

El Supremo determina que el impuesto sobre viviendas vacías de Cataluña creado por la Ley 14/2015, de 21 de julio, no vulnera los principios constitucionales de igualdad, capacidad económica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos

Declara el TS que el IVVCAT respeta los principios de igualdad, capacidad económica e interdicción de la arbitrariedad. En contra de lo manifestado por la parte actora, el impuesto controvertido tiene carácter extrafiscal, y se trata de una figura que pretende incentivar la puesta en alquiler de viviendas desocupadas. Señala que las diferencias entre personas jurídicas y físicas en el ámbito de la titularidad de las viviendas son indudables, de ahí que el hecho de que los sujetos pasivos sean las personas jurídicas no supone arbitrariedad o vulneración del principio de igualdad y generalidad.

Por otro lado, el impuesto sólo grava las viviendas desocupadas permanentemente durante más de dos años sin causa justificada, en razón a que dicha desocupación afecta a la función social de la propiedad de la vivienda. Además, resulta adecuado a la finalidad extrafiscal del impuesto que existan bonificaciones cuando los sujetos pasivos destinan parte de sus viviendas al alquiler asequible en zonas de fuerte y acreditada demanda, dejando sin gravamen las viviendas vacías situadas en zonas de escasa demanda y las puestas a disposición de programas de alquiler social, por lo que no se produce lesión al principio de capacidad económica. Por último, el hecho de que se fije la base imponible por metros cuadrados comporta un elemento de proporcionalidad en la carga impositiva.

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Fecha: 03/06/2022

Nº de Recurso: 3706/2020

Nº de Resolución: 672/2022

Procedimiento: Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)

Ponente: RAFAEL TOLEDANO CANTERO

Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso

SENTENCIA

En Madrid, a 3 de junio de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 3706/2020, promovido por la Asociación Española de Banca, representado por la procuradora de los Tribunales doña M.ª Sonsoles Díaz-Varela Arrese, bajo la dirección letrada de don Julio César García Muñoz, contra la sentencia núm. 988, de 17 de diciembre de 2019, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en recurso contencioso-administrativo núm. 154/2016.

Comparece como parte recurrida la Generalitat de Cataluña, representada y asistida por letrado de sus Servicios Jurídicos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpuso por la Asociación Española de Banca contra la sentencia núm. 988, de 17 de diciembre de 2019, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, desestimatoria del recurso contencioso- administrativo núm. 154/2016 formulado frente al Decreto 183/2016, de 16 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre viviendas vacías y que desarrolla la Ley 14/2015, de 21 de julio, del citado impuesto.

SEGUNDO.- La Sala de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en los siguientes razonamientos:

"TERCERO.- Expuesto cual es el objeto de la cuestión litigiosa que subyace en el presente procedimiento, procede entrar a conocer la cuestión de fondo.

Se alega por la recurrente la vulneración del art. 6.3 de la LOFCA al considerar que el hecho imponible del impuesto en cuestión y el del IBI es coincidente. Sin embargo, la cuestión ha sido resuelta por STC 17/1/2019 (recurso de inconstitucionalidad 2255/16) cuando tras describir los elementos definidores del tributo autonómico y el del IBI, aborda el examen comparativo que demanda el art 6.3 de la LOFCA en los términos siguientes:

[...]

La STC termina concluyendo que "entre el impuesto sobre las viviendas vacías y el IBI se aprecian diferencias sustanciales, que llevan a concluir que no estamos ante tributos "coincidentes" (STC 210/2012) ni "equivalentes" (STC 53/2014) a efectos del artículo 6.3 dela LOFCA".

CUARTO.- Se alega por la recurrente la vulneración de la competencia estatal dimanante del art. 149.1.13 de la CE (Bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica). Sin embargo, la Ley 14/2015 ni, por tanto, el Decreto 183/2016 que la desarrolla, regula mecanismo alguno que sea incompatible o que interfiera con la normativa estatal y la política económica estatal. De hecho, ni la recurrente lo justifica mínimamente.

[...]

Y en el presente caso es claro que la creación de tributos propios está reconocida en el art. 202.3 del Estatuto de Autonomía así como la competencia de le Generalitat de Catalunya en materia de vivienda que se recoge en el art. 137 del mismo, por lo que por la vía de la interpretación amplia de lo que son las bases de la planificación económica, no puede dejarse sin contenido dicha competencia.

Tampoco aparece la pretendida vulneración de la competencia del Estado del art. 149.1.1 (La regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales).

Al respecto y como señala la STC de fecha 12/4/2018 (REC 7357/2013):

"En cuanto al art. 149.1.1 CE , la STC 16/2018 también recuerda la doctrina según la cual este título competencial lo que contiene es una habilitación normativa para que el Estado condicione - mediante, precisamente, el establecimiento de unas 'condiciones básicas' uniformes- el ejercicio de esas competencias autonómicas con el objeto de garantizar la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus deberes constitucionales, lo que convierte en

estos supuestos el enjuiciamiento de las leyes autonómicas a la luz del art. 149.1.1 CE en un análisis de constitucionalidad mediata, que comienza con la identificación de la ley estatal dictada al amparo de este título competencial y supuestamente vulnerada. Y, del mismo modo que ocurría en el recurso resuelto por la STC 16/2018, tampoco en este caso precisa el Abogado del Estado en sus alegaciones que el legislador estatal haya dictado, para asegurar una cierta igualdad en el ejercicio del derecho constitucional a la propiedad privada, una norma que reserve al propietario de viviendas (o de edificaciones en general) la decisión de tenerlas permanentemente habitadas, por lo que resulta necesario afirmar que el legislador autonómico en materia de vivienda, en el momento en que realizamos este enjuiciamiento, no encuentra límites desde esta perspectiva constitucional".

Consecuencia de ello es que dicha norma estatal no existe, por lo que no puede sostenerse que en este momento la referida norma catalana, invada el ámbito competencial del Estado.

QUINTO.- En cuanto a la vulneración del principio de igualdad, la STC 53/2014, de 10 de abril explica los motivos por los que un tributo como el examinado que tiene una finalidad extrafiscal, no vulnera (entre otros) los artículos 14 y 31.1 de la CE.

[...]

Sujeto pasivo de este impuesto son las personas jurídicas (entidades financieras, promotores inmobiliarios ...) propietarias de viviendas vacías. No afecta a las personas físicas ya que no están en una posición idéntica, ni similar, ni comparable a los efectos del art. 14 de la CE.

Lo que se grava es tener una vivienda vacía incumpliendo la función social perseguida. Es por ello que se excluye del pago del impuesto las zonas de demanda residencial reducida y sólo se grava las que están en zonas de demanda residencial fuerte y acreditada.

SEXTO.- Se alega por la recurrente la ausencia de carácter extrafiscal del IVV. Sin embargo, la STC 4/2019 de 17 de enero (arriba mencionada) se pronuncia sobre este extremo concluyendo que la finalidad del mismo es fundamentalmente extrafiscal pues, concretamente, pretende incentivar la puesta en alquiler de viviendas desocupadas. [...].

SÉPTIMO.- Se alega por la recurrente la vulneración de la capacidad económica y de la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

En este sentido la arbitrariedad del legislador tiene que acreditarse plenamente y sin asomo de duda y debe consistir en graves vicios de discriminación o en la irrazonabilidad de la norma (SSTC 66/85, 108/86 y 65/90). Nada de ello ocurre aquí. Las exigencias de plena proporción y justificación aparecen recogidas en el texto de la Ley 14/2015 que no sólo señala el hecho imponible y la delimitación de los sujetos pasivos sino que a la hora de establecer la base imponible tiene en cuenta, no sólo la existencia de un mínimo exento en relación a los metros cuadrados de vivienda, sino que determina la cuota a partir precisamente de los metros cuadrados afectados tal y como se aprecia en los art. 11, 12 y 13 de la referida ley, por lo respeta la capacidad económica del sujeto pasivo y la progresividad del tributo, excluyendo cualquier arbitrariedad en su establecimiento o aplicación.

OCTAVO.- En cuanto a la aducida naturaleza sancionadora de la normativa examinada, el motivo carece de la más mínima consistencia por cuanto resulta, además, incompatible con el resto de alegaciones formuladas en la demanda. No puede sostenerse la vulneración de la LOFCA y de las competencias estatales en materia de creación de tributos o en la afectación de la unidad de mercado y pretender sostener, al tiempo, que se trata de una norma sancionadora. Ni la estructura del impuesto ni el hecho imponible de la misma, permite entender que configure una norma sancionadora.

NOVENO.- Finalmente y en cuanto a la incidencia en la unidad de mercado aducida por la recurrente, la STC de fecha 22/6/2017 (REC 1397/2014) señalaba:

"[...]

Por ello la diversidad normativa, dentro del carácter del estado compuesto, en modo alguno puede considerarse que afecte a la unidad de mercado y precisamente la existencia o la posibilidad de regulaciones distintas es consustancial al sistema de competencias diseñado por la Constitución (STC 96/1984 de 19 de octubre , y STC 96/2002 de 25 de abril)"".

La representación de la Asociación Española de Banca preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 24 de enero de 2020, identificando como normas legales que se consideran infringidas los artículos 9.3, 14 y 31.1 de la Constitución española (BOE de 29 de diciembre), así como la sentencia del Tribunal Constitucional 295/2006, de 11 de octubre (cuestión de inconstitucionalidad número 4499-2001; ES:TC:2006:295).

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 17 de junio de 2020.

TERCERO.- Emplazadas las partes para su comparecencia ante este Tribunal Supremo, con remisión de los autos originales y del expediente administrativo, tras personarse las mismas, por auto de Haga clic aquí para escribir texto., la Sección de Admisión de esta Sala Tercera acuerda:

"2º) Precisar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

Determinar si el impuesto sobre las viviendas vacías de Cataluña, creado por la Ley 14/2015, de 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías, y de modificación de normas tributarias y de la Ley 3/2012, desarrollada por el Decreto 183/2016, de 16 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre las viviendas vacías, respeta o no los principios de igualdad, capacidad económica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 9.3, 14 y 31.1 de la Constitución Española, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso".

CUARTO.- Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art.

92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], la representación de la Asociación recurrente, mediante escrito registrado el 7 de abril de 2021, interpuso el recurso de casación en el que "[...] solicit[a] de este Tribunal Supremo que, para la fijación de la doctrina casacional relevante, eleve la necesaria cuestión de inconstitucionalidad y, en función de la respuesta dada por el Tribunal Constitucional, fije la doctrina legal que corresponda" (pág. 5 del escrito de interposición).

Sostiene que el hecho de "[...] que el IVVCAT asocie diferentes consecuencias tributarias para viviendas desocupadas de naturaleza idéntica supone una vulneración del principio de igualdad consagrado en el artículo 14 CE que carece de una motivación objetiva o razonable y, por ende, resulta arbitraria", del mismo modo que "[...] también en el IVVCAT se producen diferentes circunstancias en las que inmuebles deshabitados que resulten idénticos, y cuya desocupación por lo tanto debiera provocar el mismo "perjuicio en la función social del derecho de propiedad que se protege" producen consecuencias tributarias absolutamente dispares para sus titulares", ocasionando "[...] un grave quebranto del principio de igualdad" (págs. 6 y 10).

Finalmente solicita el de esta Sala: "Que teniendo por interpuesto en tiempo y forma el presente recurso de casación, proceda a elevar cuestión de inconstitucionalidad al Tribunal Constitucional que permita resolver a la vista de los argumentos ampliamente expuestos en las páginas precedentes:

a) Sobre la compatibilidad de la normativa reguladora del Impuesto sobre las Viviendas Vacías de Cataluña contra la que se inició el procedimiento revisor que ha dado lugar al Fallo de instancia y los

principios constitucionales de igualdad (art. 14 CE), capacidad económica (art. 31.1 CE) e interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE).

b) Sobre la constitucionalidad de la práctica legislativa que lleva a establecer gravámenes adicionales a los establecidos con carácter genérico para gravar los rendimientos de las actividades económicas, con la finalidad de gravar de manera diferenciada esos rendimientos en atención a la naturaleza del obligado tributario o del sector económico en el que se integra, sin una justificación clara y objetivable de tal diferenciación.

En atención a la doctrina constitucional con la que se resuelvan tal cuestión, fije doctrina legal, expulsando el Decreto núm. 183/2016, de 16 de febrero (objeto original del procedimiento revisor de instancia) del Ordenamiento jurídico.

Y por extensión, case el Fallo de instancia, y resuelva en su lugar la estimación de la pretensión anulatoria de la entidad recurrente.

Todo ello con expresa imposición de las costas a la Administración demandada".

QUINTO.- Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el letrado de la Generalitat presenta, el día 1 de junio de 2021, escrito de oposición en el que afirma que la sentencia impugnada es correcta y conforme a Derecho porque el Tribunal Constitucional ya ha examinado detalladamente la totalidad de la regulación del Impuesto sobre las viviendas vacías regulado en la Ley del Parlamento de Cataluña 14/2015, de 21 de julio, en las sentencias 4/2019, y 43/2019, desestimando los recursos interpuestos, al constatar la finalidad extrafiscal en toda la estructura del impuesto.

Por último, suplica a la Sala que, "[...] de conformidad con las anteriores consideraciones, dicte sentencia declarando la desestimación del recurso de casación con imposición de las costas a la parte recurrente".

SEXTO.- Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 17 de mayo de 2022, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se formula contra la sentencia núm. 988, de 17 de diciembre de 2019, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 154/2016 formulado frente al Decreto 183/2016, de 16 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre viviendas vacías y que desarrolla la Ley 14/2015, de 21 de julio, del citado impuesto .

SEGUNDO.- La cuestión de interés casacional es la siguiente:

"[...] Determinar si el impuesto sobre las viviendas vacías de Cataluña, creado por la Ley 14/2015, de 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías, y de modificación de normas tributarias y de la Ley 3/2012, desarrollada por el Decreto 183/2016, de 16 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre las viviendas vacías, respeta o no los principios de igualdad, capacidad económica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 9.3, 14 y 31.1 de la Constitución Española, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso".

TERCERO.- El Decreto 183/2006, de 16 de febrero, de la Generalitat de la Comunidad Autónoma de Cataluña, se aprueba en desarrollo de lo previsto en la Ley 14/2015, de 21 de julio, del Impuesto sobre las Viviendas Vacías, en cuya disposición final segunda se establece:

"[...] Segunda. Desarrollo reglamentario

1. Se faculta al Gobierno para que dicte las disposiciones necesarias para desarrollar y aplicar la presente ley. 2. [...]"

El contenido del Decreto 186/2016 es el siguiente:

"[...] Artículo único. Aprobación del Reglamento del impuesto sobre las viviendas vacías

Se aprueba el Reglamento del impuesto sobre las viviendas vacías, que se inserta a continuación. Disposiciones finales.

Primera. Habilitación

Se faculta a la persona titular del departamento competente en materia tributaria para que dicte las disposiciones necesarias para desplegar y aplicar este Decreto en todo aquello que hace referencia a la aplicación del tributo.

Segunda. Entrada en vigor

Este Decreto entra en vigor el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Generalitat de Catalunya. Reglamento del impuesto sobre las viviendas vacías

Artículo 1. Objeto

Este Reglamento tiene por objeto el desarrollo normativo para la aplicación del impuesto sobre las viviendas vacías

Artículo 2. Régimen jurídico

1. El impuesto sobre las viviendas vacías se rige por la Ley 14/2015, del 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías, y de modificación de normas tributarias y de la Ley 3/2012, por este Reglamento y por las disposiciones que lo desarrollen.

2. En defecto de regulación específica son de aplicación las disposiciones legales y reglamentarias que rigen los tributos de la Generalidad.

Artículo 3. Base imponible

En la determinación de la base imponible conforme con lo que dispone el artículo 11 de la Ley 14/2015, de 21 de julio, deben considerarse los metros cuadrados de la superficie útil de las viviendas.

Artículo 4. Opción para la tributación consolidada

1. La opción por la tributación consolidada a que se refiere el artículo 9.2 de la Ley 14/2015, del 21 de julio se deben efectuar en la autoliquidación anual del impuesto.

2. En el supuesto que el grupo de sociedades o grupo fiscal no opte por la tributación consolidada, cada entidad titular de viviendas sujetas al impuesto debe efectuar la autoliquidación anual de manera individual.

Artículo 5. Plazo de presentación de la autoliquidación

La presentación e ingreso de la autoliquidación se debe efectuar entre los días 1 y 20 del mes de marzo siguiente a la fecha de devengo del impuesto, por vía telemática.

Artículo 6. Órgano competente para la gestión, recaudación e inspección

La gestión y recaudación del impuesto y su inspección en todo el territorio de Cataluña corresponden a la delegación Territorial de la Agencia Tributaria de Cataluña en Barcelona y a la Inspección Territorial de esta, respectivamente.

Disposición adicional. Aplazamiento y fraccionamiento

En el supuesto que el sujeto pasivo solicite, en el periodo de presentación de la autoliquidación, un aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria, lo debe hacer de manera presencial en las delegaciones de la Agencia Tributaria de Cataluña, junto con la autoliquidación correspondiente.

Disposición transitoria. Presentación e ingreso

Mientras los sistemas informáticos no estén adecuados para poder efectuar la presentación telemática a que se refiere el artículo 5 de este Reglamento, se autoriza a la dirección de la Agencia Tributaria de Cataluña para que, mediante resolución, habilite otros canales de presentación y de ingreso del impuesto. [...]"

CUARTO.- El escrito de interposición del recurso de casación -que carece de una crítica de las razones en que la sentencia funda la decisión desestimatoria recurrida- dirige toda su argumentación, no contra el Decreto 183/2016 del que en realidad no hace tan siquiera un somero examen, sino contra el Impuesto sobre viviendas vacías (IVVCAT), tal y como ha sido configurado en la Ley 14/2015, de Cataluña, de la que propugna el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad, por eventual vulneración de los art. 9.3, 14 y 31.3 de la Constitución, aunque también aquí la alegación de inconstitucionalidad se plantea en términos genéricos, respecto al conjunto de la regulación legal, sin individualizar los preceptos que adolecerían de la pretendida inconstitucionalidad.

En resumen, argumenta la Asociación recurrente como sigue:

1º) La Ley 14/2015 vulnera los artículos 9.3, 14 y 31.1 de la Constitución española, porque, en síntesis:

a) Se diferencia injustificadamente la tenencia de inmuebles desocupados idénticos en manos de personas físicas y jurídicas, incluso en situaciones en las que una persona física pueda tener más viviendas desocupadas que una persona jurídica.

b) Se diferencia injustificadamente entre dos viviendas desocupadas idénticas en función de su situación, dejando la Ley la delimitación de la diferencia de trato en manos de la administración.

c) Al calcular la base imponible en función del número de metros cuadrados, y no del número de viviendas desocupadas, se obliga a tributar en mayor medida a contribuyentes que de hecho pueden tener un menor número de viviendas desocupadas, lo que va en contra de los teóricos fines extrafiscales del tributo.

d) Al calcular la cuota tributaria en base a tipos progresivos que se hacen depender del número total de metros cuadrados en manos de un mismo propietario persona jurídica, se hace tributar en forma diferente a dos viviendas desocupadas idénticas y situadas en la misma zona geográfica en manos de personas jurídicas.

2º) En realidad, expone, bajo la cobertura formal de un impuesto que dice estar basado en un fin extrafiscal, subyace un impuesto sin causa, cuya imposición vulnera la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y el principio de igualdad en el gravamen de la capacidad económica

Y sobre esta base, solicita que se plantee por esta Sala cuestión de inconstitucionalidad al Tribunal Constitucional que propone en los siguientes términos:

"[...] a) Sobre la compatibilidad de la normativa reguladora del Impuesto sobre las Viviendas Vacías de Cataluña contra la que se inició el procedimiento revisor que ha dado lugar al Fallo de instancia y los

principios constitucionales de igualdad (art. 14 CE), capacidad económica (art. 31.1 CE) e interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE).

b) Sobre la constitucionalidad de la práctica legislativa que lleva a establecer gravámenes adicionales a los establecidos con carácter genérico para gravar los rendimientos de las actividades económicas, con la finalidad de gravar de manera diferenciada esos rendimientos en atención a la naturaleza del obligado tributario o del sector económico en el que se integra, sin una justificación clara y objetivable de tal diferenciación".

QUINTO.- No deja de sorprender que el escrito de interposición de la parte actora y recurrente orille por completo, como si no existieran, el examen de las dos sentencias del Tribunal Constitucional que han desestimado sendos recursos de inconstitucionalidad interpuestos contra la Ley 14/2015, de Cataluña, del IVVAT. Como hemos declarado en nuestra sentencia de 16 de julio de 2021 (rec. cas. 3699/2020), al examinar la pretensión de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos efectuados por este IVVAT "[...] esta propia pretensión de fondo no puede ser atendida, pues siendo el único motivo jurídico esgrimido por la recurrente en su demanda frente a la denegación de la solicitud de devolución de ingresos indebidos el de la disconformidad del impuesto con la Constitución, sin hacer valer otros eventuales motivos impugnatorios, no puede desconocerse que la STC 4/2019, de 17 de enero (BOE núm. 39, de 14 de febrero de 2019), desestimó el recurso de inconstitucionalidad nº 2255/2016, interpuesto por el Presidente del Gobierno contra los artículos 1 , 4 , 9.1 , 11 y 12 de la Ley del Parlamento de Cataluña 14/2015, de 21 de julio , del impuesto sobre las viviendas vacías.

En efecto, el Tribunal Constitucional, en la referida sentencia, previa aclaración de que para la resolución del recurso de inconstitucionalidad interpuesto debía de atender al conjunto de dicha Ley - con la excepción de las disposiciones modificativas primera, segunda, cuarta y quinta, que no están referidas al tributo controvertido- por considerar "...que el vicio de inconstitucionalidad, en caso de existir, afectaría a toda la regulación del impuesto sobre las viviendas vacías", de tal forma que "los preceptos no impugnados solo tienen eficacia normativa cuando se ponen en conexión con los recurridos" , sosteniendo que su análisis había de "referirse a toda la regulación legal del tributo", entra a examinar la vulneración aducida del artículo 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre , de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), en relación con los tributos locales, y específicamente, con el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI), y concluye en los términos siguientes:

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

Asimismo, añade que:

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

Aunque en este caso, los preceptos constitucionales que se entiende infringidos son otros, no puede ignorar la parte recurrente que el examen de constitucionalidad del impuesto sobre viviendas vacías de Cataluña se hizo, como expresa la STC 4/2019, de 17 de enero, en relación al conjunto de la regulación, por lo que no deja de ser significativa su ausencia de análisis de la doctrina constitucional contenida en las referidas STC 4/2019, de 17 de enero y en la STC 43/2019, de 27 de marzo.

SEXTO.- Todas las alegaciones de la parte recurrente acerca de la eventual vulneración de los principios constitucionales de igualdad, capacidad económica y proscripción de la arbitrariedad cuestionan la configuración del impuesto sobre viviendas vacías como un tributo con fines

extrafiscales. Al respecto, conviene tener presente que, como ha declarado el Tribunal Constitucional en su STC 26/2015, de 19 de febrero, no cabe pretender un análisis aislado de una figura tributaria, sin ponerla en relación con el conjunto del sistema tributario. Ciertamente, declara la STC 26/2015 "[...] uno de los elementos centrales de la noción de tributo es su finalidad recaudatoria, o lo que es lo mismo, allegar recursos a la hacienda pública, inherente a la propia función de sostener la financiación del gasto público a que se refiere el art. 31.1 CE [...]". Ahora bien, continúa la STC 26/2015, "[...] [d]icha finalidad central, predicable del conjunto del sistema tributario, no impide sin embargo que las concretas figuras tributarias pueden perseguir, además, otras finalidades, distintas de la puramente recaudatoria, denominadas por ello "extrafiscales". De hecho, en los sistemas tributarios modernos, en los que coexisten diversas figuras tributarias, es frecuente que además de la recaudatoria se persigan otras finalidades [como dijimos, con respecto del impuesto sobre la renta de las personas físicas, en la STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 a)]. De esta manera, y como recordamos recientemente, "difícilmente habrá impuestos extrafiscales químicamente puros" ya que "resulta evidente que todos los impuestos sin excepción producen otros efectos, además de la recaudación de ingresos, de manera que es preciso distinguir entre los fines y sus efectos, queridos o no, que la norma tributaria produce en la vida social y económica" [STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 c)]. En suma, "el tributo puede no ser sólo una fuente de ingresos, una manera de allegar medios económicos a los entes territoriales para satisfacer sus necesidades financieras (fin fiscal), sino que también puede responder a políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria (fin extrafiscal)" [STC 19/2012, FJ 3 a), con cita de las SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 6; 194/2000, de 19 de julio, FJ 7; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; y 179/2006, de 13 de junio, FJ 3]. [...]"

En particular, y respecto al Impuesto sobre viviendas vacías, la STC 4/2019 (FJ 5 f) resalta el carácter extrafiscal de esta figura tributaria ya que "[...] el impuesto sobre las viviendas vacías es fundamentalmente extrafiscal; en concreto, pretende incentivar la puesta en alquiler de viviendas desocupadas. [...] La finalidad del tributo autonómico aquí recurrido es análoga a la del impuesto sobre tierras infrutilizadas de Andalucía, respecto del cual indicó este Tribunal que "es obvio que no cabe identificar la 'infrutilización' de fincas rústicas -hecho imponible del impuesto andaluz- con la 'propiedad' de todo tipo de bienes, aunque entre ellos se encuentren las fincas rústicas, que es el hecho que grava el impuesto estatal" (STC 37/1987, FJ 14 [...]" y añade que este impuesto, al igual que el impuesto andaluz sobre tierras infrutilizadas "[...] presentan una marcada orientación extrafiscal, pues "la intentio legis del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos" (STC 37/1987, FJ 13), sino disuadir a los titulares del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad, referida en el impuesto sobre tierras infrutilizadas a la propiedad agraria, y en el impuesto sobre las viviendas vacías, a las viviendas desocupadas, para las que a la previsión general del artículo 33.2 CE se añade el reconocimiento del "derecho a una vivienda digna y adecuada" y el mandato de que "[l]os poderes públicos promoverán las condiciones necesarias y establecerán las normas pertinentes para hacer efectivo este derecho" (art. 47 CE). Efectivamente, los rasgos del impuesto sobre las viviendas vacías que se han descrito confirman que está orientado a que aumente el stock de viviendas en alquiler [...]" [FJ 5 f)].

Por consiguiente, el legislador, que dispone de un amplio margen de configuración a la hora de establecer un tributo con otras finalidades adicionales, no propiamente recaudatorias sino de ordenación, ha establecido una serie de elementos que dotan de carácter extrafiscal a esta figura impositiva.

La configuración de los elementos esenciales del tributo responden a esta finalidad extrafiscal, tal y como destaca el preámbulo de la Ley 14/2015 al señalar que "[...] en la realidad del mercado de la vivienda en Cataluña concurren, por una parte, una fuerte demanda social y, por otra, un importante

stock de viviendas vacías que no se ofrecen y que perjudica gravemente el derecho de los ciudadanos al acceso a la vivienda. Además, la situación económica de los últimos años ha dificultado el acceso a la vivienda, hasta el punto de que la demanda de compra de viviendas se ha reducido a mínimos históricos y, a la vez, se ha incrementado la demanda de viviendas en alquiler a precios asequibles [...]".

El impuesto sobre las viviendas vacías, según su ley reguladora, "grava el incumplimiento de la función social de la propiedad de las viviendas por el hecho de permanecer desocupadas de forma permanente" (art. 1), siendo su hecho imponible "la desocupación permanente de una vivienda durante más de dos años sin causa justificada" en razón de que "dicha desocupación afecta a la función social de la propiedad de la vivienda" (art. 4) el artículo 6 de la Ley 14/2015, especifica que la ocupación puede tener lugar en calidad de propietario o por título de arrendamiento u otro análogo y los artículos 7 y 8 regulan, respectivamente, la forma de computar los dos años de desocupación y las causas que la ley considera justificativas de la misma, a efectos de no exigir el gravamen.

Los sujetos pasivos del impuesto sobre las viviendas vacías, a título de contribuyentes, son las personas jurídicas propietarias o titulares de un derecho de usufructo, de superficie o de cualquier otro derecho real que otorgue la facultad para la explotación económica de la vivienda (art. 9). Junto a lo anterior, el artículo 10 Ley catalana 14/2015 recoge unas exenciones, tanto subjetivas, para las entidades del tercer sector de la red de viviendas de inserción regulada en el plan correspondiente y las entidades inscritas en el registro de entidades y establecimientos de servicios sociales de Cataluña; como objetivas, para determinadas viviendas, en concreto:

i) las protegidas con calificación oficial vigente; ii) las ubicadas en zonas de escasa demanda acreditada (según se desarrolla en la disposición transitoria segunda); iii) las puestas a disposición de programas sociales de vivienda convenidos con las administraciones públicas y iv) las destinadas a usos regulados por la legislación turística o a otras actividades económicas no residenciales. Posteriormente se ha introducido en la definición de sujetos pasivos a las personas físicas grandes tenedoras de viviendas (art. 3.4 de la Ley 2/2021, de 29 de diciembre, de Cataluña, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público).

Para la cuantificación del tributo se parte del número total de metros cuadrados de las viviendas de que es titular el sujeto pasivo, que es la base imponible (art. 11), sin computar el mínimo exento de 150 m² (introducido por la Ley 5/2017, de 28 de marzo. Sobre tal magnitud se aplican unos tipos progresivos según tramos de base imponible, a razón de una cantidad de euros por metro cuadrado, comenzando por 10 €/m² para el primer tramo y llegando hasta 30 €/m² para el tramo de superficie desocupada que exceda de 40.000 m² (art. 12).

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

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

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

SÉPTIMO.- Las alegaciones de la parte recurrente acerca de una pretendida vulneración del principio de igualdad en la configuración del sujeto pasivo, omiten el análisis del diferente tratamiento que el conjunto del sistema fiscal proporciona a la titularidad de inmuebles destinados a vivienda, según se trate de personas físicas o jurídicas. Son notables las diferencias entre el tratamiento jurídico en general, y fiscal en particular, de la propiedad de viviendas detentada por personas físicas, respecto al tratamiento otorgado a las personas jurídicas. También es incuestionable el distinto peso que unas y otras tienen en el sector del mercado de alquiler de viviendas, y por tanto es diferente la efectividad que pueden alcanzar en uno y otro colectivo las medidas que incorpora esta figura tributaria extrafiscal. Existe un amplio conjunto de vehículos de inversión inmobiliaria disponible para las personas jurídicas, algunos de los cuales gozan de un tratamiento legal específico muy ventajoso, precisamente con la finalidad de propiciar la inversión en vivienda para alquiler. Es el caso, muy destacable pero no el único, de las Sociedades Cotizadas de Inversión Inmobiliaria (SOCIMIS) reguladas en la Ley 11/2009 de 26 de octubre, que ha sido posteriormente modificada por la Ley 16/2012 de 27 de diciembre para flexibilizar sus requisitos de constitución, eliminar las barreras regulatorias y mejorar el tratamiento fiscal aplicable desde 2009). También de los fondos de titulización regulados en la Ley 5/2015, de 27 de abril, de fomento de la financiación empresarial. En definitiva, son indudables las diferencias entre personas jurídicas y personas físicas en el ámbito específico de la titularidad de viviendas, de ahí que la configuración del sujeto pasivo en las personas jurídicas, como originariamente estableció la Ley, no presente ningún elemento de arbitrariedad o vulneración del principio de igualdad y generalidad.

Por otra parte, no resulta válido argumentar, a propósito de la igualdad, sobre términos de comparación sustentados en ejemplos extremos como los que propone el recurrente. Como ha señalado la jurisprudencia constitucional, entre otras en la STC 255/2004, la "[...] igualdad "en la Ley" que, como hemos señalado en reiteradas ocasiones, impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación. Lo que prohíbe el principio de igualdad son, en suma, las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables, según criterios o juicios de valor generalmente aceptados, por lo que para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción deben ser proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos [entre otras, SSTC 76/1990, de 26 de abril, F. 9; 214/1994, de 14 de julio, F. 8; 46/1999, de 22 de marzo, F. 2; 200/2001, de 4 de octubre, F. 4 a); 39/2002, de 14 de febrero, F. 4; 96/2002, de 25 de abril, F. 7; y 152/2003, de 17 de julio, F. 5 c)]. Desigualdades que, como venimos señalando, para que incurran en vulneración del derecho a la igualdad, no deben producirse "en supuestos puntuales", pues "las Leyes "en su pretensión de racionalidad se proyectan sobre la normalidad de los casos, sin que baste la aparición de un supuesto no previsto para determinar su inconstitucionalidad" (SSTC 73/1996, de 30 de abril, F. 5; y 289/2000, de 30 de noviembre, F. 6)" (SSTC 47/2001, de 15 de febrero, F. 7; 212/2001, de 29 de octubre, F. 5; y 21/2002, de 28 de enero, F. 4) [...]" (FJ 4).

Finalmente, conviene reseñar que con posterioridad, el art. 3.4 de la Ley 2/2021, de 29 de diciembre, de Cataluña, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público, ha ampliado el ámbito de sujetos pasivos del IVVCAT, mediante la incorporación en el apartado 4 del art. 9 de la figura de las personas físicas grandes tenedoras de vivienda, entendidas por tales aquellas personas físicas que sean titulares de un derecho de propiedad, de usufructo, de un derecho de superficie o de

cualquier otro derecho real que otorgue la facultad de explotación económica de la vivienda, de más de quince viviendas.

Por consiguiente, no se aprecia vulneración del principio de igualdad y generalidad del tributo (art. 14, en relación al art. 31.1 CE).

OCTAVO.- Para el recurrente se diferencia injustificadamente entre dos viviendas desocupadas idénticas en función de su situación, dejando la Ley la delimitación de la diferencia de trato en manos de la administración. Afirma que el gravamen realmente recae, no sobre las viviendas desocupadas en general, sino las desocupadas en zona de demanda residencial fuerte y acreditada. Olvida la parte recurrente, que el punto de partida no es gravar como fuente de riqueza la titularidad de viviendas, sino incidir sobre una categoría determinada, las viviendas desocupadas en los términos definidos en la Ley 4/2015, esto es "la desocupación permanente de una vivienda durante más de dos años sin causa justificada" en razón de que "dicha desocupación afecta a la función social de la propiedad de la vivienda" (art. 4). Por su parte, el artículo 6 de la Ley 14/2015, especifica que la ocupación puede tener lugar en calidad de propietario o por título de arrendamiento u otro análogo y los artículos 7 y 8 regulan, respectivamente, la forma de computar los dos años de desocupación y las causas que la ley considera justificativas de la misma, a efectos de no exigir el gravamen.

Por ello resulta apropiado a la finalidad extrafiscal del impuesto que el art. 13 de la Ley contemple bonificaciones cuando los sujetos pasivos que destinan parte de su parque de viviendas al alquiler asequible, directamente o mediante la Administración o entidades del tercer sector, según la ratio de viviendas destinadas a alquiler asequible en municipios de Cataluña ubicados en zonas de fuerte y acreditada demanda, sobre el total de viviendas vacías sujetas al impuesto. Como reconoce expresamente la propia Asociación recurrente, la Disposición Final Segunda de la Ley 4/2016, de medidas de protección del derecho a la vivienda de las personas en riesgo de exclusión social desvirtúa su argumentación sobre la ausencia de criterios en norma de rango legal para la delimitación de áreas de demanda residencial fuerte y acreditada, que pasan a ser, en tanto no se aprueba el Plan Territorial sectorial de vivienda, los que figuran en el listado del anexo de la Ley 4/2016. Adicionalmente, la constatación de las áreas de fuerte demanda de vivienda es necesariamente dinámica, por lo que, sin perjuicio de la conveniencia de establecer criterios en normas de rango legal, en defecto de la enumeración de municipios que actualmente contiene la Ley 4/2016, es lógica la colaboración reglamentaria, dentro del marco configurado por la ley del impuesto.

Por su parte, las exenciones del impuesto sobre las viviendas vacías también conectan con la finalidad proclamada, ya que se dejan sin gravamen las viviendas situadas en zonas de escasa demanda acreditada y las puestas a disposición de programas de alquiler social, entre otras. En definitiva, el conjunto de elementos que configuran la carga impositiva no permiten apreciar que se produzca la denunciada lesión del principio de capacidad económica (art. 31.1 CE).

NOVENO.- Tacha la recurrente de arbitrario que se configure como elemento determinante de la base imponible el número de metros cuadrados de viviendas desocupadas, en lugar del número de viviendas desocupadas, y dice que se obliga a tributar en mayor medida a contribuyentes que de hecho pueden tener un menor número de viviendas desocupadas, lo que, afirma, iría en contra de los teóricos fines extrafiscales del tributo.

La base imponible del IVVCAT es una unidad física: los metros cuadrados de superficie desocupada, sin atender a otras características del inmueble más que su desocupación, ya que lo relevante para satisfacer la necesidad de vivienda es la superficie en si y no su valor, que puede venir condicionado por circunstancias distintas, tales como el entorno, dotaciones públicas y privadas disponibles, localización, etc, que son ajenas a la estricta función social de la vivienda. Por ello, que el tipo de gravamen en el impuesto sobre las viviendas vacías se cuantifique a razón de un importe por cada metro cuadrado de superficie desocupada, no desvirtúa la finalidad extrafiscal del tributo ni supone

un trato desigual, pues si se trata de incidir sobre los intervinientes en el mercado de la vivienda, cuanto mayor sea el tamaño de la entidad, medida en número de metros cuadrados de vivienda desocupada, mayor será la efectividad de la medida. De ahí que el carácter progresivo del sistema establecido, constituye un incentivo apropiado para movilizar el arrendamiento de viviendas desocupadas según crece la superficie desocupada disponible para un mismo actor del lado de la oferta de vivienda en alquiler.

La argumentación que desarrolla la asociación recurrente a partir de una comparación entre viviendas de 80 m² y viviendas de 350 m², es falaz, puesto que las características del mercado de vivienda muestran una tendencia homogénea a la construcción de viviendas pequeñas, más acusada si cabe en las zonas de mayor demanda, que coincide esencialmente con lo que en la terminología de la regulación del IVVCAT se denominan zonas de demanda fuerte y acreditada. Por consiguiente, comparar la vivienda media del mercado en estas zonas con una vivienda por completo inusual de 350 m² no obedece a la realidad del mercado inmobiliario ni se corresponde con las características de las viviendas vacías que pretende movilizar al mercado de alquiler el IVVCAT. Por último, la opción del legislador de fijar la base imponible por metros cuadrados comporta un elemento de proporcionalidad en la carga impositiva, de forma que no se trate de forma distinta a quienes dispongan del mismo número de metros cuadrados de vivienda vacía, y cumplan de forma idéntica con el resto de requisitos establecidos.

En definitiva, la estructura impositiva del IVVCAT no desvirtúa su finalidad extrafiscal, no representa una selección arbitraria del sujeto pasivo, desconectada de la legítima finalidad extrafiscal del tributo, y configura un sistema de determinación de la base imponible, y de la cuota, a través de los diversos criterios ya examinados, que no vulnera el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE), ni resulta arbitrario (art. 9.3 CE), pues responde al ámbito legítimo del ejercicio de la potestad tributaria del legislador autonómico. No ha lugar a plantear la cuestión de inconstitucionalidad que propone la parte recurrente.

DÉCIMO.- La doctrina de interés casacional que hemos de fijar es que no apreciamos que se vulneren los principios constitucionales de igualdad, capacidad económica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (art. 14, 31.1 y 9.3 CE) en la regulación del Impuesto sobre las viviendas vacías de Cataluña, creado por la Ley 14/2015, de 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías, y de modificación de normas tributarias y de la Ley 3/2012, desarrollada por el Decreto 183/2016, de 16 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre las viviendas vacías, por lo que no ha lugar al recurso de casación.

UNDÉCIMO.- En cuanto a las costas devengadas en este recurso de casación, cada parte pagará las suyas y las comunes por mitad, al no apreciar temeridad ni mala fe, conforme al art. 93.4 LJCA y mantener el pronunciamiento de la sentencias recurrida en cuanto a las de instancia.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en el fundamento décimo:

1.- No haber lugar al recurso de casación núm. 3706/2020, interpuesto por la representación procesal de la Asociación Española de la Banca contra la sentencia núm. 988, de 17 de diciembre de 2019, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 154/2016 formulado frente al Decreto 183/2016, de 16 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre viviendas vacías y que desarrolla la Ley 14/2015, de 21 de julio, del citado impuesto.

2.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos del último fundamento jurídico. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.