. El Ayuntamiento podrá incluir de oficio en el censo a las viviendas que reúnan las condiciones señaladas en el presente artículo, para lo cual se instruirá un expediente que se iniciará ofreciendo al interesado un plazo de alegaciones de 15 días, durante el cual se le pondrán de manifiesto los elementos de prueba que consten en el expediente. Con carácter previo a la Propuesta de Resolución se otorgará un plazo de 15 días para que el interesado manifieste cuanto convenga a su derecho. La Resolución que se dicte disponiendo la inclusión en el censo de viviendas desocupadas será notificada al interesado».

⁷⁷ Se establece en la misma norma una presunción de ocupación de los inmuebles que dispongan de contrato de arrendamiento que se revela, como señalan VILLAR EZCURRA, Marta; GOROSPE OVIEDO, Juan I.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel, «Impuestos sobre infrautilización de la tierra, sobre solares sin edificar y viviendas desocupadas», en Pedro Herrera Molina (dir.), *Tributos Locales y Autonómicos*, Aranzadi, Cizur Menor, 2006, pág. 539, como «una previsión dirigida a la lucha contra el fraude, para evitar los arrendamientos fácticos o las ocupaciones de hecho».

⁷⁸ La norma foral declara la no sujeción a este tributo de las viviendas construidas por entidades mercantiles dedicadas a la construcción o venta de las mismas, en tanto que no se haya efectuado su primera transmisión. Por otro lado, se establece una exención subjetiva a favor de las Administraciones públicas y exenciones en los casos de movilidad geográfica o desplazamiento temporal por motivos laborales de los titulares, exención esta última que solo alcanza a una vivienda.

En orden a poder gestionar este tributo, la Ley foral 2/1995 señala que los municipios que decidan exigir este tributo deban formar un *registro de viviendas desocupadas*; debiéndose inscribir los titulares de las viviendas desocupadas en un plazo de un mes desde la formación del registro o, en su defecto, por la inclusión de oficio o por denuncia de los inmuebles desocupados previa audiencia del titular⁷⁹. Pasado un año desde la notificación de la inclusión de un inmueble en el mencionado registro, se devenga el impuesto por vez primera; devengándose en periodos posteriores el primer día de cada año y estableciéndose cuotas por cada semestre natural. Para la determinación de la cuota, los municipios podrán fijar un tipo máximo de hasta el 40 por 100 de la alícuota establecida en la ordenanza fiscal de la contribución territorial del municipio, que se aplicará sobre el valor catastral del inmueble.

Por lo tanto, nos encontramos ante un tributo con potencialidad para cumplir el fin extrafiscal perseguido que, además, incorpora una definición suficiente del concepto de vivienda desocupada. Sin embargo, a pesar de que su implantación podría ser calificada de extendida, no parece que este tributo se exaccione de modo efectivo⁸⁰, ya sea por dificultades en su gestión o por otros motivos⁸¹.

IV. LA ESPECIAL FISCALIDAD SOBRE LAS VIVIENDAS DESOCUPADAS EN LOS PAÍSES DE NUESTRO ENTORNO

1. PORTUGAL: El tipo incrementado sobre los inmuebles desocupados en el Impuesto Municipal sobre Inmuebles.

1.1. Caracterización del Impuesto Municipal sobre Inmuebles (*Imposto Municipal sobre Imóveis*).

En 2003 se introdujo en Portugal el *Imposto Municipal sobre Imóveis* (IMI en adelante) con la aprobación del Decreto-Ley 287/2003, de 12 de noviembre de 2003⁸². Jurídicamente el IMI se

⁷⁹ Señalan VILLAR EZCURRA, Marta; GOROSPE OVIEDO, Juan I.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel, «Impuestos sobre...», cit., págs. 543-544, la problemática derivada de la falta de regulación del procedimiento de inclusión de las viviendas desocupadas en una norma de rango legal.

⁸⁰ Sirvan como ejemplo los casos de Pamplona, Burlada o Villaba, entre otros, en que los informes de fiscalización de la Cámara de Cuentas de Navarra de los años 2000 y 2001 señalan que estos municipios cuentan con ordenanza fiscal aprobada de este impuesto, aunque no se exija posteriormente.

⁸¹ Así, en los Estados Financieros Consolidados del Ayuntamiento de Estella de los años 2001-2005 se señala que «[s]e sigue sin girar el impuesto sobre viviendas desocupadas debido a su difícil gestión», aunque se aclara que «con la adquisición de las nuevas aplicaciones se intentará llevar a cabo su ejecución».

⁸² El IMI vino a sustituir a la controvertida *Contribuição Autárquica* de 1989 (Decreto-Ley 44-C/1988, de 30 noviembre). La *Contribuição Autárquica* suponía el paso de una tributación basada en el rendimiento potencial que el titular podía obtener en el caso de que ofreciera el bien inmueble en el mercado de alquiler (el valor locativo del inmueble), a una tributación estática, basada en el sistema patrimonial. Sin embargo, la falta de un desarrollo normativo del sistema de valoración de los inmuebles supuso que, en la práctica, no se aplicara el valor patrimonial del inmueble, sino que continuó aplicándose el valor locativo, es decir, el valor potencial que se obtendría de arrendar el inmueble. Esto motivó que la *Contribuição Autárquica* fuera calificada por la doctrina como un impuesto arbitrario, ya que, al no existir un mercado de

caracteriza por ser un impuesto de carácter real, directo y periódico, suponiendo en la práctica el principal recurso impositivo de los municipios portugueses⁸³. El hecho imponible de este impuesto lo constituye la titularidad de un derecho de propiedad, usufructo o superficie sobre un inmueble rústico o urbano en el momento del devengo, esto es, a 31 de diciembre.

La especialidad del *IMI* respecto a los anteriores tributos de carácter real sobre inmuebles portugueses estriba en el método de valoración de los inmuebles. La determinación del valor patrimonial tributario de los inmuebles se basa en valoraciones catastrales, no catastrales⁸⁴ (ambas aplicables a los inmuebles rústicos de modo exclusivo) o directas (aplicables estas últimas tanto a inmuebles de naturaleza rústica como urbana). La valoración de los inmuebles de naturaleza rústica se basa en una estimación del valor de la utilidad económica que se podría obtener de los inmuebles realizada por la Administración; mientras que para los inmuebles de naturaleza urbana el valor se obtiene por la aplicación de unos coeficientes objetivos mediante la inclusión del inmueble en una *matriz predial*⁸⁵.

En lo que respecta al tipo de gravamen, la regulación del *IMI* establece una distinción básica entre inmuebles rústicos, los cuales serán gravados con un tipo proporcional del 0,8 por 100, e inmuebles urbanos, para los cuales se establecen dos horquillas, dentro de las que el municipio tendrá potestad para definir el tipo definitivamente aplicable. La primera horquilla, del 0,4 por 100 al 0,8 por 100, se aplica transitoriamente a los inmuebles urbanos que no hayan sido todavía objeto de una valoración conforme a lo establecido en el Código del *IMI* (CIMI); mientras que la segunda, del 0,2 por 100 al 0,5 por 100, se aplica a los inmuebles que ya hayan sido valorados según las reglas del nuevo sistema. Finalmente, a partir de 1 de enero de 2007 se aplica un tipo proporcional del 1 por 100 a los inmuebles de los que sea propietaria una entidad domiciliada en un paraíso fiscal⁸⁶.

arrendamiento eficiente en Portugal debido a la rigidez de la anterior normativa, el valor locativo incluía un elevado componente subjetivo procedente de las comisiones de valoración, lo que motivó su posterior sustitución por el *IMI*, basado en criterios objetivos. En este sentido, BAPTISTA LOBO, Carlos, «Política de Solos e Tributação do Património Imobiliário», *II Conferência de Ordenamento do Território e Revisão de PDM'S*, Covilhã, 25-26 de octubre de 2006, págs. 2-3. Sobre las distintas propuestas que se plantearon en Portugal para solucionar los problemas derivados de la valoración de los inmuebles a efectos de la *Contribuição Autárquica* puede consultarse BRONCHI, Chiara; GOMES-SANTOS, José C., «Reforming the Tax System in Portugal», *OCDE. Economics Department Working Papers*, núm. 302, 2001, págs. 23-24.

⁸³ Aunque no se dispone de datos oficiales sobre la recaudación del *IMI*, ya que los últimos datos publicados por el Instituto Nacional de Estadística portugués (*Estatísticas das Receitas Fiscais de 2000*) son anteriores a la sustitución de la *Contribuição Autárquica* (que dio lugar a una recaudación a nivel nacional superior a los 530 millones de euros en ese período impositivo) por el *IMI*. Sin embargo, la doctrina portuguesa anticipa la potencia recaudadora del *IMI*, señalando unos crecimientos medios de la recaudación del *IMI* en torno al 15 por 100. Sobre ello, BAPTISTA LOBO, Carlos, «Política de Solos e Tributação...», cit., págs. 2-3.

⁸⁴ El sistema no catastral se prevé que sea de aplicación en los municipios en que no exista un registro catastral, o en el caso de existir, se encuentre desactualizado. La valoración, en este caso, la realiza el municipio por medio de planos topográficos.

⁸⁵ *Vid.*, SOUSA SANTOS AQUIAR, Nina Teresa, «El sistema tributario local en Portugal», *Tributos Locales*, núm. 60, 2006, págs. 111-114. Se examina de modo detallado el sistema de valoración introducido por el *IMI* en RODRIGUES ANTUNES, Luis, «Reforma da tributação do património. O novo regime de avaliações da propriedade urbana», Tese de Pós-graduação em Direito Fiscal da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Braga, 2006, págs. 48-82. Disponible en: http://www.direito.up.pt/cije_web/Site/documentos/trabalhos/Antunes_Luis.pdf.

⁸⁶ Este párrafo ha sido modificado por la Ley 53-A/2006, de 29 de diciembre. Anteriormente el tipo de gravamen aplicable a estos inmuebles era del 5 por 100.

1.2. Excepciones al régimen general.

La aprobación del *IMI* no supuso la desaparición del régimen de beneficios fiscales señalados para la *Contribuição Autárquica*, sino que el artículo 31 del Decreto-Ley 287/2003 ha mantenido este régimen, que pasa a aplicarse al *IMI*. En concreto resulta interesante la exención temporal que se aplica a los adquirentes de un inmueble urbano destinado a servir de residencia habitual del sujeto pasivo⁸⁷.

Además, el *CIMI* habilita a los municipios para establecer diversas modulaciones de los tipos de gravamen según las características de los inmuebles o las zonas en que se encuentren sitios⁸⁸. Debemos destacar la posibilidad que tienen los municipios de reducir hasta un 20 por 100 la tasa de gravamen aplicable a los inmuebles de naturaleza urbana *arrendados* en los distritos o zonas delimitadas de los mismos que se aprueben en la Asamblea municipal.

1.3. La modificación del *IMI* por la Ley 6/2006. El tipo incrementado sobre los inmuebles desocupados.

A pesar del indudable interés que despiertan las medidas a que hemos aludido en los párrafos anteriores, la que va a centrar nuestra atención es la introducida por la Ley 6/2006, de 27 de febrero, que aprueba el nuevo régimen de arrendamientos urbanos. Esta norma ha añadido un nuevo párrafo tercero al artículo 112 del *CIMI*, que señala que los tipos previstos a los inmuebles urbanos, tanto para los valorados mediante el sistema del *CIMI* como los valorados mediante el anterior sistema, serán elevados al *doble* en el caso de los *inmuebles que se encuentren desocupados durante más de un año*, remitiéndose el precepto a un posterior desarrollo normativo que definiera qué debe entenderse por inmueble desocupado⁸⁹.

⁸⁷ Según lo previsto en el *Estatuto dos Benefícios Fiscais* (Decreto-Ley 215/1989, de 1 de julio), esta exención tiene una vigencia de seis años para los inmuebles cuyo valor patrimonial tributario sea inferior a los 157.500 euros, y de tres años para aquellos con un valor patrimonial tributario superior, con el límite máximo de 236.250 euros.

⁸⁸ Así, los municipios están habilitados, en lo que respecta a los inmuebles de naturaleza urbana, a reducir el tipo de gravamen hasta un 50 por 100 a los inmuebles de interés público. Por otro lado, pueden incrementar el tipo de gravamen hasta un 30 por 100 a los inmuebles que se encuentren en deficiente estado de conservación, haciendo peligrar la seguridad de personas y bienes. Finalmente, los municipios podrán incrementar o reducir hasta en un 30 por 100 el tipo de gravamen aplicable a los inmuebles que se encuentren en áreas objeto de rehabilitación o de operaciones de lucha contra la desertificación.

⁸⁹ La Ley 6/2006, reguladora del nuevo régimen de arrendamientos urbanos, derogó el anterior sistema de penalización en sede de *IMI* a los propietarios de inmuebles desocupados, introducido por la Ley 55-B/2004, de 30 de diciembre. Dicho sistema preveía que los municipios portugueses pudieran incrementar hasta en un 30 por 100 el tipo de gravamen aplicable a los inmuebles de naturaleza urbana desocupados por un período superior a un año. La norma portuguesa preveía como indicios de desocupación la inexistencia de contratos vigentes con empresas de suministro de servicios públicos esenciales o la falta de facturación relativa a consumo de agua, gas, electricidad o telecomunicaciones. Finalmente, se establecían como excepciones los casos de los inmuebles de uso vacacional y aquellos que hubieran sido adquiridos para su posterior enajenación (antiguos apartados 8 a 10 del artículo 112 del *CIMI*). Esta medida no debió gozar de mucha aceptación entre los municipios portugueses, lo que ha llevado a que se haya impuesto en la regulación actual el tipo incrementado a los inmuebles vacíos obligatoriamente, sin que los municipios, en principio, sean los que decidan su aplicación o no. No obstante, son los municipios los entes competentes para elaborar los censos de viviendas desocupadas, por lo que la implantación en la práctica de la medida va a continuar en manos de los municipios.

Pues bien, el desarrollo normativo no se hizo esperar en demasía. El 8 de junio de 2006 el Consejo de Ministros aprobó el Decreto-Ley 159/2006, que define el concepto de inmueble desocupado a efectos de *IMI*⁹⁰. La norma de desarrollo señala que un inmueble se considerará vacío cuando aquel o sus fracciones autónomas se encuentren desocupados durante un período temporal superior al año; siendo indicios de la desocupación del inmueble:

- a) La inexistencia de contratos en vigor con empresas de telecomunicaciones, de suministro de agua, gas y electricidad.
- b) La inexistencia de facturación relativa a consumos de agua, gas, electricidad y telecomunicaciones⁹¹.

Junto a estos indicios de desocupación, el Decreto-Ley establece las siguientes excepciones en que, a pesar de encontrarse desocupado el inmueble, no será, de aplicación el tipo incrementado:

- a) Los inmuebles destinados a residencia por cortos períodos de tiempo en playas, campos, balnearios o cualesquiera otros lugares vacacionales, ya se destinen al arrendamiento o al uso por el titular.
- b) Los inmuebles desocupados durante el período en que se desarrollen obras de rehabilitación, desde que sean certificadas por los municipios.
- c) Aquellos inmuebles cuya construcción haya concluido antes de un año o cuando la emisión de la licencia de ocupación se haya producido también antes de un año.
- d) Los inmuebles adquiridos para su reventa por personas físicas o jurídicas siempre que cumplan los requisitos establecidos en la legislación del Impuesto Municipal sobre las Transmisiones Onerosas (*Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas*) para beneficiarse de la exención en el pago de dicho impuesto durante tres años.

⁹⁰ Este Decreto-Ley fue publicado en el *Diário da República* de 8 de agosto de 2006, tras ser convalidado por el Presidente de la República de Portugal el 27 de julio.

⁹¹ La redacción final de la letra *b* no se corresponde con la previa del Proyecto de Decreto-Ley hecho público el 12 de mayo de 2006. La redacción de esta letra en el Proyecto era del siguiente tenor: «La inexistencia de facturación relativa a consumos de agua, gas, electricidad y telecomunicaciones, o la facturación por el consumo mínimo». CABRITA, Eduardo, Secretario de Estado Adjunto y de Administración Local portugués, señaló en una entrevista concedida a *Diário de Notícias* (17/02/2006), que la referencia al consumo mínimo serviría para evitar que propietarios de inmuebles desocupados trataran de «engañar» a la hacienda portuguesa mediante la realización de algún consumo. Añadía Eduardo Cabrita que estos indicios no constituían prueba de la desocupación, sino que podrían ser desvirtuados por medio de la aportación de otros indicadores de la efectiva ocupación de la vivienda que aportara el propietario. Desde nuestro punto de vista, la redacción final de este apartado supone que muchos inmuebles efectivamente desocupados queden fuera de la definición. Sirva a modo de ejemplo que según la información publicada en prensa (*Diário de Notícias* de 26/02/2007), en el censo de viviendas desocupadas de Oporto a efectos de *IMI* se han contabilizado cerca de 12.000 viviendas que cumplen los requisitos establecido por el Decreto-Ley, cuando según los datos del censo de población de 2001 elaborados por el *Instituto Nacional de Estatística* existían 18.800 viviendas desocupadas en dicha ciudad, considerando que la definición empleada en la estadística es ciertamente restrictiva. Finalmente, el Proyecto incluía una letra *c* por la que se consideraba indicio de desocupación del inmueble la *inexistencia de un domicilio fiscal de persona física, de sede o instalación de persona jurídica o del ejercicio de actividad comercial, industrial, agrícola, profesional o de prestación de servicios*.

- e) Aquellos que sean la residencia en territorio nacional de emigrantes portugueses, siendo tales inmuebles considerados residencia fiscal del emigrante a falta de otra indicación.
- f) Los inmuebles que sean la residencia en territorio nacional de un ciudadano portugués que desempeñe en el extranjero funciones públicas al servicio del Estado portugués u Organizaciones internacionales, o funciones de reconocido interés público; siendo incluidos también en esta excepción los inmuebles de sus respectivos acompañantes autorizados.

Por otro lado, el Decreto-Ley establece las líneas generales a seguir para la declaración de inmuebles desocupados, competencia que se reserva a los municipios, que deberán comunicar a los titulares de los inmuebles afectados su inclusión en el listado de viviendas desocupadas en los plazos señalados en la legislación administrativa, para que el particular pueda ejercer el derecho de audiencia previa⁹²; así como a la Dirección General de Tributos portuguesa, aunque a esta la notificación le debe ser realizada antes del 30 de noviembre del año anterior a su aplicación. El Decreto-Ley aclara que la inclusión de un inmueble en el listado de inmuebles desocupados será susceptible de impugnación ante los órganos jurisdiccionales.

Por último, se establece un deber especial de cooperación de las entidades suministradoras de los servicios que sirven como indicios para la declaración de desocupación de un inmueble con los municipios. Esta cooperación se concreta en la identificación de la existencia de contratos de suministro por estas entidades y su posterior comunicación a los municipios.

1.4. Justificación de la medida y cuestiones que se han planteado.

La Exposición de Motivos de la nueva Ley de Arrendamiento Urbanos identifica la paralización del mercado de alquiler en Portugal como un freno para la adecuada realización del derecho a la vivienda establecido en el artículo 65 de la Constitución portuguesa⁹³. Al mismo tiempo, la Constitución insta un mandato a los poderes públicos para que desarrollen una política orientada al establecimiento de un mercado de alquiler compatible con la renta familiar.

La medida que hemos analizado, como señala la Exposición de Motivos de la Ley de Arrendamiento Urbanos, tiene por objeto penalizar a los propietarios de viviendas vacías por no atender a la función social de este bien⁹⁴. De este modo se trata de dotar de un mayor dinamismo al mercado del alquiler en Portugal mediante el incentivo negativo a estos propietarios.

⁹² Entendemos que, a falta de plazo señalado en la legislación especial, es aplicable el plazo de ocho días para notificar al interesado desde la adopción del acto administrativo previsto en el artículo 69 del *Código do Procedimento Administrativo* (Decreto-Ley 442/1991, de 15 de noviembre).

⁹³ Según los datos del censo de población del Instituto Nacional de Estadística portugués, de los cerca de tres millones y medio de viviendas que son empleadas como vivienda principal en Portugal, aproximadamente 720.000 lo son en régimen de alquiler (alrededor de un 20% del total), lo cual no supone, a nuestro juicio, falta de profundidad del mercado del alquiler. El problema del mercado del alquiler en Portugal más bien se refiere a la proliferación de rentas antiguas muy inferiores al valor del mercado del alquiler.

⁹⁴ Los datos estadísticos señalan que en 2001 el parque de viviendas desocupadas en Portugal ascendía a un 10,6 por 100 del total de viviendas del país. Sin embargo, estos datos no son del todo adecuado a efectos de nuestro análisis, ya que la defi-

Esta medida ha sido objeto de diversas críticas. La principal ha sido la posible incompatibilidad del objeto de gravamen con la Ley General Tributaria portuguesa. En este sentido, LEITE DE CAMPOS señala que esta medida violaría el principio de capacidad contributiva, que implica que los gravámenes de un impuesto «solo podrán ser aplicados en función del rendimiento, patrimonio o consumo de una persona», no pudiendo considerarse que la titularidad de un inmueble vacío implique un rendimiento para el propietario ⁹⁵. Prosigue señalando que, a su juicio, la medida que tendría efectividad para hacer que los inmuebles vacíos se incorporaran al mercado, sería la aplicación de una sanción a los propietarios. Desde nuestro punto de vista estas apreciaciones no tendrían por qué ser necesariamente ciertas en el caso español, para lo que nos remitimos a lo señalado anteriormente.

2. FRANCIA: Los impuestos sobre viviendas vacías.

2.1. Introducción: la fiscalidad especial de las viviendas vacías y la Tasa de Residencia.

El Estado francés es, de los Estados de nuestro entorno, probablemente el que mayor atención ha prestado al empleo del instrumento fiscal para movilizar el parque de viviendas desocupadas hacia el mercado del alquiler. Con esta finalidad fueron establecidas en 1998 una Tasa anual sobre las Viviendas Vacías (*Taxe sur les logements vacants, TLV*) y en 2006 una modalidad de la Tasa de Residencia (*Taxe d'habitation, TH*) sobre las viviendas desocupadas.

El establecimiento de estos tributos ha sido motivado por la elevada tasa de viviendas vacías en Francia (un 7,6% del total de viviendas se encontraban desocupadas en Francia en 1996) ⁹⁶, que ha dado lugar a la adopción de una política por parte de los poderes públicos encaminada a estimular la salida al mercado de viviendas en régimen de alquiler. Junto a estas medidas fiscales, se han puesto en marcha otras políticas de fomento de la vivienda, como pueden ser los planes *Borloo* y *Robien* ⁹⁷.

El objeto de este apartado es el examen de estos instrumentos fiscales destinados a la dinamización del mercado del alquiler. Sin embargo, antes debe realizarse un acercamiento a la *TH* como tributo que sirve de base a los anteriores.

nición de vivienda vacía que se toma como referencia a efectos estadísticos comprende únicamente las viviendas que se encuentran disponibles en el mercado a fecha de elaboración de la estadística. Por lo tanto, deja fuera de la definición a aquellas viviendas desocupadas *de facto* que no se ofertan en ese momento al mercado. AA.VV., *Housing Statistics in the European Union 2004*, National Board of Housing, Building and Planning, Sweden and Ministry for Regional Development of the Czech Republic, págs. 49 y 93.

⁹⁵ En declaraciones a *Diário de Notícias* de fecha de 4 de abril de 2006.

⁹⁶ Datos extraídos de AA.VV., *Housing Statistics...* cit., págs. 49 y 76. Debe tenerse en cuenta que, a efectos de la elaboración del estudio, la definición de vivienda vacía es la de una vivienda en venta, ofertada en alquiler o de nueva construcción todavía no ocupada, incluyéndose dentro de la definición la desocupación habitual.

⁹⁷ Estos planes incluyen medidas de ámbito administrativo y civil relativas al mercado inmobiliario. Además, en el ámbito tributario existen otras medidas destinadas a dinamizar el mercado de la vivienda, como puede ser la prevista para fomentar la construcción de viviendas por los empresarios, la denominada participación de los empleadores al esfuerzo de la construcción (*Participation des employeurs à l'effort de construction*).

2.2. La Tasa de Residencia francesa.

La Tasa de Residencia es uno de los cuatro grandes tributos locales, junto a las tasas inmobiliarias sobre las propiedades construidas o no construidas (*Taxe foncière sur les propriétés bâties* y *Taxe foncière sur les propriétés non bâties*, respectivamente) y la Tasa Profesional (*Taxe professionnelle*). Se trata de un tributo con una base de recaudación amplísima, pues casi la totalidad de los habitantes en Francia son contribuyentes por este tributo, en la medida en que ocupen de modo privativo un bien inmueble⁹⁸.

Esto es así al ser sujeto pasivo del impuesto toda persona, física o jurídica, que a 1 de enero del año de imposición disponga privativamente de un bien inmueble amueblado para servir como residencia, en virtud de cualquier título, ya sea propietario, arrendatario u ocupante a título gratuito (arts. 1.407 y 1.408 CGI)⁹⁹. Además del inmueble que sirve como residencia, también se encuentran afectas a este tributo las dependencias anexas al mismo¹⁰⁰.

Así pues, la fiscalidad inmobiliaria francesa contempla gravámenes independientes sobre la titularidad del inmueble, por los impuestos inmobiliarios sobre las propiedades construidas o no construidas, y sobre su uso, por el Impuesto de Residencia. Como ha señalado la doctrina, esta circunstancia ha permitido ampliar las bases de recaudación generadas por la fiscalidad inmobiliaria, frente a sistemas como el español en que solo se grava, con carácter general, la titularidad del inmueble. Sin embargo, esta dualidad de gravámenes supone que, cuando el propietario del inmueble es, al mismo tiempo, el ocupante del inmueble, la carga fiscal que el sujeto soporte se eleve notoriamente¹⁰¹.

Volviendo a la definición del objeto imponible en el Impuesto de Residencia, se puede apreciar que el elemento clave es el concepto de *inmueble amueblado para servir como residencia*, pues la

⁹⁸ Vid., GROSCLAUDE, Jacques; MARCHESOU, Philippe, *Droit Fiscal Général*, 5.ª ed. Dalloz. París, 2005. pág. 479. La potencia recaudatoria de este impuesto es indudable, sirva como ejemplo que en 2004 la recaudación generada por este impuesto rondó los 12.500 millones de euros (BOUVIER, Michel, *Les finances locales*, 10.ª ed., Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, EJA, París, 2005. págs. 60-62).

⁹⁹ Las personas jurídicas (sociedades, asociaciones y organismos privados) son sujetos pasivos de este tributo al disponer de un inmueble amueblado, independientemente de la finalidad a que se destine, en la medida en que no sean sujetos pasivos de la Tasa Profesional. Los organismos públicos también están sujetos al pago de la Tasa de residencia por los inmuebles no destinados a fines comerciales, industriales, científicos, de enseñanza o asistenciales (artículos 1.407 y 1.048 CGI). Respecto de los profesionales, también se encontrarán afectos a este impuesto, con carácter general, los inmuebles afectos a su profesión en la medida en que sean empleados como residencia.

¹⁰⁰ A modo de ejemplo se encuentran sujetos a este impuesto como dependencias anexas a la residencia los patios, jardines, instalaciones de recreo, dependencias de los empleados domésticos o los garajes que se encuentren a menos de un kilómetro de la residencia. Evidentemente, en estos casos no se exige que estos inmuebles se encuentren amueblados.

¹⁰¹ Así lo manifiestan, entre otros, BLAISE, Yves, *Fiscalité du patrimoine immobilier*, 16.ª ed., Delmas, París, 2004, pág. 21. También, en nuestro país, BORDALLO MONTALVO, Luis, *Exenciones tributarias e impuestos locales*, Tesis doctoral dirigida por Antonia Agulló Agüero, Universidad Pompeu Fabra, 2006, págs. 225-228. Disponible en Web: http://www.tesisenxarxa.net/TESIS_UPF/AVAILABLE/TDX-0212107-172941/tlbm.pdf.

Sin embargo, esta situación es inevitable al establecerse esta dualidad de gravámenes. Lo que sorprende es que no haya una coordinación entre ambos tributos para disminuir la carga fiscal soportada por el propietario-ocupante frente a la soportada por otro tipo de ocupantes.

no inclusión de un inmueble dentro de esta categoría determinará su no sujeción a este impuesto y, como veremos, la posibilidad de que sea gravado por los otros impuestos.

Este concepto hace referencia a la potencialidad del inmueble para poder servir como residencia de una persona física, al disponer del mobiliario suficiente para poder ser habitado ¹⁰². Para poder determinar esta circunstancia se debe realizar un examen de conjunto del mobiliario del cual dispone el inmueble, independientemente de que haya elementos que, considerados individualmente, no se encuentren adecuadamente conservados. También es indiferente a efectos de considerar un inmueble como suficientemente amueblado, la circunstancia de que el titular del inmueble o del derecho sobre el mismo sea distinto al titular del mobiliario. Por lo tanto, se trata de un concepto con un alto grado de indeterminación, debiendo verificarse la concurrencia de sus elementos caso por caso ¹⁰³.

Pues bien, del examen de este concepto se puede extraer que un inmueble, en la medida en que sea considerado como suficientemente amueblado para servir como residencia, se encontrará siempre sujeto a la TH, independientemente de que efectivamente sirva como residencia del sujeto pasivo. Esto supone que los inmuebles *amueblados*, en los términos anteriormente descritos, y *desocupados* están afectos al pago de este impuesto, así como las «segundas residencias», quedando únicamente excluidos, junto con los inmuebles sometidos a la Tasa Profesional, aquellos inmuebles destinados a vivienda que estén *desocupados y no amueblados* y aquellos que sirvan para depositar mobiliario sin que puedan ser empleados como viviendas ¹⁰⁴.

Junto a la caracterización de los inmuebles que se encuentran sujetos a la TH, hay otro elemento de este impuesto que debe analizarse por su relación con los impuestos que nos ocupan: el valor locativo catastral ¹⁰⁵. La referencia es obligada ya que este constituye la base imponible, tanto de la TH como de los otros tributos que examinamos. El valor locativo catastral puede ser definido como el valor teórico que el propietario obtendría alquilando el bien en condiciones normales de mercado,

¹⁰² Cfr. GROSCLAUDE, Jacques; MARCHESSOU, Philippe, *Droit...* cit., págs. 479-480.

¹⁰³ Estos criterios, de modo resumido, son los empleados por la Dirección General de los Impuestos francesa a la hora de determinar si un inmueble puede ser considerado como suficientemente amueblado para servir como residencia a efectos de la TH. *Vid.*, *Documentation de Base* (ref. DB6D), Direction Générale des Impôts. Disponible en: http://doc.impots.gouv.fr/aida2005/Apw.fcgi?FILE=FrameDocExt.html&REF_ID=DB6D1112 &FROM_SITE_EXT=navSiteBrochuresIDL.

¹⁰⁴ *Vid.*, BLAISE, Yves, *Fiscalité...* cit., pág. 21.

¹⁰⁵ Sin entrar a un estudio detallado, debemos hacer también referencia a otros elementos de este impuesto. Así, la normativa establece una serie de beneficios fiscales aplicables, generalmente, sobre los inmuebles que constituyan la *residencia habitual* del sujeto pasivo, cuyo establecimiento es obligatorio o facultativo para los entes locales, tendentes a dotar de una mayor subjetividad a este impuesto. *Vid.*, BORDALLO MONTALVO, Luis, *Exenciones tributarias...* cit., págs. 225-228; BOUVIER, Michel, *Les finances...* cit., págs. 60-62; GROSCLAUDE, Jacques; MARCHESSOU, Philippe, *Droit...* cit. págs. 482-484. En cuanto al tipo de gravamen, este se establece por los entes locales (Departamentos y Municipios) sin que exista ninguna limitación en cuanto a su cuantía. Sin embargo, se establece, bajo cierto requisitos, que la cuota correspondiente a la TH respecto de la residencia habitual no podrá superar el 4,3 por 100 de las rentas del sujeto pasivo, debiéndose minorar, en su caso, la cuota hasta llegar a este porcentaje (art. 1.414.A CGI). *Vid.*, BELTRAME, Pierre, *Introducción a la fiscalidad en Francia*, J. Alberto Sanz Díaz-Palacios y Saturnina Moreno González (trad.), Atelier, Barcelona, 2004, pág. 169; JABALERA RODRÍGUEZ, Antonia, «Financiación de los Municipios franceses», *Tributos Locales*, núm. 57, 2005, pág. 134; MOUZET, Pierre, *L'essentiel des finances locales*, 3.^a ed., Gualino, EJA, París, 2006, págs. 26-27.

es decir, el rendimiento potencial del bien. Este valor se determina por la Administración tributaria de manera aproximativa, atendiendo a la situación y elementos físicos del inmueble ¹⁰⁶.

2.3. La Tasa anual sobre las Viviendas Vacías (*Taxe sur les Logements Vacants*).

La Ley de Orientación Relativa a la Lucha contra la Exclusión de 1998 estableció un nuevo artículo 232 en el CGI. Este artículo previó la aplicación de un impuesto sobre las viviendas vacías a partir del 1 de enero de 1999 en las áreas metropolitanas de más de 200.000 habitantes en que exista un marcado desajuste entre la oferta y la demanda de viviendas en detrimento de las personas con rentas modestas.

El mercado desajuste entre oferta y demanda se concreta por la relación entre dos cocientes. Por un lado, el resultante de la relación entre el número de demandantes de viviendas de alquiler entre el parque de alquileres existente y, por otro, el cociente de la relación entre el número de viviendas vacías y el parque inmobiliario total. Pues bien, este impuesto se establecerá en aquellas áreas en que, siendo el primer cociente elevado, el segundo sea *anormalmente* elevado. Estos criterios son adecuados objetivamente, aunque se echa en falta algo más de concreción en los criterios empleados para valorar la existencia del marcado desequilibrio entre oferta y demanda.

La aplicación de los anteriores criterios se plasmó en la lista de áreas metropolitanas aprobada por el Decreto 98-1249, de 29 de diciembre de 1998. En este listado se comprenden ocho de las 29 áreas metropolitanas de más de 200.000 habitantes francesas, en las que se aplicará el impuesto ¹⁰⁷.

El objeto imponible está constituido por aquellos inmuebles destinados a servir como viviendas que hayan permanecido vacíos durante los dos años inmediatamente anteriores al 1 de enero del año de imposición ¹⁰⁸. Un inmueble se entenderá vacío cuando no se ocupe por un período superior a los 30 días consecutivos a lo largo del año. Finalmente, se encuentran exonerados del pago del impuesto aquellos inmuebles en que la desocupación se deba a motivos independientes de la voluntad del sujeto

¹⁰⁶ Así lo señalan tanto GROSCLAUDE, Jacques; MARCHESOU, Philippe, *Droit...* cit., pág. 471; BELTRAME, Pierre. «La financiación municipal en Francia», en Gabriel Casado Ollero (coord.), *La financiación de los municipios. Experiencias comparadas*, Dykinson. Madrid, 2005, pág. 541-565, como JABALERA RODRÍGUEZ, Antonia, «Financiación...», cit., pág. 134. Por otro lado, SANZ DÍAZ-PALACIOS, siguiendo a DJOUNIDI, considera que el valor locativo catastral no representa el precio del alquiler en condiciones normales de mercado, sino el rendimiento teórico de una propiedad, determinado por la Administración. (SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. Alberto. «Precisiones sobre fiscalidad de las colectividades territoriales francesas», *Tributos Locales*, núm. 55, 2005, pág. 99). Realmente, en la práctica, el valor locativo catastral poco se asemeja al rendimiento anual del alquiler del inmueble en el mercado libre, al ser la última revisión catastral referida a 1 de enero de 1970, aplicándose a los valores obtenidos en aquellos unos determinados coeficientes de actualización anuales.

¹⁰⁷ El Decreto fija como áreas metropolitanas en que se aplicará el impuesto: París, Lille, Burdeos, Toulouse, Lyon, Montpellier, Cannes-Grasse-Antibes y Niza, dejando, por lo tanto, fuera de su ámbito de aplicación otras grandes áreas metropolitanas como pueden ser Marsella o Nantes, en que no debe estimarse que exista este marcado desequilibrio entre oferta y demanda.

¹⁰⁸ Se exceptúan del ámbito de aplicación de este impuesto las viviendas detentadas por organismos públicos de la vivienda y por sociedades de economía mixta, en la medida en que se destinen a sujetos con falta de recursos.

pasivo ¹⁰⁹. El artículo 232.III CGI señala que será sujeto pasivo de este impuesto toda persona, física o jurídica, que sea titular de un derecho de propiedad, usufructo, arrendamiento o enfiteusis sobre la vivienda desocupada durante el período de dos años anteriores al 1 de enero del año de imposición.

Finalmente, la base imponible del impuesto es el valor locativo catastral empleado en el Impuesto de Residencia. A esta base se le aplicará una escala creciente de tipos de gravamen en función de la duración de la desocupación: el primer año de imposición, es decir, el tercero consecutivo de vacancia, un 10 por 100; el segundo año de imposición se aplicará el 12,5 por 100 y a partir del tercero un 15 por 100. La recaudación generada por este impuesto se destina a financiar a la Agencia Nacional para la Mejora del Hábitat (*Agence nationale de l'habitat*, ANAH).

De la regulación legal del Impuesto sobre Viviendas Vacías debemos destacar lo que, a nuestro juicio, constituyen dos problemas derivados de la falta de concreción de la norma: la definición de inmueble vacío y su coordinación con la *TH*, y la determinación de las causas de desocupación de la vivienda independientes de la voluntad del sujeto pasivo.

En cuanto al primer extremo, la Dirección General de los Impuestos (*Direction Générale des Impôts*, DGI) ha elaborado una *Instrucción* aclarando los criterios para que un inmueble sea considerado como desocupado a efectos de la aplicación de la *TLV* ¹¹⁰. A este respecto, la DGI ha precisado que los inmuebles que pueden ser sujetos a este impuesto son aquellos que se encuentren afectos a vivienda, cerrados, cubiertos, provistos de los elementos mínimos de confort, *no amueblados* y desocupados ¹¹¹. Por lo tanto, la *TLV* podrá exigirse sobre aquellos inmuebles de uso residencial habitables y no amueblados, lo que supone que, en la práctica, no cabrá que un inmueble esté sujeto al mismo tiempo a la *TH* y a la *TLV* ¹¹².

Finalmente, como hemos señalado, la norma francesa exonera del pago de este impuesto a los sujetos pasivos que prueben que la desocupación de la vivienda no es imputable a su voluntad. La carga de la prueba de esta circunstancia recae sobre el sujeto pasivo, evaluándose por la Administración la concurrencia o no de la situación de desocupación involuntaria caso por caso ¹¹³.

¹⁰⁹ A este respecto, el Consejo Constitucional en la Decisión núm. 98-403, al enjuiciar la constitucionalidad de la Tasa de Viviendas Desocupadas (*TLV*), consideró que solo podrá ser conforme a la Constitución en la medida en que la regulación de este tributo se ciña a su finalidad: el lograr que los propietarios de inmuebles desocupados introduzcan estos inmuebles en el mercado. En este sentido, el Consejo Constitucional estimó que la *TLV* no podría ser exigida a estos propietarios cuando la desocupación no fuera imputable a la voluntad del propietario. Sobre ello, *Vid.*, GROSCLAUDE, Jacques; MARCHESSOU, Philippe, *Droit...* cit. pág. 118.

¹¹⁰ Instrucción 6 F-2-99, de 5 de marzo de 1999 (*Bulletin Officiel des Impôts* N.º 50, du 16 mars 1999).

¹¹¹ La Instrucción señala como elementos mínimos de confort la instalación eléctrica, suministro de agua corriente y equipamientos de higiene.

¹¹² Como regla práctica, la DGI considera que no son habitables aquellos inmuebles necesitados de obras de rehabilitación por importe superior al 25 por 100 de su valor venal real, es decir, su valor de mercado.

¹¹³ La Instrucción aclara que, a título de ejemplo, constituye desocupación independiente de la voluntad del sujeto pasivo aquella que se produce cuando el propietario ha puesto *toda la diligencia exigible* ofertando al mercado, de alquiler o de compraventa, el inmueble desocupado en condiciones normales de mercado. En este sentido, no se considera desocupación involuntaria la derivada de la falta de arrendamiento de un bien inmueble cuando el arrendador exija un precio fuera del normal de mercado.

2.4. La modalidad de la Tasa de Residencia sobre viviendas desocupadas.

A partir del 1 de enero de 2007 se habilita a los entes locales *no incluidos* en el listado de áreas metropolitanas de aplicación de la Tasa sobre Viviendas Vacías (*TLV*) para establecer una modalidad de la Tasa de Residencia (*TH*) sobre los inmuebles destinados a vivienda desocupados durante un período de más de *cinco* años a 1 de enero del año de imposición ¹¹⁴. Se establece que los inmuebles sujetos a esta modalidad de la *TH* serán gravados al tipo municipal de la *TH* ¹¹⁵.

Para la aplicación de esta modalidad de la *TH* se hace una remisión a la normativa de la *TLV* sobre los aspectos referentes al sujeto pasivo, a la imputabilidad de la desocupación al sujeto pasivo y al concepto de vivienda desocupada. El resto de los elementos de este tributo se determinan del mismo modo que en la *TH*, aunque la norma aclara que no se aplicarán los beneficios fiscales previstos en la normativa de la *TH*.

Frente a la *TLV*, obligatoria para las áreas metropolitanas incluidas en el listado, el establecimiento de este tributo es potestativo para los Entes locales no incluidos en aquel listado. Además, el importe de la recaudación generada por este tributo se destinará a financiar a los establecimientos públicos de cooperación intermunicipal que no dispongan de recursos tributarios propios.

2.5. El cumplimiento de los fines extrafiscales perseguidos por estos tributos.

La desocupación de viviendas en las áreas en que se aplica la *TLV* presenta una disminución notable, quintuplicando la reducción en el resto del territorio. Sin embargo, estos resultados deben ser analizados con cautela, pues, en primer lugar, los efectos de la *TLV* no pueden ser separados de otros elementos que afectan a la tasa de desocupación, como pueden ser los planes *Borloo* y *Robien* antes mencionados ¹¹⁶. Por otro lado, la ausencia de unos criterios claros a la hora de definir qué se entiende como vivienda vacía ha supuesto una elevada conflictividad en la aplicación de esta medida, que en un 60 por 100 de los casos ha concluido negando la sujeción a la *TLV* del inmueble calificado como desocupado *a priori*. Esta circunstancia podría corregirse si fueran los Entes locales los que gestionaran el censo de inmuebles sujetos a la *TLV*, recibiendo por ello una parte de la recaudación generada, como sucede en el caso de la modalidad de la *TH* sobre viviendas desocupadas ¹¹⁷.

¹¹⁴ Artículo 1.407 bis CGI, introducido por el artículo 47 de la Ley relativa al Compromiso Nacional por la Vivienda (*Loi portant Engagement National pour le Logement*, de 13 de junio de 2006).

¹¹⁵ Como hemos señalado anteriormente, el tipo de gravamen de la *TH* se compone de dos elementos, el tipo fijado por el municipio (comuna) y el tipo que fija el Departamento. Esto supone que el gravamen nominal en esta modalidad de la *TH* será menor al general. Esta circunstancia parece sorprendente cuando lo que trata esta medida es de desincentivar la desocupación de viviendas. En este sentido, se debe señalar que cuando la Asamblea Nacional aprobó el Proyecto de Ley la redacción de este artículo no exceptuaba la aplicación del tipo fijado por el Departamento para los inmuebles desocupados; es más, en el caso de que la desocupación fuera superior a los 10 años consecutivos, se preveía un incremento de la cuota del 50 por 100 (art. 7 octies del Proyecto de Ley n.º 533 de la XII Legislatura).

¹¹⁶ Los datos del Registro de viviendas por municipios (*Fichier des logements par commune, FILOCOM*) señalan que la tasa de viviendas desocupadas pasó del 10,1 por 100 al 8,2 por 100 en las áreas de aplicación de la *TLV* entre 1999 y 2003, mientras que en el resto del territorio francés la disminución fue del 8,6 por 100 al 8,2 por 100 en el mismo período. *Vid.*, AA.VV., *Le parc privé social. Séminaire relatif au «Logement»*, Ecole Nationale d'Administration, 2005, pág. 56.

¹¹⁷ *Vid.*, AA.VV., *Le parc privé...* cit., págs. 55-56.

Otro elemento criticado de la *TLV* era su falta de coordinación con otras medidas incentivadoras del alquiler para los propietarios. Sin embargo, ya se han dado pasos en este sentido, estableciéndose una reducción del 30 por 100 de los rendimientos brutos del arrendamiento en el Impuesto sobre la Renta (*Impôt sur le revenu*) de los propietarios que arrienden estos inmuebles por un 30 por 100 de la *TLV* pagada el año anterior ¹¹⁸.

Finalmente, desde un punto de vista penalizador, la cuantía de la *TLV* comparada con la *TH* no es tan elevada para suponer un desincentivo económico *real* para el propietario. En este sentido, recientemente han sido presentadas sendas enmiendas para doblar los tipos de gravamen de la *TLV*, aumentando su carácter desincentivador ¹¹⁹.

3. ITALIA: los incentivos al alquiler en el Impuesto Municipal sobre Inmuebles.

3.1. Introducción. La autonomía financiera de los municipios italianos.

Durante la década de los noventa Italia afrontó un complejo proceso destinado a dotar de mayor autonomía a las regiones y municipios ¹²⁰. Respecto de estos últimos, el proceso culminó con la aprobación de la Ley núm. 127 de 1997, reforzando ampliamente su autonomía financiera; previamente se dotó a los municipios italianos de un recurso financiero con el que poder afrontar estas funciones. Con esta finalidad se aprobó el Decreto Legislativo núm. 504 de 1992 (en adelante DLICI), introduciendo el principal recurso de las haciendas municipales italianas, el Impuesto Municipal sobre Inmuebles (*Imposta Comunale sugli Immobili, ICI*) ¹²¹.

¹¹⁸ Artículo 31.I.1.º n CGI.

¹¹⁹ El 14 de febrero de 2007 se presentaron en la Asamblea Nacional dos enmiendas al Proyecto de Ley núm. 3.656 de Derecho a la Vivienda (*Projet de Loi instituant le droit opposable au logement et portant diverses mesures en faveur de la cohésion sociale*) proponiendo la elevación al doble del tipo de gravamen de la *TLV*, que finalmente no fueron tenidas en cuenta.

¹²⁰ El proceso de descentralización italiano, calificado como «*federalismo administrativo*», ha supuesto la transferencia de alrededor de un 40 por 100 de las competencias que previamente detentaba el Estado a favor de las regiones, provincias y municipios. El mismo se ha realizado escalonadamente hasta la reforma constitucional operada en 2001, en la que se dotó a las regiones de amplísimas competencias. Del mismo modo que se ha dotado a los municipios de una eficaz fuente de financiación como es el *ICI* para poder desempeñar las nuevas funciones, a las regiones se las ha dotado del Impuesto Regional sobre Actividades Productivas (*Imposta Regionale sulle Attività Produttive, IRAP*) y a las provincias del Impuesto Provincial de Registro (*Imposta Provinciale di Trascrizione, IPT*). *Vid.*, BIZIOLI, Gianluigi; SACCHETTO, Claudio, «Perfiles constitucionales de la autonomía financiera de las regiones y de los entes locales en Italia», en Gabriel Casado Ollero (coord.). *La financiación de los municipios. Experiencias comparadas*, Dykinson., Madrid, 2005, págs. 541-565. También, *Fiscal decentralisation in EU applicant states and selected EU member status*, OCDE, Centre for Tax Policy and Administration, informe elaborado para el seminario *Decentralisation: Trends, perspective and issues at the threshold of EU enlargement*, Copenhague, 10-11 de octubre de 2002, págs. 87-120.

¹²¹ A falta de datos oficiales de recaudación del *ICI*, las estimaciones elaboradas por el *Consorzio ANCI-CNC per la Fiscalità Locale* ofrecen una recaudación por el *ICI* cercana a los 10.000 millones de euros para el año 2004 en el total del territorio italiano. *Vid.*, Consorzio ANCI-CNC per la Fiscalità Locale, *Imposta Comunale sugli Immobili. Analisi Statistiche. Aliquote 2005 e Gettito 2004*, octubre de 2005. Disponible en Web: <http://www.ancinc.it/pubblicazioni/Aliquote%20ICI%20anno%202005.pdf>.

Sobre la recaudación total municipal el *ICI* supone cerca de un 40 por 100, siendo el principal recurso de las haciendas municipales italianas. *Vid.*, Consorzio ANCI-CNC per la Fiscalità Locale, *VII RAPPORTO sulla fiscalità locale 2005*, pág. 89. Disponible también en Web: <http://www.ancinc.it/pubblicazioni/VII%20Rapporto%20anno%202005.pdf>.

Posteriormente, la reforma constitucional llevada a cabo en 2001 ha modificado el artículo 119 de la Constitución italiana, reconociendo a los municipios *autonomía financiera de ingresos y gastos*. En este sentido, el Decreto Legislativo núm. 446 de 1997 ha ampliado notoriamente la potestad reglamentaria de los municipios respecto de los recursos de su hacienda, disciplina contenida con carácter general en el artículo 52 y en el 59 en lo relativo al *ICI*. A la hora de desarrollar su potestad reglamentaria, el municipio deberá tener en cuenta su balance de previsión de ingresos y gastos, debiendo disciplinar sus recursos conforme al balance de previsiones que elabora el Ente local y respetando las limitaciones derivadas del artículo 52 del Decreto Legislativo núm. 446 de 1997 ¹²².

3.2. Breve caracterización del ICI.

El hecho imponible del *ICI* lo constituye la posesión de inmuebles, áreas edificables y terrenos agrícolas en el territorio italiano, independientemente del uso a que se destinen. Son sujetos pasivos del impuesto los propietarios, usufructuarios, titulares de los derechos reales de uso, habitación, enfiteusis o de superficie, así como el arrendatario de inmuebles concedidos en régimen de arrendamiento financiero y el concesionario sobre áreas de dominio público; aunque sean no residentes en Italia, no tengan su sede legal o administrativa, ni ejerzan actividades en territorio italiano ¹²³.

La base imponible del *ICI* está constituida por la renta catastral, es decir, el rendimiento medio anual que podría obtenerse arrendando el inmueble, como regla general ¹²⁴. Esta renta catastral es incrementada en distintos porcentajes:

- a) En primer lugar, se multiplica la renta catastral por un coeficiente de revalorización fijado; siendo en la actualidad el coeficiente aplicable el 5 por 100 ¹²⁵.

¹²² La potestad reglamentaria de los municipios no puede llegar a suponer que se deje en sus manos la individualización y definición del hecho imponible, de los sujetos pasivos o que puedan derogar el límite superior del tipo de gravamen que se establezca por la legislación estatal. Sin embargo, fuera de estos ámbitos dentro de los que se encuadra la reserva de ley estatal, esta desempeñará un papel únicamente supletorio respecto de la regulación reglamentaria que realice el Ente local. Por otro lado, se plantea si la potestad reglamentaria de los municipios les habilita para establecer exenciones y beneficios fiscales no establecidos en la legislación estatal o regional. En este sentido, *Vid.*, GIOVANARDI, Andrea, *L'Autonomia tributaria degli enti territoriali*, Giuffrè Editore, Milán, 2005, págs. 296-326. También, GENTILE, Antonino, «Fisco ed Autonomie», *federalismi.it*, *Revista di Diritto pubblico italiano, comunitario e comparato* [en línea], núm. 2/2007, págs. 8-19.

¹²³ La redacción originaria del DLICI no contemplaba entre los sujetos pasivos del *ICI* a los titulares de los derechos reales de superficie o enfiteusis, tampoco se incluía al arrendatario financiero (estas categorías de sujetos pasivos se introdujeron por la Ley núm. 446 de 1997), ni al concesionario de bienes demaniales (Ley núm. 388 de 2000). Originariamente se pensó que el sujeto pasivo del *ICI* fuera el propietario otorgante del derecho real de superficie o enfiteusis, reconociéndosele un derecho a repetir contra el superficiario o el enfiteuta el impuesto pagado. Además, se han planteado problemas respecto de la figura de la anticresis, resueltas en la Resolución del Ministerio de Finanzas italiano núm. 2/216, de 30 de marzo de 2004, considerando que el acreedor anticrético no es sujeto pasivo del *ICI* al no constituirse un derecho real de goce sobre el inmueble, sino un derecho personal de goce sobre el mismo. *Vid.*, ALTOBELLI, Maria, «Soggetti passivi dell'Ici», *Tributi Locali e Regionali* [en línea], núm. 3/2005, págs. 1-6. Disponible en Web: <http://www.ufficiotributi.it>.

¹²⁴ El artículo 5 del DLICI prevé que para los inmuebles destinados a vivienda no inscritos en un registro catastral la base imponible se determinará indirectamente, aplicando el valor de mercado de la unidad edificada de análogas características situada en un área adyacente. Para los terrenos edificables, áreas rurales, así como para los inmuebles de carácter histórico propiedad de empresas que no generen rendimientos y no tengan asignada renta catastral, se prevén distintos métodos de determinación de la base imponible. Así, por ejemplo, en el último caso se prevé el empleo del valor contable de adquisición del inmueble como factor de cálculo de la base imponible.

¹²⁵ Este coeficiente ha sido fijado en el párrafo 48 del artículo 3 de la Ley núm. 662 de 1996.

b) Posteriormente se aplica un coeficiente a la renta catastral revalorizada según la categoría de inmueble, siendo el aplicable a las viviendas y regla general, el 100 por 100 ¹²⁶.

A la base imponible así determinada se le aplica un tipo de gravamen establecido por el municipio dentro de una horquilla entre el 4 por 1.000 y el 7 por 1.000, como regla general.

3.3. Beneficios fiscales establecidos en la normativa del ICI.

La normativa del *ICI* establece un amplio elenco de beneficios fiscales. Sin embargo, a efectos de este trabajo, solo vamos a referirnos a algunos de los contenidos en el DLICI, por cuanto afectan al uso de los inmuebles.

Bajo este contexto, se prevé una exención objetiva para los inmuebles que, tras haber sido declarados inhabitables o inutilizables, sean rehabilitados para servir a la asistencia a personas afectadas por minusvalías durante el período en que el inmueble se encuentre afecto a esta finalidad ¹²⁷. Otra medida a tener en cuenta es la prevista en el artículo 8.1 del DLICI, por la que se reconoce una reducción del 50 por 100 de la base imponible para los inmuebles declarados inhabitables y que de hecho se encuentren inutilizados. Esta reducción atiende a la lógica de la inidoneidad de estos inmuebles para producir una renta catastral susceptible de ser gravada.

Finalmente, la vivienda habitual lleva aparejada una serie de beneficios fiscales. Precisamente, se prevé una deducción en la cuota de hasta 103,29 euros para los inmuebles que constituyen la vivienda habitual del sujeto pasivo, prorrateándose por el período en que el inmueble sirve a dicha finalidad. Sin embargo, esta deducción puede ser incrementada en su cuantía hasta los 258,23 euros por decisión de la junta municipal o sustituida por una reducción de hasta el 50 por 100 de la base imponible del *ICI*. Al mismo tiempo, las juntas municipales pueden aplicar la deducción anteriormente referida a los sujetos pasivos que se encuentren en una situación de especial gravedad «económico-social» ¹²⁸.

3.4. El tipo de gravamen en el ICI: de la unidad a la pluralidad.

La normativa originaria del *ICI* preveía que los municipios italianos (*comuni*) podrían establecer un tipo de gravamen proporcional dentro de la horquilla fijada por el artículo 6 del DLICI (del 4‰ al 6‰, como regla general, aunque se permitía extraordinariamente fijar el tipo en un 7‰ por necesidades

¹²⁶ Los diversos coeficientes aplicables a las distintas categorías catastrales de inmuebles pueden consultarse en GELOSA, Gilberto, «La tassazione domestica e internazionale delle societa' di capitali», *Corso di diritto tributario avanzato 2005/2006*, Università degli Studi del Piemonte Orientale, págs. 203-205. Disponible en Web: http://www.eco.unipmn.it/corsi_programmi/programmi_2005_2006/dirittotribavan0506.html.

¹²⁷ Las exenciones en la normativa del *ICI* y su problemática son examinadas en BORDALLO MONTALVO, Luis, *Exenciones tributarias...*, cit., págs. 229-234.

¹²⁸ Sirva como ejemplo que el municipio de Bari, en la decisión relativa a los tipos de gravamen del *ICI* para el año 2007, señala como categorías de sujetos con derecho a la aplicación de esta deducción a los jubilados, personas con minusvalías, desempleados, recién casados, familias con menores adoptados, alojados o en régimen de tutela, madres solteras, familias numerosas, trabajadores ocasionales y ancianos. Todas estas categorías pueden optar a la aplicación de la deducción (en el caso de los ancianos la deducción es por el 100% de la cuota, lo cual parece acorde con la autonomía financiera del municipio en los términos que más adelante examinaremos) siempre que concurren unos determinados requisitos.

presupuestarias del Ente local)¹²⁹. El tipo que fuera fijado por junta municipal era único, en el sentido de que sería el tipo aplicable a todos los inmuebles sitos en el territorio del municipio, independientemente del tipo de inmueble, la finalidad a que se destinara o el área en que se encontrase¹³⁰.

Sin embargo, la Ley núm. 662 de 1996, de 23 diciembre, de medidas de racionalización de las finanzas públicas, modificó el régimen de determinación del tipo de gravamen por los municipios italianos. En primer lugar, se eliminó el tope máximo del 6 por 1.000, pasando a ser el nuevo límite superior de la horquilla el 7 por 1.000, tipo que podía ser adoptado por los municipios sin necesidad de justificar la adopción en necesidades presupuestarias. En segundo lugar, y más importante a efectos de nuestro análisis, el nuevo régimen de determinación del tipo permitió que los municipios, por medio de la junta municipal, adoptasen tipos diferenciados en función de si el inmueble servía como residencia habitual, o si era un inmueble poseído junto a otro que sirviera de vivienda habitual¹³¹, o si se trataba de una vivienda no alquilada, debiendo entenderse que esta última categoría incluía solamente aquellas viviendas desocupadas que no sirvieran como segunda residencia del propietario¹³². Finalmente, los municipios podrían *diversificar* el tipo de gravamen determinando un tipo singular, dentro de la horquilla establecida, en los casos en que el sujeto pasivo del impuesto fuera un ente sin ánimo de lucro¹³³.

Aún así, existe una numerosa normativa que establece supuestos en los que se permite a los municipios establecer distintos tipos diferenciados en atención a diversas circunstancias. A esto se le añade que la potestad reglamentaria de los municipios respecto de los tributos locales se encuentra limitada a la hora de establecer el tipo de gravamen en el límite superior de la horquilla que establece la legislación estatal, pero esta limitación no se reproduce respecto del tipo mínimo, de acuerdo con las previsiones del artículo 52 del Decreto Legislativo núm. 446 de 1997 respecto de la potestad reglamentaria municipal¹³⁴. En este sentido, el Ministerio de Economía y Finanzas, en su resolución de 19 de febrero

¹²⁹ El artículo 6 del DLICI establece que la determinación del tipo de gravamen del *ICI* debe realizarse anualmente por la junta comunal antes del 31 de octubre, siendo aplicable el extremo inferior de la horquilla (4%) en los casos en que no se haya adoptado el acuerdo de determinación del tipo de gravamen antes de la fecha indicada. Sin embargo, esta fecha límite, para que tenga lugar la aprobación del tipo de gravamen del *ICI*, debe entenderse derogada por la Ley n. 388 de 2000 que en su artículo 53.16 prevé que el término para aprobar el tipo de gravamen de los tributos locales se corresponderá con el establecido para aprobar el balance de previsiones financieras del municipio, que el artículo 151 del Decreto Legislativo 267 de 2000 establece a 31 de diciembre. Por otro lado, el Proyecto de Ley de Presupuestos del Estado para 2006, finalmente aprobados por la Ley n. 296 de 2006, preveía que en el caso de que los municipios no hubieran adoptado la tarifa del *ICI* antes del término previsto, se prorrogaran para el año siguiente las tarifas establecidas. Sin embargo, esta medida no llegó a plasmarse en la Ley de Presupuestos definitiva. *Vid.*, ALTOBELLI, Maria, «Determinazione delle aliquote ICI», *Tributi Locali e Regionali* [en línea], núm. 6/2006, pág. 1.

¹³⁰ La configuración originaria de la disciplina relativa a la determinación del tipo de gravamen en el *ICI* por los municipios italianos puede consultarse en TAMBORRINO, Francesco, *Come si applica l'ICI*, 2.ª ed., Giuffrè Editore, Milán, 1994. págs. 52-55.

¹³¹ Este caso no se refiere exclusivamente a las segundas residencias, sino a los inmuebles poseídos junto al que constituye la vivienda habitual del sujeto pasivo, independientemente del destino a que se halle afecto el inmueble. En este sentido, ALTOBELLI, Maria, «Determinazione...», cit., págs. 2-3.

¹³² Tras la reforma del artículo 6 del DLICI por la Ley n. 296 de 2006, la competencia para la determinación de la tarifa del *ICI* pasa a ser del Consejo Municipal, cuando anteriormente esta se determinaba por la Junta Municipal, según lo previsto en la Ley núm. 267 de 2000 (art. 42).

¹³³ El artículo 8 del DLICI también contempla la posibilidad de que los municipios establezcan un tipo del 4 por 1.000 para las empresas constructoras durante un periodo máximo de tres años respecto de los inmuebles destinados a la venta, es decir, los que figuren como activo circulante en el balance de estas sociedades.

¹³⁴ Como se señala en GIOVANNARDI, Andrea, *L'Autonomia tributaria...*, cit., págs. 312-314, la doctrina italiana se ha encontrado dividida ante el significado que tiene la no alusión a la alícuota mínima en esta norma. Así, parte de la doctrina critica esta posibilidad en la medida en que permitiría a los municipios aprobar, por medio de la fijación de un «tipo cero»

de 2001, ha reconocido la posibilidad de que los municipios «deroguen» el límite mínimo de la tarifa del *ICI* del 4 por 1.000, siempre que dicha disminución del gravamen sea compatible con las previsiones presupuestarias. Sin embargo, esta potestad de los municipios no comprende el establecimiento de tipos de gravamen superiores al tope máximo de 7 por 1.000, salvo en los casos previstos por la normativa.

3.5. La diversificación de las tarifas del *ICI* establecidas por la normativa extrafiscal especialmente dirigida a la promoción del alquiler.

En primer lugar, la Ley núm. 556 de 1996 prevé que los municipios puedan establecer tipos reducidos, no inferiores al 4 por 1.000 a favor de los sujetos pasivos personas físicas residentes en el municipio respecto de su vivienda habitual¹³⁵, tanto si son propietarios de la misma, como si son *arrendatarios*, siempre que en este último caso el contrato de arrendamiento se encuentre registrado¹³⁶.

La Ley núm. 269 de 2004, en materia de arrendamientos, permite la aprobación de un tipo reducido (e incluso la exención del pago del *ICI*) respecto de los propietarios de inmuebles que hayan sido arrendados a personas físicas que hayan sido objeto de un procedimiento de desalojo y que soporten una difícil situación respecto del acceso a la vivienda, respetando una serie de requisitos respecto del arrendatario y del contrato de arrendamiento.

Para una serie de grandes áreas metropolitanas¹³⁷, la Ley núm. 148 de 2005, con la finalidad de incrementar la disponibilidad de inmuebles que sirvan como vivienda habitual, prevé la posibilidad de que se decida establecer un tipo inferior al límite del 4 por 1.000 para dichos inmuebles, manteniéndose la estabilidad presupuestaria del municipio por medio de la posibilidad de adoptar un tipo superior al 7 por 1.000 para ciertas áreas edificables sin que se establezca un límite máximo para la tarifa en este supuesto.

Pero la principal medida para la promoción del mercado de alquiler es la contenida en el artículo 2.4 de la Ley núm. 431 de 1998, de reforma del contrato de arrendamiento. Este precepto establece dos medidas en el *ICI* para fomentar el alquiler:

- a) De carácter positivo: se prevé la reducción del tipo para los propietarios de inmuebles arrendados, pudiendo disminuirse el límite mínimo de la horquilla hasta en un 2 por 1000.
- b) De carácter negativo: se establece que los municipios de «alta tensión habitacional»¹³⁸ puedan establecer un tipo incrementado de hasta el 9 por 1.000 para los propietarios de

en el reglamento municipal, exenciones sin cobertura legal, que derivarían en un tratamiento desigual de los contribuyentes injustificado por los diferentes municipios.

¹³⁵ El artículo 3.56 de la Ley núm. 662 de 1996 equipara a la vivienda habitual la unidad inmobiliaria poseída como propietario o usufructuario por un anciano o minusválido que por motivos de salud desplace su residencia a un centro sanitario, siempre que dicha unidad inmobiliaria no sea arrendada a otro sujeto durante el período en que aquél se encuentre internado. Asimismo, el artículo 56 del Decreto Legislativo núm. 446 de 1997, al disciplinar la potestad reglamentaria de los municipios respecto del *ICI*, permite que consideren como residencia habitual aquella cuyo uso se encuentre cedido a familiares del sujeto pasivo.

¹³⁶ También se incluye una previsión para los cooperativistas respecto de la propiedad que posteriormente va a servir como vivienda habitual; sin embargo, a los efectos expositivos del presente trabajo no ahondaremos en la misma.

¹³⁷ El artículo 2 establece un listado de áreas metropolitanas que pueden adoptar esta medida, entre ellas, Roma, Turín, Milán o Bari.

¹³⁸ El listado de los municipios que son considerados de «alta tensión habitacional» es elaborado por el Comité Interministerial para la Programación Económica (CIPE). En la decisión de 13 de noviembre de 2003 de este órgano se ha establecido el listado de los municipios de «alta tensión habitacional», incluyendo a más de 700 municipios.

inmuebles no arrendados para los que no conste registrado un contrato de arrendamiento en un período de al menos dos años.

Esta última medida que hemos abordado plantea problemas para su aplicación debido a la parquedad del precepto. Podría entenderse que dentro de este supuesto se encuentran las segundas residencias, ya que podrían cumplir los requisitos de no encontrarse arrendados en el momento del devengo y que no conste registrado un contrato de arrendamiento de dicha vivienda en los dos últimos años.

No obstante, desde un punto de vista de coherencia normativa, la doctrina ha negado esta posibilidad, entre otros motivos, porque los inmuebles que constituyen la segunda vivienda del sujeto pasivo se encuentran sujetos al pago de la Tasa por la Eliminación de los Residuos Sólidos Urbanos (*Tassa per lo Smaltimento dei Rifiuti Solidi Urbani*, TARSU), al constituir el hecho imponible de la misma la ocupación o utilización de inmuebles para cualquier fin¹³⁹. Por lo tanto, como señala el artículo 62.2 del Decreto Legislativo núm. 507 de 1993, no se encuentran sujetos al pago de la TARSU los inmuebles y áreas que no sean susceptibles de producir residuos, ya sea debido a su naturaleza, al destino a que se afectan o porque objetivamente resultan inutilizables durante el curso del período impositivo.

Sin embargo, a nuestro juicio, este no es un motivo determinante para la exclusión, aunque la no sujeción de la TARSU sí puede ser considerado como un elemento indiciario a efectos de considerar un inmueble como desocupado. El incremento de la tarifa entendemos que no puede ser aplicable a las segundas viviendas, ya que la finalidad de esta medida es la de fomentar el acceso al mercado del alquiler en unas poblaciones en las que por sus características objetivas existe un elevado desajuste entre la oferta y la demanda de viviendas.

A estos efectos debe señalarse que en Italia había en 2001 más de 5 millones y medio de viviendas desocupadas, es decir, un porcentaje cercano al 20 por 100 del total de viviendas se encuentran desocupadas¹⁴⁰. El número de viviendas desocupadas a nivel nacional ha aumentado en un período de 30 años en un 164 por 100, siendo especialmente graves casos como el de la región de Lombardía, la cual se encuentra ampliamente representada en el listado de municipios de «alta tensión habitacional», que acapara cerca de 10 por 100 de las viviendas desocupadas de Italia¹⁴¹.

Por lo tanto, la finalidad extrafiscal de la medida es obvia, al existir en Italia un notable parque de viviendas desocupadas, especialmente en los municipios en que hay una mayor concentración de población. Sin embargo, no se pueden incluir en el ámbito de aplicación de esta medida las denominadas segundas viviendas. En este sentido, el Ministerio de Economía y Finanzas, en una comunicación realizada al municipio de Matera, señala que no pueden ser objeto de la medida referida aquellos inmuebles que son considerados segunda vivienda. De este modo, el tipo incrementado solo puede aplicarse a los inmuebles residenciales que no resulten de hecho utilizados por el sujeto pasivo o sus familiares o sean arrendados a un tercero¹⁴².

¹³⁹ *Vid.*, en este sentido ALTOBELLI, Maria, «Determinazione...», cit., pág. 4.

¹⁴⁰ Datos extraídos del 14.º Censo General de Población y Vivienda elaborado por el Instituto Nacional de Estadística de Italia (ISTAT).

¹⁴¹ Según los datos contenidos en AA.VV., *Le Politiche per la Casa: Scenari e Ipotesi Strategiche*, GAY, Guido (dir.), Istituto Regionale de Ricerca della Lombardia, Milán, 2005.

¹⁴² La referencia de la comunicación es 19228/2005/Dpf/Uff. Se hacen eco de esta comunicación diversos medios de comunicación, entre ellos, *Il Commercialista Telematico*, de 3 de febrero de 2006, o *Italia Oggi*, de 2 de febrero de 2006.

Con todo, esta medida no parece dar los frutos esperados, puesto que el objetivo de reducir el número de viviendas desocupadas en los municipios de «alta tensión habitacional» y fomentar el alquiler no se ha conseguido, debido, a nuestro juicio, a dos motivos. En primer lugar, no todos los municipios de «alta tensión habitacional» han establecido esta medida al adoptar el tipo de gravamen del *ICI*, sino que más bien son excepcionales los casos en que los municipios italianos han adoptado esta medida. Por otro lado, los municipios que han establecido esta medida han adoptado criterios divergentes a la hora de su aplicación ¹⁴³.

Para finalizar, debemos mencionar que el 12 de junio de 2006 se presentó en la Cámara de los Diputados italiana una proposición de Ley para aplicar una horquilla del 2 por 1.000 al 9 por 1.000 a las segundas residencias y un tipo no inferior al 10 por 1.000 a las viviendas para las que no se hayan registrado contratos de arrendamiento en los últimos doce meses, siendo este tipo del 15 por 1.000 en los municipios de «alta tensión habitacional», que finalmente no se aprobó ¹⁴⁴.

4. FINLANDIA: el tipo incrementado en el Impuesto Municipal sobre Bienes Inmuebles para las viviendas que no constituyen la residencia habitual y para el suelo residencial urbanizable no edificado.

4.1. El tipo de gravamen incrementado para las viviendas que no constituyen la residencia habitual del titular.

En Finlandia se instauró en 1993 el Impuesto Municipal sobre Bienes Inmuebles (IMBI) por la Ley del Impuesto Municipal sobre Bienes Inmuebles (*Kiinteistövero*). Este impuesto se configura como un tributo local, con período impositivo y devengo anual, constituyendo su hecho imponible la titularidad de un bien inmueble dentro del término municipal y gravando de modo conjunto el valor de la construcción y el valor del suelo sobre el que se asienta aquella ¹⁴⁵. Por lo tanto, se trata de un tributo de configuración similar al IBI español.

¹⁴³ Sirva como ejemplo que las tarifas aprobadas por los municipios italianos aplicando esta medida han sido extendidas, en algunos casos, a los inmuebles arrendados respecto de los cuales no se ha registrado el contrato de arrendamiento (así, Fiorano Modenese en la aprobación de las tarifas para 2007). En otros casos, por ejemplo, se prevé la aplicación del tipo incrementado solo durante el período del año en que el inmueble resulte no arrendado (caso de Modena en la determinación de los tipos de gravamen para 2007). Por otro lado, algunos municipios contemplan la excepción de los casos en que el sujeto pasivo no reside debido a un desplazamiento por motivos laborales (tal es el caso de Bassano, al establecer las tarifas del *ICI* para 2007) o cuando residen familiares a título gratuito en el inmueble (por ejemplo, Modena, para 2007, excluye de la tarifa incrementada a los inmuebles en que residen familiares hasta el tercer grado sin contrato de arrendamiento, o Pisa, que en su reglamento de aplicación del *ICI* establece la exclusión en los casos de residencia de pariente hasta el primer grado en línea ascendente o descendente y hasta el segundo grado de colaterales). Evidentemente, estas concreciones son necesarias, pero pueden dar lugar a situaciones extrañas por la diferencia de tratamiento de los mismos supuestos entre los municipios; como puede ser el caso de la desocupación involuntaria por motivos laborales.

¹⁴⁴ Esta proposición fue presentada por los diputados del grupo Rifondazione Comunista-Sinistra Europea, Gennaro Migliore, Paolo Cacciari, Mauricio Acerbo y Maria Cristina Perugia con el número de tramitación 1088 de la XV Legislatura, estando en el momento de realización de este trabajo asignado su estudio a una Comisión parlamentaria.

¹⁴⁵ El sistema finlandés de valoración se basa en el valor catastral, aunque se valoran independientemente y con criterios distintos el suelo y las construcciones. Más información sobre el sistema catastral finlandés puede consultarse en KOKKONEN, ARVO, «The use of register data for mass valuation and taxation in Finland» en *Documentos del Comité Permanente sobre el Catastro en la Unión Europea* [en línea]. Disponible en Web: http://www.eurocadastre.org/pdf/241006_ponenia_finlandia.doc.

El sujeto pasivo del impuesto finlandés es el propietario del inmueble. Sin embargo, la norma finlandesa prevé otras situaciones jurídicas que equipara a la propiedad del inmueble (§5): la titularidad de un derecho permanente de ocupación del inmueble o las situaciones previstas en la legislación sucesoria (*Perintökaari*).

La norma finlandesa establece, en su parágrafo 11, un tipo de gravamen *general* aplicable al valor del inmueble. El precepto habilita a los municipios para fijar este tipo de gravamen entre el 0,50 por 100 y el 1,00 por 100¹⁴⁶. Sin embargo, este tipo general se va a convertir en un tipo *residual* en cuanto a su aplicación, ya que los siguientes párrafos de dicha ley establecen amplias excepciones a la aplicación de ese tipo en función de la clase de inmueble, que se concretan en la aplicación de tipos de gravamen específicos, incrementados o reducidos respecto al tipo general, para distintas categorías o clases de inmuebles¹⁴⁷.

En primer lugar, en el caso de las residencias permanentes o habituales se aplica un tipo reducido, que oscilará entre el 0,22 por 100 y el 0,50 por 100. La norma finlandesa define la residencia principal como aquella en que al menos la mitad de la superficie construida se emplea como residencia permanente. Se da una presunción de que la vivienda se emplea como residencia principal cuando en el momento en que se comenzó la construcción de la misma el uso principal a que se destinaba la construcción era el de servir de residencia permanente¹⁴⁸. Además, en el caso de los apartamentos, se considera que estos sirven de residencia principal cuando presentan condiciones de habitabilidad y no son empleados para fines distintos al residencial.

En segundo lugar, se prevé la posibilidad de que los municipios establezcan un tipo de gravamen incrementado aplicable a las segundas viviendas, con el límite máximo de que el mismo no supere en más de 0,6 puntos porcentuales el tipo aprobado para las residencias habituales¹⁴⁹. La normativa finlandesa establece que este tipo incrementado se aplicará cuando más de la mitad de la superficie del inmueble no esté destinada a servir de residencia permanente, cuando en el momento en que se construye no sea aquella la finalidad prevista en el plan urbanístico, así como cuando se emplea para usos distintos que los de servir como vivienda permanente¹⁵⁰. En la práctica, esta previsión se ha aplicado a las viviendas vacacionales.

¹⁴⁶ En la redacción originaria de la Ley del Impuesto Municipal sobre Bienes Inmuebles (*Kiinteistövero*) la horquilla de referencia para fijar el tipo general era del 0,20 por 100 al 0,80 por 100. El intervalo actual se introdujo en 1999. Esa reforma también supuso la modificación del tipo aplicable a los inmuebles que constituyen residencia permanente del sujeto pasivo, siendo el tipo anterior del 0,10 por 100 al 0,40 por 100.

¹⁴⁷ Además de las excepciones que estudiaremos a continuación, la Ley del Impuesto Municipal sobre Bienes Inmuebles habilita a los municipios para establecer tipos diferenciados para las plantas eléctricas y nucleares, pudiendo fijarse un tipo incrementado respecto del general (§14, modificado en el año 2005 y de aplicación para los periodos impositivos a partir del 1 de enero de 2006), y un tipo reducido (o incluso nulo) para los inmuebles propiedad de organizaciones sin ánimo de lucro o de uso público (§13a).

¹⁴⁸ La Ley de Uso del Suelo y Construcción (*Maankäyttö- ja rakennuslaki*) establece que en la planificación urbanística se señalará el uso que se le va a dar a la parcela. Uno de los usos que prevé la norma es el residencial, de modo que serán inmuebles residenciales, a efectos de aplicación del tipo de gravamen reducido, aquellos que en el plan urbanístico se sitúen en una parcela residencial, cumpliendo el resto de requisitos señalados.

¹⁴⁹ Este tipo incrementado no estaba previsto en el texto originario de la Ley del Impuesto Municipal sobre Bienes Inmuebles (*Kiinteistövero*), sino que se introdujo en 1998. La aplicación de este tipo incrementado se reserva únicamente para los inmuebles residenciales que no sirvan de vivienda permanente, excluyéndose de su aplicación inmuebles destinados a industria o agricultura (§13).

¹⁵⁰ *Vid.*, VIRTANEN, Pekka V., «Finland», en ANDELSON, Robert V. (ed.), *Land-Value Taxation Around the World*, 3.ª ed., Blackwell Publishing Limited, 2001, págs. 216-217.

4.2. El tipo de gravamen incrementado para los terrenos residenciales urbanizables no edificados.

A partir del año 2000 se establece en el nuevo párrafo 12.a) de la Ley del IMBI una *penalización* para los propietarios de terrenos residenciales urbanizables no edificados. En este caso se prevé que los municipios puedan fijar un tipo de gravamen entre el 1,00 por 100 y el 3,00 por 100. Además, a partir del 1 de enero de 2006 es *obligatorio* para los 12 municipios de la región de Helsinki, en estos casos, el establecimiento de un gravamen incrementado que sea al menos un punto porcentual superior al tipo general, con el límite superior del 3,00 por 100 del valor del inmueble (§12.b) ¹⁵¹.

La norma finlandesa establece una compleja serie de requisitos para valorar si un terreno puede ser gravado con este tipo incrementado. Básicamente, se requiere que:

- a) El municipio en que esté radicado el inmueble haya establecido un plan urbanístico de detalle en el área en que se encuentre el mismo al menos un año antes de la aplicación del tipo incrementado ¹⁵².
- b) Al menos la mitad de la superficie edificable sea calificada como residencial.
- c) El terreno tenga acceso rodado o pueda establecerse el mismo.
- d) Se pueda conectar el terreno con desagües y suministros de aguas municipales.
- e) No exista prohibición legal de edificar en el terreno.
- f) El terreno sea propiedad de una persona física o jurídica o, en el caso de que la propiedad sea de varias, la misma se atribuya por cuotas ¹⁵³.

4.3. La justificación y los efectos del tipo incrementado en el IMBI para el suelo urbanizable no edificado.

La justificación de la imposición de este tipo incrementado se basó en la escalada simultánea del precio de las viviendas y de la demanda de las mismas tras la crisis económica de comienzos de la década de los 90 ¹⁵⁴. Con esta medida se trataba de motivar a los propietarios de estos terrenos

¹⁵¹ Esta medida afecta a los 12 municipios que componen la región de Helsinki (Helsinki, Vantaa, Espoo, Kauniainen, Hyvinkää, Järvenpää, Kerava, Kirkkonummi, Nurmijärvi, Sipoo, Tuusula, y Vihti) y a otros dos municipios (Pornainen y Mäntsälä).

¹⁵² La Ley de Uso del Suelo y Construcción (*Maankäyttö- ja rakennuslaki*) establece un planeamiento jerárquico en el que conviven planeamientos regionales municipales e, incluso, estatales. En el plano municipal existen un «plan maestro» y un «plan de detalle», que indica en los terrenos delimitados por el anterior el destino que se les va a dar. Este destino es el relevante a la hora de calificar el inmueble como de uso residencial.

¹⁵³ Además de estos requisitos, la norma finlandesa fija una excepción para el caso de que el terreno no edificado sea anexo a otro terreno del mismo propietario que constituya la residencia principal del mismo. En el caso de que sean varios terrenos no edificados colindantes al que constituye la residencia principal, solo se exceptuará del gravamen a uno de estos terrenos (§12a).

¹⁵⁴ Según la agencia gubernamental de estadística finlandesa (*Tilastokeskus*), el precio de la vivienda se ha incrementado desde 1993 de 1.029 €/m² a 2.783 €/m² en 2006 en la región de Helsinki (aproximadamente un aumento nominal del 170% y, en términos reales, del 122%), mientras que en el resto de territorio el aumento fue de 651 €/m² a 1.367 €/m² (aproximadamente un 75% en términos reales). Disponible en Web, en inglés: http://www.stat.fi/tup/suoluk/suoluk_asuminen_en.html.

«infrautilizados» a que edificaran o vendieran los terrenos a un tercero para que los edificara. En concreto, la idea era que esos terrenos fueran vendidos a los municipios.

El porcentaje de viviendas vacías en Finlandia es del 9,2 por 100 en 2002, siendo un objetivo del gobierno finlandés en materia de vivienda el asegurar que el acceso a la vivienda se produzca a un precio razonable. Sin embargo, el concepto de vivienda vacía en Finlandia es el de las viviendas en que no hay una persona residiendo legalmente a final de año, de modo que se incluyen dentro de este concepto las viviendas temporalmente desocupadas¹⁵⁵. Por lo tanto, el problema a que se quiere hacer frente no es el de la existencia de un parque de viviendas vacías fuera del mercado, sino la infrautilización de terrenos.

En el caso de la región de Helsinki, se estima que hay unos 4.000 terrenos que son susceptibles de ser gravados con este tipo incrementado, estos equivalen a los terrenos necesarios para cubrir la demanda de viviendas de dos años de la región¹⁵⁶.

Los municipios finlandeses son los encargados de desarrollar la política de vivienda de acuerdo con las directrices fijadas por el gobierno central. A este respecto, debe tenerse en cuenta que la tasa de viviendas en propiedad en Finlandia se sitúa en torno al 60 por 100, siendo el arrendamiento superior al 30 por 100, con una importante tasa de arrendamiento social, impulsado por los propios municipios o sociedades de titularidad municipal. De lograr la medida fiscal examinada su objetivo: que los terrenos «infrautilizados» sean vendidos a terceros que los edifiquen, particularmente los municipios, cabría esperar una dinamización del mercado del alquiler, especialmente en su vertiente social¹⁵⁷.

Antes de 2006 esta medida fue adoptada por 88 de los 432 municipios de Finlandia (entre ellos dos de la región de Helsinki), dando lugar a una recaudación por este concepto de 1,7 millones de euros¹⁵⁸ (sobre un total de 684 millones de euros correspondientes al IMBI¹⁵⁹).

Aunque la cifra de recaudación es relativamente pequeña (un 0,25% de lo recaudado por el tributo), teniendo en cuenta que el tipo incrementado medio en los municipios que lo aprobaron hasta 2005 fue 1,80 puntos porcentuales superior al tipo fijado para los inmuebles que constituyen residencias principales, parece que cabe apreciar una cierta efectividad de la medida. En efecto, desde 2000 se han edificado aproximadamente un 10 por 100 anual de los terrenos sujetos al tipo incrementado. Sin embargo, no hay datos que permitan comparar si en los municipios en que no se ha establecido el tipo incrementado se ha producido la misma tendencia o no, ni si esos terrenos han

¹⁵⁵ AA.VV., *Housing Statistics...* cit. págs. 49 y 92.

¹⁵⁶ FALKENBACH, Heidi; NUUJA, Katri; MIERZEJEWSKA, Malgorzata Barbara, «Does a Higher Real Estate Tax Rate for Unbuild Building Sites Lead to an Increase in the Supply of Building Land? – The Case of the City of Espoo», *Issues Arising in Land and Property Development. XXIII Congreso de la Fédération Internationale des Géomètres*, Munich, 8-13 de octubre de 2006, págs. 6-7.

¹⁵⁷ VARTIA, Laura, «Finland's Housing Market: Reducing Risks and Improving Policies», *OCDE. Economics Department Working Papers*, núm. 514, 2006, págs. 24-30. El arrendamiento social en Finlandia supone casi la mitad del mercado del alquiler de viviendas. Sin embargo, la escasez de suelo en el que desarrollar los programas de arrendamiento social en algunas áreas metropolitanas ha generado un importante desfase entre oferta y demanda (un 70% del total de solicitantes de arrendamientos sociales en Finlandia residen en la región de Helsinki).

¹⁵⁸ *Vid.*, FALKENBACH, Heidi; NUUJA, Katri; MIERZEJEWSKA, Malgorzata Barbara, «Does a Higher Real Estate Tax...», cit., pág. 5.

¹⁵⁹ Dato extraído del resumen de estadísticas de recaudación para 2006 publicado por el Ministerio de Finanzas finlandés. Disponible en Web, en inglés: <http://www.vero.fi/nc/doc/download.asp?id=4830;223832>.

sido urbanizados por el sector público para destinarlos al alquiler. Además, todavía no existen datos para comprobar si en la región de Helsinki el establecimiento obligatorio de estas medidas ha sido eficiente, aunque no parece que lo vaya a ser, toda vez que los precios de los terrenos en esta región crecen anualmente hasta un 20 por 100, el tipo incrementado no supone, *a priori*, un desincentivo eficaz, puesto que mientras los propietarios puedan pagar el impuesto, es razonable que especulen por el desbalance entre el crecimiento de los precios y el desincentivo fiscal ¹⁶⁰.

La doctrina ha señalado que cabrían otras medidas para incentivar la incorporación de estos terrenos al mercado ¹⁶¹; especialmente interesante parece la posibilidad de que se declarara exenta la ganancia patrimonial procedente de la enajenación de los terrenos cuando el comprador sea el municipio ¹⁶².

V. CONCLUSIÓN

A lo largo del trabajo hemos realizado un análisis crítico de las medidas tributarias desincentivadoras de la desocupación de los inmuebles residenciales adoptadas tanto por España como por otros países de nuestro entorno, dejando constancia de los problemas que plantean y sentando determinadas conclusiones sobre aspectos concretos. Para terminar nuestro estudio, conviene que retomemos la idea general que da sentido y unidad al mismo, a fin de concretar una conclusión general que le sirva de cierre.

En los últimos años España y otros países vecinos integrados en la Unión Europea han adoptado medidas tributarias de carácter negativo o penalizador de la desocupación de los inmuebles de uso residencial con la finalidad de potenciar el parque de viviendas en alquiler. En el **cuadro n.º 4** ofrecemos una síntesis de tales medidas.

CUADRO 4. *Tabla comparativa de las distintas medidas estudiadas.*

Estado (medida)	Funcionamiento de la medida	Inmuebles sobre los que se aplica
España (recargo en el IBI).	Se aplica un recargo de hasta el 50% de la cuota líquida del IBI para los inmuebles desocupados.	Inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente.
Portugal (Tipo incrementado en el <i>IMI</i>).	Se dobla el tipo general para los inmuebles desocupados.	Inmuebles desocupados (sin contratos de suministro o facturación por los mismos) durante más de un año.
		.../...

¹⁶⁰ *Vid.*, FALKENBACH, Heidi; NUUJA, Katri; MIERZEJEWSKA, Malgorzata Barbara, «Does a Higher Real Estate Tax...», cit., págs. 5-17. Las autoras sugieren un aumento del tipo aplicable a los terrenos no edificados para que la rentabilidad que se pudiera obtener especulando en el actual panorama alcista con estos se equiparara a la que se puede obtener con otras inversiones.

¹⁶¹ *Vid.*, FALKENBACH, Heidi; NUUJA, Katri; MIERZEJEWSKA, Malgorzata Barbara, «Does a Higher Real Estate Tax...», cit., pág. 5.

¹⁶² La ganancia patrimonial procedente de la venta de una vivienda está exenta en el impuesto sobre la renta en Finlandia cuando el vendedor ha residido efectivamente en el inmueble por un período superior a los dos años (VARTIA, Laura, «Finland's Housing Market...», cit., págs. 21-23).

.../...		
Francia (<i>TLV</i> y modalidad de la <i>TH</i> sobre inmuebles desocupados).	<p><i>TLV</i>: se gravan los inmuebles desocupados mediante una escala creciente según la duración de la desocupación. Aplicación en una serie de municipios.</p> <p><i>TH</i> sobre inmuebles desocupados. De aplicación en los municipios en que <i>no se aplica</i> la <i>TLV</i>. Se sujetan a la <i>TH</i> los inmuebles desocupados.</p>	Inmuebles de uso residencial no amueblados y desocupados durante más de <i>dos</i> años (<i>TLV</i>) e inmuebles de uso residencial no amueblados y desocupados durante más de <i>cinco</i> años (<i>TH</i> sobre inmuebles desocupados).
Italia (Tipo incrementado en el <i>ICI</i>).	Se aplica un tipo incrementado de hasta el 2% en el <i>ICI</i> para los inmuebles desocupados en una serie de municipios.	Viviendas desocupadas en que no conste registrado un contrato de arrendamiento en un período superior a un año.
Finlandia (Tipo incrementado en el <i>IMBI</i>).	Se aplica un tipo incrementado obligatorio (del 1% al 3%) en ciertos municipios y potestativo en el resto.	Terrenos residenciales urbanizables no edificados durante un período superior al año.

Tales medidas han tomado como base, en la mayor parte de los casos, el impuesto municipal que grava la titularidad de determinados derechos sobre los bienes inmuebles, esto es, un impuesto análogo al IBI español. Quizá el caso más significativo sea Francia, que ha creado una figura impositiva propia sobre las viviendas vacías. El problema fundamental, desde un punto de vista técnico-jurídico, ha consistido en la configuración del ámbito objetivo de aplicación de estos gravámenes, esto es, la definición positiva de lo que constituye inmueble desocupado y la delimitación negativa de dicho ámbito, o lo que es lo mismo, la regulación de los casos que caen fuera del presupuesto de hecho del gravamen correspondiente. Significativa, en este último sentido, resulta la exclusión generalizada del gravamen de las segundas residencias o residencias vacacionales. Lo que ha quedado claro es que los países de nuestro entorno más cercano han puesto en marcha este tipo de medidas sin que hayan encontrado una *imposibilidad* técnico-jurídica en la aplicación del concepto de inmueble desocupado, de lo que debiera tomar buena cuenta el Legislador español a la hora de llevar a cabo el desarrollo del TRLRHL en este punto.

En otro orden de consideraciones, se ha analizado la efectividad de estas medidas desde el punto de vista recaudatorio, por un lado, y del cumplimiento del fin extrafiscal perseguido, por otro, destacando una moderada o, en ocasiones, escasa operatividad de la misma respecto a esta última finalidad. Y ello debido, por un lado, a las dificultades inherentes a la gestión de estas medidas y, por otro, a la necesidad de que estas medidas sean lo *suficientemente* penalizadoras para que los propietarios de las viviendas desocupadas se encuentren *realmente* incentivados a hacer un adecuado uso de las mismas frente a las posibilidades que se les presentan adoptando una conducta especulativa. Es en esta última dirección hacia la que apuntan las últimas propuestas de reforma de estas medidas en el plano internacional, planteándose la necesidad de elevar los gravámenes con el fin de adecuar estas medidas al fin extrafiscal perseguido.