

Inmuebles residenciales desocupados como objeto de tributos locales¹

Germán Orón Moratal

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universitat Jaume I de Castellón

Sumario:

I. Preliminar. II. El recargo sobre el IBI de viviendas desocupadas. III. Tasas por prestaciones de servicios e inmuebles desocupados. *III. 1. Tasas por servicios que pueden afectar a inmuebles residenciales. III.2. Tasas por servicios que solo pueden afectar a inmuebles residenciales desocupados.* IV. Impuestos locales sobre viviendas desocupadas. *IV.1. Impuesto municipal sobre viviendas deshabitadas en Navarra. IV.2. El canon municipal sobre viviendas deshabitadas del País Vasco. IV.3. El canon municipal sobre viviendas deshabitadas de Extremadura*

Resumen:

Los inmuebles presentan diversas posibilidades de ser gravados por tributos locales, pero la condición de estar deshabitados les confiere unas aptitudes para ser gravados de forma distinta por impuestos con finalidad extrafiscal, aunque el recargo sobre el IBI está pendiente de desarrollo desde 2002. Por otro lado, es problemático que por la condición de desocupados puedan ser también tenidos en cuenta para ser gravados por tasas por la prestación de servicios, cuando difícilmente les pueden afectar por no ser habitables. Las interpretaciones jurisprudenciales han impedido la aplicación del recargo, abriendo la puerta a una eventual exigencia de responsabilidad patrimonial; y en relación con las tasas presentan importantes diferencias que dan lugar a situaciones bien distintas según el órgano jurisdiccional con competencia.

I. Preliminar

Centrando el tema dentro de los aspectos conflictivos en la actualidad de la tributación local, omitiré referencias a la proliferación de impuestos autonómicos que han tomado como objeto las viviendas vacías o desocupadas², salvo los de aquellos que se han creado con la condición de tributos locales. Esencialmente esos aspectos conflictivos se encuentran en el IBI y en diversas tasas por la prestación de servicios, en unos casos porque se aplican a viviendas deshabitadas, y en otros por tratarse de servicios que tienen como destinatarios exclusivos a los inmuebles residenciales desocupados.

En el ámbito local, desde que en 2002 se estableció la posibilidad, aunque frustrada de momento, de un recargo en el Impuesto sobre bienes inmuebles, aplicable sobre los inmuebles residenciales desocupados, se ha erigido prácticamente como el único problema que dentro del sistema tributario local generan los inmuebles que se encuentran en esas circunstancias, cuando en realidad esos inmuebles han provocado

¹ El presente trabajo ha sido realizado en el marco del proyecto de investigación DER2014-56804-P, titulado "La financiación de las entidades locales: innovaciones para garantizar la autonomía local y la sostenibilidad financiera", financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad.

² Sobre esos tributos autonómicos y otras medidas sobre viviendas vacías me he ocupado en "Las viviendas desocupadas como objeto de medidas constrictivas", en *Anuario de Derecho Municipal 2015*, Madrid, 2016, N.º 9, pág. 175-200

tradicionalmente también problemas en la aplicación de tasas por determinados servicios, en la medida que el contenido de las Ordenanzas fiscales es propio de cada entidad local, e incluso se han creado tasas que toman como referencia exclusiva a inmuebles en esas condiciones (establecidas entre otros por el Ayuntamiento de Torrejón de Ardoz, Barcelona, Badalona...).

Los criterios de los Juzgados y Tribunales no son homogéneos en asuntos en los que se han pronunciado, singularmente en relación con algunas tasas, y de ellos daremos cuenta, así como de acciones que pueden adoptar los Ayuntamientos ante la inactividad gubernamental en relación con el señalado recargo. Asimismo, más allá del régimen del territorio común, haremos una breve referencia a territorios forales y a figuras tributarias como son el Impuesto sobre viviendas deshabitadas que pueden establecer los municipios de Navarra, y el canon de viviendas deshabitadas que para los municipios han regulado el País Vasco y Extremadura, que no es territorio foral.

II. El recargo sobre el IBI de viviendas desocupadas

La Ley 51/2002, de 27 de diciembre, modificó la Ley reguladora de las haciendas locales de 1988, dando nueva redacción al art. 73, y en uno de los párrafos del núm. 4 dispuso lo siguiente: *“Tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, por cumplir las condiciones que se determinen reglamentariamente, los Ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50 por 100 de la cuota líquida del impuesto. Dicho recargo, que se exigirá a los sujetos pasivos de este tributo y al que resultará aplicable, en lo no previsto en este párrafo, las disposiciones reguladoras del mismo, se devengará el 31 de diciembre y se liquidará anualmente por los Ayuntamientos, una vez constatada la desocupación del inmueble, juntamente con el acto administrativo por el que ésta se declare”*.

En su exposición de motivos, como única manifestación en relación con la justificación o explicación, se decía esto: “Destaca, asimismo, la posibilidad de aplicar un recargo a los inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados para facilitar el acceso de todos los ciudadanos al disfrute de una vivienda digna y adecuada”.

La conclusión que se obtiene de lo reflejado en la exposición de motivos es el fin no fiscal de este recargo, que predomina sobre su eventual efecto recaudatorio.

Sobre su regulación vigente, se encuentra en el art. 72.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas locales (TRLRHL), aprobado por RD Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, con idéntica redacción a la originaria.

Estructuralmente este recargo presenta diversos problemas³, como por ejemplo que le corresponde al mismo sujeto activo del impuesto sobre el que recae, y aunque se configura sobre la cuota no es meramente una prestación accesoria de las previstas en el art. 58.2 LGT, pues no se integra en la misma deuda tributaria, por exigirse en momento distinto; también que no está previsto con carácter general como recurso de las Haciendas Locales en el art. 2 del TRLRHL, pero estándolo en una ley es totalmente posible, además de encajar en el art. 105 de la LBRL. Es un recargo con fecha de devengo distinta a la del impuesto sobre el que recae, lo cual comporta que además de las actuaciones comprobadoras que deban darse para constatar la desocupación, el sujeto pasivo pudiera ya no ser el mismo que lo fue del impuesto por haberse producido un cambio de titularidad, y no está clara si a este nuevo titular se le puede atribuir consecuencias por el tiempo que el anterior dueño lo hubiera tenido deshabitado. Por último, y no menos importante es que el presupuesto de hecho del recargo no es coincidente con el hecho imponible del tributo sobre el que recae, pues además de los elementos integrantes de éste se requiere que se trate únicamente de inmuebles residenciales, pero que estén desocupados, circunstancia ésta que lo convierte en un recargo con presupuesto autónomo, que la ley no califica expresamente como un hecho imponible propio del recargo, y que es distinto del propio del impuesto⁴.

Hasta la fecha, el problema y obstáculo insuperable que ha encontrado este recargo es el de la inexistencia de desarrollo reglamentario, pues hay municipios que han regulado el recargo por entender que en el ejercicio de su poder tributario reconocido en el art. 133.2 CE, la Ordenanza fiscal era el cauce adecuado para fijar en su territorio las condiciones para considerar desocupado el inmueble residencial, mientras que otros, a la vista de la jurisprudencia que se ha ido produciendo, lo han establecido pero demoran su aplicación al momento en que la norma establezca qué es un inmueble residencial desocupado. Las sentencias que se han dictado contra las ordenanzas recurridas han estimado los recursos por entender que es el Estado, y en concreto el Gobierno quien

³ Sobre este recargo se han ocupado diversos autores, pudiendo remitir, entre otros, a IRASTORZA LETAMENDIA, L.J., "Modificación en el impuesto de bienes inmuebles en relación con las viviendas desocupadas. ¿Un aborto Legislativo?", en *Zergak -Gaceta Tributaria del País Vasco*, núm. 25/2003; VILLAR EZCURRA, M., GOROSPE OVIEDO, J.I., PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., "Impuestos sobre infrautilización de la tierra, sobre solares sin edificar y viviendas desocupadas", en *Tributos locales y autonómicos*, Aranzadi, 2006, pág. 511 y ss; GARCÍA MARTÍNEZ, A. Y JIMÉNEZ VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D.J., "La fiscalidad especial sobre vivienda vacía en España y en otros países de la Unión Europea", en *RCT-CEF*, núm. 297, 2007, pág. 49 y ss; ALÍAS CANTÓN, M., "A vueltas con el recargo de hasta un 50 por cien en el IBI de las viviendas desocupadas", en *Revista digital CEMCI*, nº. 25, 2015, accesible en <http://revista.cemci.org/numero-25/tribuna-1-a-vueltas-con-el-recargo-de-hasta-un-50-por-cien-en-el-ibi-de-las-viviendas-desocupadas>; NAVARRO GARCÍA, A. "Medidas fiscales para garantizar el derecho de acceso a la vivienda: el recargo del IBI y otras medidas tributarias sobre las viviendas desocupadas", en *Tributos locales*, núm. 123, 2015-2016; ALONSO GIL, M., "La anómala tributación de la vivienda vacía: especial referencia a las medidas de gravamen en el ámbito local", *Tributos locales*, núm. 132, 2017, pág. 37 y ss.

⁴ Los recargos sobre la cuota o base de un tributo tienen el mismo hecho imponible que el tributo sobre el que recaen cuando no se exige más operación intelectual que la de aplicar el correspondiente porcentaje, pero cuando ello no es simplemente así, como ocurre en este caso, que requiere identificar los inmuebles que reúnan las características exigidas, la obligación que deriva es distinta, con los sujetos pasivos que corresponda, pues no todos los del tributo base lo serán del recargo, y con un hecho imponible, en este caso no así calificado expresamente en la ley distinto del tributo base, y ello aunque sea el mismo sujeto activo. Vid las consideraciones que sobre los recargos hacía en mi *Régimen fiscal del juego en España*, Tecnos, Madrid, 1990, pág. 164 y ss.

reglamentariamente debe fijar las condiciones del inmueble residencial permanentemente desocupado⁵.

El poder tributario constitucionalmente reconocido en el art. 133.2 CE, cuyo ejercicio requiere en la mayoría de los casos la aprobación de leyes, las entidades locales no pueden ejercerlo directamente por no ser titulares de poder legislativo, aunque sí pueden satisfacer el principio de autoimposición, esto es, que los representantes aprueben tributos que deban soportar sus representados. En el caso del recargo que nos ocupa, los tribunales le han dado preminencia o supremacía al poder reglamentario del Gobierno del Estado, frente al poder reglamentario de los Plenos de las Corporaciones municipales, con la discutible interpretación efectuada a partir de la desafortunada calificación realizada por el art. 133 CE del poder originario estatal y reafirmada por el Tribunal Constitucional de que el poder tributario de las entidades locales es derivado (por ej., STC 233/1999, de 13 de diciembre, F.J. 10; 100/2012, de 8 de mayo, F.J. 7; o 118/2016, de 23 de junio, F.J.2), cuando derivado sería si lo reconocieran las leyes, no la Constitución, como acontecía antes de la Constitución de 1978 con la Ley General Tributaria de 1963, siendo ahora un problema de límites, ciertamente distintos, pero no de naturaleza, pues es la Constitución la que lo atribuye al Estado, Comunidades Autónomas y Entidades locales.

Quizás porque la delimitación de la vivienda desocupada con carácter permanente pueda identificarse con la descripción del hecho imponible de este recargo, que ya hemos dicho que no coincide con el del Impuesto base sobre el que recae, no se ha tenido en cuenta otra posible interpretación, también con respaldo del TC, pues como recordaba en el Auto 123/2009, de 30 abril, referido al mismo precepto legal, art. 72.4 TRLRHL, pero al párrafo que permite tipos diferenciados según el uso de los no residenciales, al decir que “el ámbito de colaboración normativa de los municipios, en relación con los tributos locales, [es] mayor que el que podría relegarse a la normativa reglamentaria estatal”, por dos razones: porque “las ordenanzas municipales se aprueban por un órgano —el Pleno del Ayuntamiento— de carácter representativo (art. 22.2.d de la Ley reguladora de las bases del régimen local de 1985, en adelante LBRL)”; y porque “la garantía local de la autonomía local (arts. 137 y 140 CE) impide que la ley contenga una regulación agotadora de una materia —como los tributos locales— donde está claramente presente el interés local” (STC 132/2001, de 8 de junio, FJ 5)⁶. No

⁵ Entre otras, vid., las sentencias del TSJ Cataluña (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª), sentencia núm. 535/2011, de 22 de julio (ROJ: STSJ CAT 10211/2011 - ECLI:ES:TSJCAT:2011:10211), y las del TSJ de Asturias (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) núm. 840/2014, de 28 de noviembre (ROJ: STSJ AS 3357:2014, ECLI: ES:TSJAS:2014:3357) y núm. 93/2015 de 16 de febrero (ROJ: STSJ AS 149:2015, ECLI: ES:TSJAS:2015:149); TSJ de Andalucía, Granada, en sentencia 825/2015, de 4 de mayo (Roj: STSJ AND 8246/2015 - ECLI: ES:TSJAND:2015:8246); TSJ de Madrid, en sentencia 327/2016, de 27 de abril (Roj: STSJ M 6051/2016 - ECLI: ES:TSJM:2016:6051) además de ALÍAS CANTÓN, “A vueltas con el recargo... cit., por todos, vid., FERNANDEZ JUNQUERA, M., “Divergencias jurisprudenciales relativas al recargo sobre determinadas viviendas en el IBI, en *Tributos locales*, núm. 120, pág. 13 y ss.

⁶ En este mismo auto se afirma también que “Por lo expuesto, cuando se trata de ordenar por ley los tributos locales, la reserva de ley “ve confirmada su parcialidad, esto es, la restricción de su ámbito” [SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10 b)], pues la reserva de ley prevista en el art. 31.3 CE no puede entenderse desligada “de las condiciones propias al sistema de autonomías territoriales que la Constitución consagra (art. 137) y específicamente —en el presente proceso— de la garantía constitucional de la autonomía de los municipios (art. 140)”, tanto más cuando el art. 133.2 CE establece la posibilidad “de que las Comunidades Autónomas y las corporaciones locales establezcan y exijan tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes”, procurando así la Constitución “integrar las exigencias diversas en este campo, de la reserva de Ley estatal y de la autonomía territorial, autonomía que, en lo que a las

obstante, dejar en manos del Gobierno de la Nación el desarrollo reglamentario, tampoco respetaría el principio de reserva de ley que para el hecho imponible se exige con grado máximo (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 6)

En este punto, debe indicarse que en Andalucía, la ley 1/2010, de 8 de marzo, que establece en su art. 25 lo que en esa Comunidad Autónoma es una vivienda deshabitada, que fue modificada por el Decreto-ley 6/2013, de 9 de abril, y después tramitado como Ley 4/2013, de 1 de octubre, en su art. 39, regula la declaración e inscripción en el *Registro de Viviendas Deshabitadas* y dispone que también habrá de ser notificada al Ayuntamiento en cuyo término se ubique la vivienda a fin de que por el mismo se proceda, en su caso, a la aplicación del recargo del impuesto de bienes inmuebles conforme establece la ley reguladora de este tributo. Parece que para el legislador andaluz el concepto de vivienda deshabitada por él fijado puede habilitar a los Ayuntamientos, algo que no fue cuestionado por el Estado en el recurso de inconstitucionalidad núm. 4286-2013 y ya resuelto por sentencia 93/2015, de 14 de mayo, aunque sí lo fue el concepto de vivienda deshabitada, cuyo precepto regulador fue confirmado en este punto como constitucional, pero al haberse recurrido también la Ley 4/2013 (recurso 7357/2013), sigue en suspenso su posible aplicación. No obstante, también es cierto que las Comunidades Autónomas, al menos las de régimen común, carecen de competencias para regular tributos locales.

En conclusión, pues, este recargo, hoy por hoy, es una mera previsión programática en la Ley, ayuna del necesario desarrollo reglamentario que impide la consecución del fin no fiscal que la propia ley que lo introdujo declaraba en su preámbulo y, cuya inexistencia de desarrollo suscita otros problemas.

En efecto, en relación con las omisiones de la Administración hay una jurisprudencia consolidada del Tribunal Supremo al respecto, y referida también a las dificultades de su enjuiciamiento. En este sentido, la Sentencia de 19 de enero de 2015 (Roj: STS 142/2015 - ECLI: ES:TS:2015:142) y las citadas en ella, confirman el carácter restrictivo de esos enjuiciamientos, pero se admite la posibilidad de declarar judicialmente la invalidez de una norma reglamentaria por razón de una omisión en la misma, que puede ser apreciada en dos casos, según esa misma jurisprudencia. Cuando tal omisión sea considerada un incumplimiento de una *obligación expresamente prevista por la ley o de una norma de derecho europeo* (1), o cuando esa omisión o silencio reglamentario suponga la *creación implícita de una situación jurídica contraria al ordenamiento jurídico* (2). La ausencia de la regulación reglamentaria puede afectar negativamente a la suficiencia financiera de las Administraciones locales constitucionalmente prevista (art. 142 CE), e incluso obstaculizar la estabilidad presupuestaria y el equilibrio presupuestario exigido (art. 135.1 y 2 CE), lo que puede suponer además del incumplimiento de la Ley de Haciendas locales, que dicho silencio *determine la creación implícita de una situación jurídica contraria a la Constitución o al ordenamiento jurídico*, pues a su vez el incumplimiento afecta al fin no de fiscal facilitar el acceso de todos los

corporaciones locales se refiere, posee también una proyección en el terreno tributario, pues éstas habrán de contar con tributos propios y sobre los mismos deberá la Ley reconocerles una intervención en su establecimiento o en su exigencia, según previenen los arts. 140 y 133.2 de la misma Norma fundamental" [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10 b)].

ciudadanos al disfrute de una vivienda digna y adecuada y por ende incide en el incumplimiento del mandato constitucional de art. 47 CE.⁷

En principio, los supuestos enjuiciados parten de la existencia de una norma con omisiones, pero para poder ser apreciada la omisión cuando no haya norma, por no haberse dictado como ocurre en nuestro caso, debería acudir a la exigencia de responsabilidad patrimonial, y acreditar los daños⁸, pues en la mayoría de casos llevados a los tribunales sí había norma reglamentaria, que tenía omisiones y que es la que se impugnaba. Parece, pues, que la ausencia de desarrollo reglamentario puede

⁷ La sentencia de 19 de enero de 2015, razona así: "Interesa advertir, antes de nada, que el control jurisdiccional de las omisiones reglamentarias que viene ejerciendo esta Sala es de carácter restrictivo, pues, con carácter general, venimos declarando que la estrecha vinculación de la potestad reglamentaria con la función constitucional de dirección política del Gobierno, reconocida en el artículo 97 de la CE, dificulta que el autor del reglamento pueda ser forzado por los Tribunales a ejercer la potestad reglamentaria en un sentido predeterminado.

Ello no significa, no obstante, que no pueda declararse judicialmente la invalidez de una norma reglamentaria por razón de una omisión reglamentaria, que naturalmente puede ser apreciada, según esa misma jurisprudencia, por todas Sentencias de 5 de diciembre de 2013 (recurso de casación nº 5886 /2009), en dos casos. Cuando tal omisión sea considerada un incumplimiento de una *obligación expresamente prevista por la ley o de una norma de derecho europeo* (1), o cuando esa omisión o silencio reglamentario suponga la *creación implícita de una situación jurídica contraria al ordenamiento jurídico* (2).

Sin que esta caracterización de la fiscalización judicial de las omisiones reglamentarias suponga, en modo alguno, un control judicial sobre la predeterminación del contenido de la posterior norma, pues constatado el deber legal de dictar una determinada regulación por la Administración y el incumplimiento de la misma, ello no comporta que pueda judicialmente establecerse el contenido de esa disposición futura. Recordemos que el artículo 71.2 de la LJCA dispone que " *los órganos jurisdiccionales no podrán determinar la forma en que han de quedar redactados los preceptos de una disposición general en sustitución de los que anularen (...)*".

En este sentido, nos venimos pronunciando desde las Sentencias de 7 de octubre de 2002 (recurso contencioso administrativo nº 48/1999) y de 28 de junio de 2004 (recurso contencioso administrativo nº 74/2002) y las citadas en ellas. Doctrina seguida en otras de 19 de febrero de 2008 (recurso contencioso administrativo nº 95/2007), de 19 de noviembre de 2008 (recurso contencioso administrativo nº 55/2007), de 3 de marzo de 2010 (recurso contencioso administrativo nº 4/2008), de 3 de mayo de 2012 (recurso contencioso administrativo 29/2008), cuando declaramos que << *Las pretensiones deducidas frente a la omisión reglamentaria han encontrado tradicionalmente en nuestra jurisprudencia, además de la barrera de la legitimación, un doble obstáculo: el carácter revisor de la jurisdicción y la consideración de la potestad reglamentaria como facultad político-normativa de ejercicio discrecional. (...) Ahora bien, tales reparos no han sido óbice para que, ya desde antiguo, se haya abierto paso una corriente jurisprudencial que ha admitido el control judicial de la inactividad u omisión reglamentaria. En el ejercicio de esta potestad son diferenciables aspectos reglados y discrecionales (Cfr. SSTS 8 de mayo de 1985, 21 y 25 de febrero y 10 de mayo de 1994), y no es rechazable ad limine, sin desnaturalizar la función jurisdiccional, una pretensión de condena a la Administración a elaborar y promulgar una disposición reglamentaria o que ésta tenga un determinado contenido, porque el pronunciamiento judicial, en todo caso de fondo, dependerá de la efectiva existencia de una obligación o deber legal de dictar una norma de dicho carácter en un determinado sentido. En el bien entendido de que únicamente es apreciable una ilegalidad omisiva controlable en sede jurisdiccional cuando el silencio del Reglamento determina la implícita creación de una situación jurídica contraria a la Constitución o al ordenamiento jurídico o, al menos, cuando siendo competente el órgano titular de la potestad reglamentaria para regular la materia de que se trata, la ausencia de la previsión reglamentaria supone el incumplimiento de una obligación legal establecida por la Ley o la Directiva que el Reglamento trata de desarrollar y ejecutar o de transponer. (...) En definitiva, como se ha dicho anteriormente, únicamente cabe apreciar una ilegalidad omisiva controlable jurisdiccionalmente, cuando, siendo competente el órgano titular de la potestad reglamentaria para regular la materia de que se trata, la ausencia de previsión reglamentaria supone el incumplimiento de una obligación expresamente establecida por la Ley que se trata de desarrollar o ejecutar, o cuando el silencio del Reglamento determine la creación implícita de una situación jurídica contraria a la Constitución o al ordenamiento jurídico. Aunque, en ocasiones, para la omisión reglamentaria relativa, el restablecimiento de la supremacía de la Constitución o de la Ley, pueda consistir en negar simplemente eficacia jurídica al efecto derivado de dicho silencio del reglamento contrario al ordenamiento jurídico (Cfr. SSTS 16 y 23 de enero de 1998, 14 de diciembre de 1998 y 7 de diciembre [sic] de 2002)>> (Sentencia de 28 de junio de 2004 recaída en el recurso contencioso administrativo nº 74/2002)".*

⁸ Por inexistencia de una iniciativa legislativa puede verse la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 febrero de 2015, Recurso de Casación núm. 120/2013 (Roj: STS 507/2015 - ECLI: ES:TS:2015:507), si bien en ese caso no se consideró que se daban los supuestos para indemnizar.

causar perjuicios, pero el daño sólo puede existir si se ha aprobado el recargo, pues no habiéndose aprobado por la entidad local no cuenta como recurso financiero. Ahora bien, como conforme a la jurisprudencia existente sólo podrá aplicarse el recargo tras la aprobación de la norma reglamentaria por el Gobierno, en un hipotético recurso exigiendo la responsabilidad patrimonial por inactividad, y que debiera presentarse anualmente, de ser estimado, se debería dejar para la ejecución de sentencia la cuantificación concreta del mismo, pues en tanto no se pueda saber qué viviendas del municipio entran dentro de las permanentemente desocupadas, no podrá saberse el concreto perjuicio causado que debe indemnizarse.

Por último, señalar que el recargo comentado no sirve para discriminar entre residencias habituales y otro tipo de residencia, algo que sí han podido hacer municipios del País Vasco al amparo de la Ley del Concierto, sobre cuya constitucionalidad dudaron algunos órganos judiciales de ese territorio, no habiéndose admitido a trámite por el TC (autos 109, 110 y 111 de 18 de julio de 2017).

La comisión de expertos sobre la reforma de la financiación local en el Informe emitido el 26 de julio de 2017⁹, mayoritariamente consideró que dada la naturaleza del impuesto, no resulta adecuado realizar distinción alguna entre inmuebles en función de su destino o utilización, por introducir elementos de discriminación (*v. gr.* inquilinos frente a propietarios), si bien una parte minoritaria abogó por conferir un tratamiento fiscal más favorable a la vivienda habitual (tipo reducido o coeficiente reductor) y dotar de la regulación necesaria al recargo sobre bienes inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente actualmente previsto en el TRLRHL. En relación con este último –dice el Informe–, sería necesario hacer referencia expresa a las condiciones que deben concurrir en este tipo de inmuebles para su aplicación y al resto de circunstancias necesarias para su exigencia; como podría plantearse extender el recargo a otro tipo de bienes inmuebles no residenciales que se encuentren desocupados con carácter permanente.

III. Tasas por prestaciones de servicios e inmuebles desocupados

La prestación de servicios por un ente público puede dar lugar al establecimiento de tasas si así se acuerda por el titular del poder tributario. Hay servicios que son de solicitud o recepción obligatoria, y el destinatario de los mismos puede estar sujeto a la tasa establecida. Por ejemplo, el pasaporte es obligatorio obtenerlo para viajar a determinados destinos fuera de España, o que se administren ciertas vacunas, y para ello se debe satisfacer la correspondiente tasa, pero si no se va a viajar no es necesario solicitarlo. En cambio, el DNI es obligatorio obtenerlo a partir de determinada edad y renovarlo periódicamente, con el correspondiente devengo de la tasa, aunque hay exenciones.

Las edificaciones urbanas, por el hecho de serlo son objeto de distintos impuestos (IBI, IRPF, IP), y por la prestación de determinados servicios públicos también su titular o usuario, puede ser gravado por tasas. La realidad jurídica municipal nos muestra la existencia de tasas por servicios que prestándose con carácter general pueden afectar

⁹ En el apartado III.1.1.4.3 Viviendas habituales, desocupadas y de protección oficial, pág. 29-30, accesible a 22 de enero de 2018 en la siguiente dirección [http://www.minhfp.gob.es/Documentacion/Publico/CDI/Sist%20Financiacion%20y%20Deuda/InformacionEELLS/2017/Informe final Comisi%C3%B3n Reforma SFL.pdf](http://www.minhfp.gob.es/Documentacion/Publico/CDI/Sist%20Financiacion%20y%20Deuda/InformacionEELLS/2017/Informe%20final%20Comisi%C3%B3n%20Reforma%20SFL.pdf)

a inmuebles residenciales, ocupados o no, y también la existencia de tasas que se han previsto por servicios cuyos destinatarios sólo lo son los inmuebles desocupados. Por ello, distinguiremos entre un tipo de servicios y otros.

Téngase en cuenta que los servicios o actividades administrativas deben ser competencia local, si la tasa la establece un ente de esta naturaleza y realizarse en régimen de derecho público, y el servicio o actividad debe referir, afectar o beneficiar de modo particular a los sujetos pasivos (art. 20.1 TRLRHL), por lo que si afecta o beneficia con carácter general a toda la ciudadanía no puede justificarse la tasa.

III. 1. Tasas por servicios que pueden afectar a inmuebles residenciales

Para que un inmueble sea habitable y obtener las correspondientes licencias de ocupación debe disponer, entre otras circunstancias, de suministro de agua potable y de energía eléctrica. El suministro de agua en la mayoría de las poblaciones lleva aparejada la correspondiente tasa, por lo que de modo similar al pasaporte, si se quiere agua se está obligado a solicitarla para que el inmueble sea habitable. Pero si no se tiene esa pretensión, como con el pasaporte si no se va a viajar, no podrá haber lugar a la tasa por suministro de agua. Es de todo punto improcedente, pues, exigir estar en el padrón de dicha tasa a quien no requiere el suministro de agua, por no habitar la vivienda.

¿Y la recogida de residuos? Este es, junto al DNI, el típico ejemplo de los servicios de recepción obligatoria, pero ¿Quién está obligado a recibirlo? ¿Todo inmueble residencial por el hecho de serlo llevará para su titular la consecuencia de estar obligado a recibir el servicio? Ciertamente la jurisprudencia, en los últimos años, está dando respuestas bien distintas, y de ello nos vamos a ocupar, aun cuando también lo referiremos a algún otro servicio.

Aun cuando no se refiere a inmuebles residenciales, el TS en sentencia de 10 de abril de 2002 (ROJ: STS 2506/2002 - ECLI: ES:TS:2002:2506), entendió que la regla general de la obligación de contribuir por los titulares y usuarios del bien inmueble se exceptiona por la «baja» en el ejercicio de la actividad, comunicada a la Corporación y rechazó declarar como doctrina legal la siguiente: «la obligación de contribuir en la Tasa de Recogida de Basuras no se exceptiona por la baja en el ejercicio de la actividad, ya que, al tratarse de un servicio de prestación obligatoria, procede la exacción de la Tasa aun cuando el interesado no utilice el servicio, siempre que éste sea efectivamente prestado por la Administración. La declaración de baja en el ejercicio de la actividad podría dar lugar, en función de lo previsto en la Ordenanza Municipal, a variación o no de Epígrafe, pero en ningún caso al cese de la obligación de contribuir por el local concreto». Luego, a sensu contrario, la baja en la actividad podría dar lugar a dejar de estar obligado por la tasa.

En relación con otra tasa de servicios, rechaza la interpretación del Abogado del Estado de que no se grava «el uso efectivo de las aguas para el riego», sino que mantiene como hecho imponible «la aptitud de los terrenos para recibir el agua», fijando como doctrina que cuando se acredite la inexistencia del uso efectivo de las aguas para el riego, que es el hecho imponible de la aludida tasa, no se podrá girar liquidación alguna por dicho

concepto, aunque exista la aptitud potencial de los terrenos de recibir agua (STS de 13 de enero de 1986 Roj: STS 19/1986 - ECLI: ES:TS:1986:19)¹⁰.

Sobre recogida de residuos o basuras, la sentencia del TS de 7 de marzo de 2003 (Roj: STS 1558/2003 - ECLI: ES:TS:2003:1558) recuerda que “Es doctrina reiterada de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, que excusa de la cita concreta en sentencias, que la Tasa referida se devenga en la medida en que el servicio de recogida de basuras esté establecido, y los locales, viviendas, etc, se hallen en la ruta que siguen los vehículos de recogida, siendo a estos efectos intranscendente que ocasionalmente una vivienda concreta se halle desocupada, pues no por ello el servicio de recogida los elude”. Y después, como explicación afirma: “Es algo similar a la diferencia ontológica entre potencia y acto. La Tasa se devenga no solo cuando efectivamente se recogen basuras ("acto"), sino también cuando existe la posibilidad ("potencia") de utilizar el servicio, cuando el Ayuntamiento pone todo de su parte para que si se producen basuras, estas sean recogidas. Ocurre algo parecido con los servicios públicos de electricidad, gas, teléfonos, prestados por empresas particulares que cobran siempre una tarifa fija, aunque durante algún tiempo no se consuma electricidad o gas o no se utilice el teléfono”. Se refiere la sentencia a que la desocupación sea ocasional, o que durante algún tiempo no se utilicen¹¹, pero nada dice sobre que la tasa sea exigible en cualquier caso. Por tanto, ¿si se da la baja del padrón y también, si lo hay, del suministro de agua, la tasa será exigible? Con los servicios de electricidad, gas, teléfono, sin duda, si el usuario se da de baja, ya no se le podrá cobrar tarifa alguna, ni fija, ni de uso.

La prestación del servicio al usuario, a una vivienda que reúne condiciones de habitabilidad, sin duda que conlleva la obligación de la tasa, pero si no las reúne, no debería proceder, pues el servicio, o más concretamente su prestación no le afecta, y así lo reconoce, aunque en el pasado siglo, el TSJ de Castilla León (Valladolid) en sentencia 366/1998, de 6 de marzo de 1998 (ROJ: STSJ CL 910/1998 - ECLI: ES:TSJCL:1998:910).

Situándonos en el siglo actual encontramos sentencias como las del JCA de Tarragona núm. 30/2011, de 25 de enero (Roj: SJCA 17/2011 - ECLI:ES:JCA:2011:17), donde se justifica la exigencia de la tasa desde la fecha del certificado final de obra y no desde la expedición de la cédula de habitabilidad, porque no puede hacerse depender la exigibilidad de una tasa de la obtención de un documento cuya solicitud depende del propietario y que es expedido por otra Administración, además de que las viviendas no se puedan vender por el promotor a terceros no afecta a la exigibilidad de la tasa. Con consecuencias similares se pronuncia el JCA de Madrid en sentencias 11/2015, de 13 de enero (Roj: SJCA 1391/2015 - ECLI: ES:JCA:2015:1391) y 294/2015 de 14 de octubre (ROJ: SJCA 2436/2015 - ECLI:ES:JCA:2015:2436),

¹⁰ El TSJ de Asturias tiene diversas sentencias de fecha 8 de enero de 2002 (una de ellas ROJ: STSJ AS 28/2002 - ECLI: ES:TSJAS:2002:28), referidas al Canon de regulación y Tarifa de Utilización del agua, en las que declara la procedencia del pago aunque no se pueda utilizar por falta de elementos de distribución. En realidad se trata de un tributo del que mayoritariamente la doctrina considera que tienen naturaleza de contribución especial, tal y como señalaba en “Financiación del saneamiento y depuración de aguas residuales”, *REALA*, núm. 269, 1996, pág.17 y en “Financiación FEDER de obras hidráulicas y fiscalidad del agua”, *Noticias de la Unión Europea*, Núm. 289. 2009, pp. 51-59.

¹¹ Este criterio, con cita de la sentencia del TS se sigue por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 9ª), en Sentencia núm. 205/2010 de 9 de febrero (ROJ: STSJ M 1611/2010 - ECLI: ES: TSJM:2010:1611) y 1184/2010, de 17 de noviembre (Roj: STSJ M 17072/2010 - ECLI: ES:TSJM:2010:17072).

Sin duda, las sentencias que tienen como referencia la implantación del servicio o su mera existencia, parece que toman en cuenta consideraciones más propias del tributo contribución especial, que del de la tasa, puesto que potencialmente pueda afectar o beneficiar la existencia de un servicio, a un eventual sujeto pasivo que pueda utilizarlo, que le afecte o beneficie, es idóneo para las contribuciones especiales¹², pues la obra o el servicio que se establezca o amplíe beneficiará especialmente a los sujetos pasivos con independencia de que el inmueble esté o no ocupado, pero para las tasas el servicio se debe solicitar o estar obligado a recibirlo por provocarlo, pero si además de no querer recibirse, tampoco se provoca y no se puede recibir, la baja en el padrón del tributo debiera ser posible, como así se contempla en la sentencia del TSJ de la CAIB, núm. 37/2016, de 29 de enero de 2016 (ROJ:STSJ BAL 37/2016 - ECLI:ES:TSJBAL:2016:37) y en el siglo pasado la sentencia del TSJ de Castilla León, 208/98, de 24 de febrero de 1998 (Roj: STSJ CL 763/1998 - ECLI: ES:TSJCL:1998:763)¹³.

Si la vivienda está deshabitada y por ejemplo, no se quiere el servicio de suministro de agua, dándose de baja del padrón dejará de ser sujeto pasivo de la tasa por el suministro de agua, y si no se puede autoabastecer, no se le puede exigir la tasa por el servicio de alcantarillado, ni por lo tanto tampoco debiera ser exigible por la recogida de basuras, dada la improcedencia de ser habitada. Otra cosa sería si a pesar de carecer de agua, e incluso suministro de energía eléctrica, estuviera habitada. Siendo habitable, la circunstancia de su desocupación eventual, circunstancial o no, no debe impedir la sujeción, sin perjuicio de la posibilidad de ser tenidas en cuenta esas circunstancias en la cuantificación del tributo, aun cuando la intensidad del uso no suele ser relevante en estos casos, por las dificultades de medición, a diferencia del suministro de agua¹⁴.

El Ayuntamiento de Vitoria, con la finalidad de penalizar las viviendas desocupadas, estableció un incremento en la tasa de recogida de residuos, que con muy buen criterio fue dejada sin efecto por la sentencia del TSJ del País Vasco (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) núm. 171/2013 de 19 de marzo (Roj: STSJ PV 7/2013 - ECLI: ES:TSJPV:2013:7), en la que además de cuestionar los criterios de cuantificación,

¹² Así lo recuerda la sentencia del TSJ de Navarra de 29 de junio de 2000, Roj: STSJ NA 1371/2000 - ECLI: ES:TSJNA:2000:1371), y otras posteriores que invocan jurisprudencia del TS sobre el beneficio en potencia, como el TSJ de la CV en Sentencia núm. 1435/2002 de 4 de noviembre (ROJ: STSJ CV 10551/2002 - ECLI:ES:TSJCV:2002:10551) o el de Cataluña en Sentencia núm. 732/2014 de 29 de septiembre (ROJ: STSJ CAT 10019/2014 - ECLI:ES:TSJCAT:2014:10019). Más ampliamente hasta 1999, vid. FERNÁNDEZ MARTÍN, F., *Estudio jurisprudencial de las contribuciones especiales*, Universidad de Almería, 1999

¹³ La sentencia citada del TSJ de la CAIB dice así: "El hecho de que el inmueble se halle desocupado, es decir, que no residan personas en él, no conlleva que no se genere el hecho imponible, ya que el servicio público de tratamiento de residuos se efectúa por el Consistorio, directa o indirectamente, sin que la falta de su uso como vivienda o local implique la no producción de basuras.

La TRSU ostenta un hecho imponible de producción continuada, habiéndose organizado mediante padrón o matrícula.

Todos y cada uno de los inmuebles mencionados como carentes de ocupantes figuran dados de alta en el padrón, sin que la parte actora haya solicitado la baja del mismo a los efectos de no devengarse ni exigirse la tasa".

¹⁴ Sobre la discusión de un mayor o menor importe por uso, aunque en un centro docente, vid. la STS de 18 de noviembre de 2003 (ROJ: STS 7277/2003 - ECLI:ES:TS:2003:7277). Otra cuestión, próxima a la que nos ocupa pero no directamente relacionada es la que se suscita sobre si el principio de capacidad económica puede ser utilizado como criterio modulador de la cuantía de la tasa, pudiéndose además justificar que la menor contribución al coste del servicio público de unos sujetos pasivos pueda ser repercutida a otros sujetos sin que éstos hayan generado un mayor coste proporcional a la mayor contribución exigida, y que ha sido admitida en recurso de casación por Auto de 30 de octubre de 2017 (Roj: ATS 12270/2017 - ECLI: ES:TS:2017:12270A)

afirma que el hecho imponible de la tasa no es la propiedad de la vivienda, y que se actuó con desviación de poder.

Como se ha dicho más arriba, las tasas gravan la prestación de servicios o realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario. El servicio de recogida de basuras y, en su caso, el posterior tratamiento, afecta a quien lo provoca, quien genera residuos, un inmueble residencial deshabitado y que no puede ser habitado por carecer de suministros para ser habitable, en principio no puede generar residuos que deban recogerse y tratarse. Aplicar la tasa a todos los inmuebles residenciales, con independencia de su condición de habitables, y gravando a los desocupados durante el tiempo en que no pueden ser habitados, equipararía la tasa al impuesto sobre bienes inmuebles y no es baladí recordar un *obiter dicta* de una sentencia del TS de 8 de febrero de 2003 (Roj: STS 783/2003 - ECLI: ES:TS:2003:783), relacionada con un incremento del Impuesto sobre Bienes Inmuebles del 0,10%, que no excedía los límites legales, pero que el demandante relacionaba directamente con la supresión de la tasa de recogida de basuras en Barcelona, lo cual no se acreditó. No obstante ello, dice la sentencia que: *“De estar probado lo que asevera la Cámara recurrente no cabe duda de que estaríamos en presencia de una desviación de poder, al utilizar el Ayuntamiento sus facultades --la subida del tipo del IBI--, para fines diferentes de los previstos en la norma --la absorción del impacto económico producido por la eliminación parcial de la tasa de limpieza o recogida de residuos--, con lo que se producirían consecuencias inadmisibles, amén de otras varias, derivadas de la confusión de los hechos imponibles de uno y otro tributo. Así, el propietario de una vivienda o local de las características previstas en la Ordenanza pasaría de hecho a abonar una tasa con independencia de que se preste o no el servicio, y además se le impondría un tipo -0,10%- que no resultaría de la Memoria Económica.*

Ello provocaría la nulidad del acto por incurrir en la aludida desviación del poder, prevista en el art. 45.1 de la Ley de la Jurisdicción de 1958 como causa de anulabilidad del acto. Pero una simple conjetura, no probada, no puede servir de sustento a tan severa consecuencia, por lo que debemos desestimar el motivo”.

Que las Ordenanzas fiscales de la tasa por recogida de residuos, impidan la baja en el padrón de la misma cuando el inmueble además de estar desocupado, no resulte habitable por carecer de suministro de agua, o de energía, es tan arbitrario como impedir la baja en el padrón de la tasa de suministro de agua, pues si se sigue siendo destinatario del servicio de suministro de agua, que se haga uso o no del agua, es decisión del sujeto, pero si no se le suministra el agua, aun cuando la instalación exista, y se suministre a los demás vecinos, quien no es destinatario no tiene la posibilidad de obtener el fluido, y por tanto el servicio ni le afecta, ni le beneficia, pues no lo puede utilizar. Si no está dado de baja del padrón siempre tendría la posibilidad de utilizarlo, y en tanto no se dé la baja seguiría siendo sujeto pasivo, y por tanto también se le podría así considerar en la tasa por recogida de residuos, pero es injusto exigirla al titular del inmueble residencial que ha decidido no darle el destino natural y lo tiene deshabitado, o al promotor que no habiendo conseguido enajenar las construcciones, ni arrendarlas,

las mantiene sin suministros de agua, luz¹⁵..., lógicamente salvo que hubiera autoabastecimiento.

Ni la LGT de 2003, ni las modificaciones habidas en relación con las tasas en la legislación de hacienda local, han incidido en este punto en la configuración de la categoría tributaria de la tasa, pero sin embargo sí se aprecia en sentencias de Juzgados de lo Contencioso, y en algunos TSJ, desde los inicios del siglo XXI, que hay una tendencia a aceptar que la existencia del servicio justifica la exigencia de la tasa a cualquier inmueble, habitable o no, y habitado o no, sin diferenciar lo que es el establecimiento de un servicio y la prestación del mismo, pues si las contribuciones especiales pueden establecerse por el establecimiento de servicios públicos, y con independencia de su uso, la prestación da lugar a la tasa, siendo compatibles ambos tributos como dispone el art. 22 TRLRHL. Además de que las contribuciones se devengan cuando el servicio ha comenzado a prestarse (art. 33 TRLRHL).

Con independencia de que se financiase el establecimiento del servicio con contribuciones especiales o no, aun cuando para cuantificar la tasa, entre los costes a tener en cuenta, se han de considerar la amortización del inmovilizado, y los necesarios para el mantenimiento y desarrollo razonable del servicio (art. 24.2 TRLRHL), es de todo punto injusto que quien no puede utilizar el servicio de recogida de basuras se viera obligado al pago del tributo, pues no siendo habitable el inmueble con destino residencial, tampoco interviene en la pérdida de valor por el uso del inmovilizado.

III.2. Tasas por servicios que solo pueden afectar a inmuebles residenciales desocupados

Son diversos los municipios que han establecido tasas por la prestación de diversos servicios que tienen como destinatarios exclusivos a los inmuebles residenciales desocupados. Entre ellos encontramos a Barcelona, Lleida, Badalona, Terrassa o Torrejón de Ardoz.

En Cataluña las distintas tasas aprobadas lo han sido a partir de la existencia de una ley autonómica sobre el derecho a la vivienda, que ha dado pie a establecer como hechos imponibles, la actividad municipal inspectora y de control sobre las viviendas declaradas vacías o permanentemente desocupadas, o por cada expediente incoado para declaración de la utilización anómala de la vivienda. Los recurrentes han sido sujetos pasivos o asociaciones empresariales. Mientras que las tasas de Lleida y Terrassa, enjuiciadas por JCA, han visto confirmada su legalidad¹⁶, las de Barcelona y

¹⁵ En esta línea, el TSJ de Castilla y León en sentencia de 6 de marzo de 1998 (Roj: STSJ CL 910/1998 - ECLI: ES:TSJCL:1998:910), declaró "Sin olvidar que el artículo 26 de la Ley 29/1988 parece abandonar el criterio del beneficio efectivo, pues habla de "inicie la prestación del servicio o la realización de la actividad", lo cierto es que en vía jurisprudencial se ha declarado (Stcia. T.S. de 2 de octubre 1972) que la simple existencia de basuras domiciliarias hace necesario el servicio y no cabe aducir su no utilización para no pagar la tasa; lo que quiere decir que existe el hecho imponible aunque no exista utilización efectiva ni se haya provocado, pues la compensación económica que implica el cobro de la tasa no puede quedar al arbitrio de los posibles beneficiarios. Ese criterio no es absoluto, pues ha sido admitido que en el caso de locales y viviendas de nueva construcción, que estén desocupados y sin alta en servicio de agua, electricidad o gas, no es posible exigir la tasa, en este sentido está la Sentencia del T.S.J. de Cataluña de 12 de diciembre de 1990.

Consecuentemente, el vincular el devengo de la tasa, como aquí se hace, al otorgamiento de la escritura de obra nueva, implica desconocer lo anteriormente dicho, pues aquel fenómeno no supone que exista el hecho imponible (producción de basuras), ni que existan beneficiarios. Hay, pues, una infracción del artículo 26 en relación con los artículos 20 y 23 de la Ley 39/1988, constitutiva de un supuesto de invalidez del artículo 47 de la L.P.A. de 1958."

¹⁶ La de Lleida en sentencias de 30 de septiembre de 2016 (Roj: SJCA 1776/2016 - ECLI: ES:JCA:2016:1776), 27 de octubre de 2016 (Roj: SJCA 2220/2016 - ECLI: ES:JCA:2016:2220) y 30 de

Badalona han quedado sin efecto por sentencias del TSJ de Cataluña, como la de 30 de junio de 2017 (Roj: STSJ CAT 3958/2017 - ECLI: ES:TSJCAT:2017:3958), y 8 de septiembre de 2017 en el recurso nº 769/2016 para Barcelona, y la 845/17, de 17 de noviembre para Badalona. En la sentencia correspondiente a Barcelona, cuyo criterio reiteran las posteriores, son dos los motivos, sin entrar en otros planteados, que llevan a declarar la nulidad de la tasa, y que son la falta de competencia sobre la materia por parte de la entidad local, por ser competencia exclusiva autonómica, y en segundo lugar que el hecho imponible no tiene cabida en la descripción legal de tasa que realiza la Ley de Haciendas locales, ni la Ley de régimen especial de Barcelona. El TS ha admitido a trámite recurso de casación por auto de 31 de enero de 2018 (Roj: ATS 727/2018 - ECLI: ES:TS:2018:727A), por presentar interés casacional, *“Determinar si, en interpretación de los artículos 20 TRLHL, 52 LREAB y 24 CE, así como teniendo presente el marco normativo que el Estatuto de Autonomía de Cataluña contempla en materia de empleo, control e inspección de las viviendas, el Ayuntamiento de Barcelona es competente para aprobar disposiciones de carácter general en materia de control e inspección de las viviendas desocupadas y, en particular, si ese servicio de control e inspección de viviendas vacantes es o no un servicio de competencia municipal, y por ende, si puede o no constituir el hecho imponible de la tasa litigiosa”*.

En el caso de la Tasa por prevención y vigilancia especial de viviendas, de Torrejón de Ardoz, habiendo sido recurrida por un grupo municipal, también ha sido objeto de anulación por el TSJ de Madrid, en sentencia de 7 de febrero de 2017 (Roj: STSJ M 64/2017 - ECLI: ES:TSJM:2017:64) al entender que se trata de una tasa por el servicio de vigilancia general, al no singularizar en qué consiste la actividad y estar vedado por el art. 21 TRLRHL, sin entrar en el fundamento de que la tasa exige que el servicio afecte de modo particular al sujeto pasivo, y ese servicio no sólo le afectaría a los titulares¹⁷. Dicha sentencia ha sido objeto de recurso de casación, habiéndose admitido a trámite por Auto de 21 de junio de 2017 (Roj: ATS 6125/2017 - ECLI: ES:TS:2017:6125A), con las siguientes cuestiones que presentan interés casacional:

- a) *Determinar si una tasa por prevención y vigilancia especial de viviendas, como la exigida por el Ayuntamiento de Torrejón de Ardoz, tiene encaje en nuestro ordenamiento jurídico en virtud del artículo 20, apartados 1 y 2, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, o si se trata de un supuesto de vigilancia general no sujeto en virtud del artículo 21.1.c) del citado texto legal.*

julio de 2017 (Roj: SJCA 1598/2017 - ECLI: ES:JCA:2017:1598) trayendo en su apoyo la sentencia de JCA de Barcelona de 13 de enero de 2016 (Roj: SJCA 691/2016 - ECLI: ES:JCA:2016:691), que se extiende en su argumentación sobre multas coercitivas y sobre la tasa se limita en un único FJ, y que reiteran las sentencias de Lleida, a señalar que: "Por último, en relación con la tasa, cabe indicar que la misma tiene encaje legal el artículo 20 Ley 2/2004 en relación con el artículo 30 de la Ordenanza por cuanto la tasa se devenga en razón de la actividad municipal o prestación de un servicio y la omisión de la actora justifica la actuación municipal".

¹⁷ Defecto en el que incurre la tasa que muchos municipios han establecido por la conservación y mantenimiento de caminos rurales, anuladas por distintos TSJ como el del Valencia ya en el siglo XX, sentencia 95/1998, de 6 de febrero; o el de Andalucía, en la más reciente núm. 1106/2015, de 8 de junio (ROJ: STSJ AND 9107/2015 - ECLI:ES:TSJAND:2015:9107), el de Extremadura, núm. 979/2014, de 11 de noviembre (ROJ: STSJ EXT 1852/2014 - ECLI:ES:TSJEXT:2014:1852). En cambio las relativas a guardería rural, expresamente prevista como posible en el TRLRHL, han tenido resultados dispares, anulándola el TSJ de la CV, Sentencia núm. 535/2002 de 30 abril (ROJ: STSJ CV 4746/2002 - ECLI:ES:TSJCV:2002:4746), La Rioja en sentencia 427/2010, de 5 de octubre (ROJ: STSJ LR 724/2010 - ECLI:ES:TSJLR:2010:724), TSJ de Extremadura Sentencia núm. 277/2017 de 29 de junio ECLI:ES:TSJEXT:2017:853 y confirmando la legalidad el TSJ de Castilla-La Mancha en sentencias núm. 158/2015, de 2 de marzo (casada por el TS en Sentencia núm. 1837/2016 de 19 de julio, ECLI: ECLI:ES:TS:2016:3475) y 685/2014, de 7 de noviembre (ROJ: STSJ CLM 3159/2014 - ECLI:ES:TSJCLM:2014:3159) y el de Extremadura en sentencia núm. 411/2015, de 28 de mayo (Roj: STSJ EXT 772/2015 - ECLI: ES:TSJEXT:2015:772).

b) Dilucidar si en un servicio público de vigilancia especial la definición del hecho imponible contenida en la Ordenanza fiscal ha de ser particularmente clara y precisa, de forma que permita delimitar los servicios inherentes a la misma con los propios de la vigilancia en general o si es suficiente con una mención genérica.

c) Esclarecer si la desocupación de una vivienda, elemento configurador del hecho imponible de la tasa, justifica la prestación de un servicio público local con carácter obligatorio, de prevención y vigilancia especial, con un destinatario concreto, quien es, a su vez, el sujeto pasivo de la tasa.

Ciertamente la legalidad de estas tasas, a pesar de la confirmación de las de Lleida y Terrassa, es más que discutible, y no sólo por la ausencia de competencia en materia de vivienda que señala el TSJ de Cataluña, pues en las de prevención y vigilancia como la de Torrejón de Ardoz, en los términos que se preste puede llevar a suponer un servicio equivalente al de seguridad privada, suscitando dudas sobre si procede exigir una tasa cuyo importe no puede superar el coste del servicio, o en cambio, un precio público cuyo importe mínimo es el coste del servicio, por lo que cabe aventurar que el recurso de casación no sea estimado.

IV. Impuestos locales sobre viviendas desocupadas

En un principio esta posibilidad sólo estaba claramente definida para Territorios forales, y así era Navarra el territorio en el que existía, con las características que a continuación veremos. Con posterioridad, el País Vasco, que no los Territorios forales del mismo, ha creado un impuesto local, formalmente denominado canon, sobre viviendas deshabitadas, y también lo ha hecho más recientemente Extremadura. Seguidamente nos ocupamos de su problemática.

IV.1. Impuesto municipal sobre viviendas deshabitadas en Navarra.

La circunstancia de pertenecer a un territorio foral constitucionalmente amparado presenta diversas singularidades, y una de ellas la encontramos en la posibilidad que tienen de incidir los órganos de los Territorios Históricos en las Haciendas locales, y así la vigente Ley 25/2003, de 15 de julio, reguladora del Convenio económico con Navarra, y también lo hacía su precedente, le atribuyen a la Comunidad Foral de Navarra unas competencias en materia de Hacienda local (arts. 48 y 50), que no tienen las Comunidades de régimen común. Por ello, la Ley Foral Navarra 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas locales de Navarra, pudo crear el Impuesto sobre viviendas deshabitadas, y que en el año 2013 fue objeto de alguna modificación.

Es un impuesto que ahora se asemeja bastante al que pudiera resultar del recargo previsto en el régimen común, si bien el concepto de vivienda deshabitada es el que establece la legislación Navarra. Antes se identificaba con la que estaba más de cuatro meses deshabitada, salvo que concurrieran algunas circunstancias, y en la redacción vigente se aprecia en mayor medida el fin no fiscal del tributo. Ello porque en la redacción inicial parecía que lo que pretendía gravar era la titularidad de viviendas o inmuebles residenciales que correspondieran a personas no residentes en el municipio, pues si estaba deshabitada más de cuatro meses pero se utilizaba para el esparcimiento o recreo por su titular residente en la localidad donde la vivienda estaba enclavada, no procedía el gravamen. Sin duda, la circunstancia de ser residente para dar lugar a la discriminación suscitaba muchas dudas, y a la vista de la jurisprudencia en relación con el Impuesto sobre sucesiones, tanto del TJUE, como del Tribunal Constitucional,

difícilmente podría sostenerse¹⁸. En otros impuestos (IRPF, IS) también ha habido sentencias del TJUE que han obligado por el mismo motivo a modificar la legislación interna (en casos de ganancias patrimoniales, deducciones de cuota...).

El impuesto grava la titularidad de viviendas radicadas en el término municipal que figuren en el Registro de Viviendas Deshabitadas, pero entre las exenciones se encuentran “*Aquellas viviendas que hayan sido puestas a disposición de la Administración Pública (Nasuvinsa o la entidad que corresponda) para ser utilizadas como alquiler social*” (art. 186), y a diferencia de lo que acontecía hasta 2013, ya no están exentas las viviendas que sean propiedad de las Administraciones públicas, aunque sí estarán exentas si se incluyen en las disponibles para alquiler social.

Se cuantifica sobre el mismo valor catastral que se aplica en la allí aún denominada Contribución Territorial, y el tipo de gravamen puede oscilar entre el 0,10 y el 1,5%, en función del tiempo que esté deshabitada. Se sigue gravando el valor de la vivienda, tal como también está previsto para el recargo del IBI en territorio común, si bien con tipos de gravamen agravados conforme suma tiempo la vivienda deshabitada.

Distintos Ayuntamientos de Navarra han establecido este impuesto aprobando la necesaria Ordenanza (Pamplona, Estella, Igantzi, por ejemplo), si bien los textos de las mismas no aparecen totalmente actualizados al régimen del Impuesto en los términos regulados desde 2013. Sin duda, el cambio de estructura del impuesto, el paso de gravar las viviendas que no son residencia habitual, a las viviendas deshabitadas, resta posibilidades de ingresos a los municipios turísticos o con residencias de temporada. Del mismo modo que la suspensión de parte de la Ley Navarra sobre la vivienda, hace que se mantenga en las Ordenanzas la referencia en los mismos términos a las viviendas deshabitadas durante cuatro meses y no se utilicen para esparcimiento o recreo.

IV.2. El canon municipal sobre viviendas deshabitadas del País Vasco.

También aquí la condición foral tiene su relevancia, aunque la situación no es exactamente la misma, pues de acuerdo con la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico con el País Vasco, su art. 42 dispone que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular dentro de su territorio el régimen tributario de otros tributos locales, y aquí nos encontramos con un tributo, que aunque se denomine canon no es otra cosa que un impuesto, que ha regulado la Comunidad Autónoma, no los Territorios Históricos, y cuya competencia en estos aspectos se ha de asimilar a las de régimen común, y las CCAA no pueden regular tributos locales¹⁹.

¹⁸ La sentencia del 4 de septiembre de 2014 del TJUE consideró contrario al Derecho comunitario europeo la diferente sujeción al ISD entre los residentes en España y lo que fueran residentes en la Unión Europea, habiendo dado ello lugar a la nueva redacción de la Disposición Adicional 1ª de la Ley de este Impuesto. También el TC en la Sentencia 60/2015, de 18 de marzo, declaró inconstitucional el trato privilegiado de los residentes en la Comunidad valenciana. Sobre temas relacionados con la residencia me ocupé en “La residencia habitual como punto de conexión en los Impuestos directos: Problema actual y causa de próximas reformas”, en *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Valladolid, Lex Nova, 1997, pág. 77-99; “Ejercicio autonómico de competencias normativas en tributos cedidos: ¿adecuación a los principios constitucionales?”, en *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, (Dir. J. Ramos Prieto), Thomson Reuters, 2014, pág. 895-911 y “Cuestiones problemáticas en la cesión del Impuesto sobre sucesiones y donaciones”, en *Tribunal Fiscal, C/ISS*, nº. 205, 2007, pág. 38-51.

¹⁹ Así la STC 233/1999, de 16 de diciembre, y también las anteriores, 214/1989, de 21 de diciembre y 179/1985, de 19 de diciembre.

Es la Ley autonómica núm. 3/2015, de 18 de junio, de vivienda del País Vasco, la que en su art. 57 prevé el que denomina Canon de vivienda deshabitada, atribuyéndolo a los Ayuntamientos y condicionando la recaudación. Conforme a su núm. 1, *“Al objeto de fomentar el cumplimiento de la función social de la propiedad de la vivienda, se establece un canon sobre la vivienda deshabitada. Su imposición, de carácter extrafiscal, a cargo de los ayuntamientos de la Comunidad Autónoma de Euskadi gravará las viviendas declaradas deshabitadas y los ingresos por este concepto dotarán el patrimonio municipal de suelo”*.

Grava al propietario siempre que esté en posesión del derecho de uso de la vivienda, y según el núm. 4 se liquidará anualmente y a partir de que la declaración de vivienda deshabitada constituya un acto definitivo en vía administrativa. El gravamen se fija en un importe de 10 euros por cada metro cuadrado útil y año, que se incrementará un 10% por año que permanezca en dicha situación, sin que pueda superar tres veces el importe inicial.

Este impuesto, pues, prescinde del valor del inmueble, y atiende al número de metros útiles del mismo, evidenciando el carácter disuasorio del impuesto, pues dejará de exigirse si se habita, y en caso contrario se gravará en igual medida sea cual sea el valor del inmueble, esto es, se igualan por los metros útiles y tiempo deshabitados, con independencia de la calidad, zona, antigüedad, estado de conservación...

Se trata de un impuesto que deberán establecer los Ayuntamientos, sin que la Ley distinga si es un impuesto obligatorio o potestativo para éstos, si bien aunque la redacción legal parece configurarlo como obligatorio, la autonomía municipal y la ausencia expresa de mandato, aconsejan pensar que deba ser potestativo, además de que su fin extrafiscal se compadece mal con el carácter obligatorio en aquellos municipios donde no haya una demanda social de vivienda. Tampoco se establece el momento del devengo, a pesar de que es un elemento esencial del tributo que debe regularse por Ley (art. 8 LGT); aunque se liquidará anualmente, puede entenderse que lo será después de haberse declarado administrativamente que la vivienda está deshabitada. La ley no lo califica como instantáneo o periódico, cuando teóricamente todos los tributos son instantáneos en tanto la ley no los configure como periódicos, si bien en este caso, constatado cada año que sigue desocupado, se devengará. Si deja de estar desocupado, cuando lo vuelva a estar, deberán transcurrir al menos dos años para que el impuesto se pueda volver a devengar.

En cualquier caso, debe señalarse que la parquedad de la regulación legal, y la inadecuada técnica jurídica para regular e identificar los elementos esenciales del tributo, pueden contribuir, tanto a que no sea un impuesto que se generalice en los distintos municipios, como a una considerable conflictividad judicial en aquellos municipios que lo implanten en función del contenido que le den en sus ordenanzas fiscales.

De momento la aplicación del canon no es posible, pues la Ley que lo ha creado ha sido objeto de recurso ante el Tribunal Constitucional (Recurso de inconstitucionalidad n.º 1643-2016, providencia de 12 de abril de 2016), y si bien no ha sido objeto de recurso el propio canon, que por lo dicho también presenta motivos para ello, sí lo ha sido el concepto de vivienda deshabitada sobre el que se asienta el canon para poder aplicarse, por lo que estando en suspenso la existencia del concepto legal de vivienda deshabitada, también lo está la posibilidad de establecer el canon.

En caso de que algún día este canon pudiera llegar a establecerse, es dudoso que lo hagan municipios de Guipúzcoa²⁰ que hayan implantado el recargo establecido en la Norma Foral del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de dicho Territorio Histórico, en la redacción introducida en 2012, que permite establecer un recargo sobre los inmuebles de uso residencial que no sean vivienda habitual (aquella en la que no hay nadie registrado en el padrón), que ha sido declarada conforme a la ley, y sobre cuya constitucionalidad se recurrió o dudaron algunos órganos judiciales de ese territorio, no habiéndose admitido a trámite por el TC (autos 109, 110 y 111 de 18 de julio de 2017). Así, por ejemplo, la Ordenanza fiscal de Hondarribia (vid. sentencia 68/2015, de 7 de mayo, del Juzgado de lo contencioso-administrativo nº 3 de Donostia y la jurisprudencia allí citada sobre la Norma Foral), aunque en este municipio la Ordenanza contempla una exención, entre otras, para los *“bienes inmuebles cuyo uso sea objeto de cesión en el marco del «Programa de Vivienda Vacía» regulado por el Decreto del Gobierno Vasco 316/2002, de 30 de diciembre, o en el marco de otros programas forales o municipales similares”*. Este recargo no discrimina necesariamente entre residentes y no residentes, pues al residente en el municipio que tenga viviendas en las que no haya nadie empadronado también se le aplicará el recargo si no le resulta de aplicación ningún supuesto exento.

IV.3. El canon municipal sobre viviendas deshabitadas de Extremadura

La Ley 2/2017, de 17 de febrero, de emergencia social de la vivienda de Extremadura, en su Disposición final tercera regula un canon sobre las viviendas deshabitadas, en términos similares y tan lacónicos como el del país Vasco, y sobre el que cabe decir también que incurre en el defecto de regular un impuesto local sin competencias para ello, y sin ser territorio foral. El Gobierno de la Nación también ha recurrido la Ley extremeña (recurso núm. 5659/2017, providencia de 12 diciembre de 2017), y como en el caso del País Vasco tampoco ha impugnado el canon, aunque sí lo hace sobre el concepto de vivienda deshabitada.

Sin duda, no haber impugnado el canon en sí puede llevar a que si se declara por el TC la competencia autonómica para poder legislar sobre qué es en su territorio vivienda deshabitada, como ya se hizo en la sentencia 93/2015, de 14 de mayo, sobre el Decreto-ley de Andalucía, nos encontraríamos con la posibilidad de la existencia del canon y por tanto la posibilidad de nuevos recursos y cuestiones de constitucionalidad.

²⁰ La ciudad de Vitoria también tiene previsto el recargo semejante al regulado por el Estado sobre el IBI, pero tiene diferida su aplicación al momento en que las Juntas Generales de Álava definan la vivienda desocupada y fijen el tipo máximo, conforme al art. 16 de la Ordenanza de 24 de noviembre de 2017.